

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**3**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**24**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**31**

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

3

- TEMAS FISCALES

- ANÁLISIS FISCAL DE LAS DISOLUCIONES DE CONDOMINIOS

**MARÍA DEL CARMEN FLORÁN CAÑADELL.** Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña ... 4

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

24

- UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS ..... 25
- OPCIÓN POR EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL ..... 26
- TRANSMISIÓN A UNA SOCIEDAD VINCULADA DE UN ELEMENTO PATRIMONIAL QUE HA SIDO OBJETO DE CORRECCIÓN DE VALOR ..... 27
- NEGOCIOS JURÍDICOS QUE NO TIENEN NATURALEZA DE CONCESIONES PÚBLICAS .... 28
- EFICACIA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA DE LA CADUCIDAD DEL CARGO DE ADMINISTRADOR DE SOCIEDAD MERCANTIL ..... 29



## TRIBUTOS MUNICIPALES

31

- TEMAS FISCALES

- LA EXENCIÓN SUBJETIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

**VICENTE MIÑANA CLIMENT Y JAVIER IRANZO MOLINERO.** Inspectores de Tributos de la Generalitat ..... 32

## Tributos Oficinas Liquidadoras

- TEMAS FISCALES

- ANÁLISIS FISCAL DE LAS DISOLUCIONES DE CONDOMINIOS

**MARÍA DEL CARMEN FLORÁN CAÑADELL.** *Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas*

*Liquidadoras de Cataluña* ..... 4

## ANÁLISIS FISCAL DE LAS DISOLUCIONES DE CONDOMINIOS

**MARÍA DEL CARMEN FLORÁN CAÑADELL.** Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña

### 1.- LA COMUNIDAD DE BIENES.

- 1.1 Concepto de la comunidad ordinaria o por cuotas. La Comunidad romana.
- 1.2.- Concepto de la comunidad germánica o en mano común.
- 1.3 Naturaleza del acto de división de la cosa común.
- 1.4 Principios del acto divisorio.
- 1.5 Formas de realizar la división.

### 2.- ANÁLISIS FISCAL DEL ACTO DE DIVISIÓN DE LA COMUNIDAD.

- 2.1.- Normas aplicables.
- 2.2.- Aproximación a distintos supuestos de hecho.
  - 2.2.1.- Condominio ordinario sobre un bien sin actividad empresarial.
  - 2.2.2.- Disolución parcial de condominio.
  - 2.2.3.- Disolución de comunidad ordinaria con varios bienes, excesos de adjudicación evitables e inevitables.
  - 2.2.4.- Disolución de la comunidad hereditaria.
  - 2.2.6.- Disolución de condominios en lo que existen elementos de protección propios del derecho de familia.
    - 2.2.6.1.- Disolución de la sociedad de gananciales.
    - 2.2.6.2.- Disolución del régimen matrimonial de separación de bienes.
    - 2.2.6.3.- Disolución de comunidades de bienes entre miembros de pareja de hecho estable.
    - 2.2.6.4.- Supuesto de no sujeción del exceso de adjudicación declarado por la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio.
    - 2.2.6.5.- Una conclusión en la disolución de la comunidad con elementos del derecho de familia.

### 3.- OTRAS CUESTIONES QUE CON FRECUENCIA APARECEN EN LAS DISOLUCIONES DE CONDOMINIOS EN EL MARCO DE LAS RELACIONES FAMILIARES.

- 3.1.- Adjudicaciones en pago de deudas.
- 3.2 Las cuentas bancarias indistintas.

### 4.- CASOS PRÁCTICOS Y POSIBLES SOLUCIONES.

- 4.1.- Disolución de comunidad ordinaria con varios bienes. Excesos de adjudicación evitables e inevitables.
- 4.2.- Caso práctico de examen de promoción interna en las Oficinas Liquidadoras (2015 Auxiliares).
- 4.3.- Supuesto de disolución parcial de condominio.
- 4.4.- Extinción de comunidad ordinaria con exceso de adjudicación declarado evitable.
- 4.5.- Extinción de comunidad ordinaria con asunción de deuda y liberación de prestatario.
- 4.6.- Disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes incluyendo bienes en comunidad con otros comuneros.
- 4.7.- Adjudicación en pago de la pensión compensatoria por el trabajo para la casa.
- 4.8.- Supuesto complejo de convenio de divorcio.
- 4.9.- Adjudicación en pago de deudas con disolución de condominio.
- 4.10.- Supuesto de extinción de condominio y adjudicaciones.

### 5.- NORMAS JURÍDICAS APLICABLES, SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA RELEVANTES, RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, INFORMES Y CONSULTAS VINCULANTES.

## I. LA COMUNIDAD DE BIENES

### I.1. CONCEPTO DE COMUNIDAD ORDINARIA O POR CUOTAS. LA COMUNIDAD ROMANA

El concepto de comunidad de bienes está recogido en el párrafo primero del artículo 392 del Código Civil al disponer que *“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”*<sup>1</sup>

En el Derecho Civil de Cataluña el concepto de comunidad se recoge en el artículo 551-1.1 del Libro V relativo a los Derechos Reales en sentido análogo *“Existe comunidad cuando dos o más personas compartan de forma conjunta y concurrente la titularidad de la propiedad o de otro derecho real sobre un mismo bien o un mismo patrimonio.”*

### I.2. CONCEPTO DE COMUNIDAD GERMÁNICA O COMUNIDAD EN MANO COMÚN

En la comunidad germánica todo es de todos y se aprovecha y gobierna por todos, de modo que los miembros se hallan unidos por un vínculo personal, la participación en el consorcio es inalienable y su contenido no se expresa en partes alícuotas. La figura más próxima a esta modalidad de comunidad es la sociedad de gananciales y tiene puntos de conexión con la misma la comunidad hereditaria mientras la herencia permanece indivisa.

### I.3. NATURALEZA DEL ACTO DE DIVISIÓN DE LA COSA COMÚN

El acto de división de la cosa común es de naturaleza determinativo o especificativo, de modo que aunque hayan existido diversas posiciones doctrinales, la controversia quedó zanjada con la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 *“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés<sup>2</sup> 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.”*

### I.4. PRINCIPIOS DEL ACTO DIVISORIO

Los principios por los que se rige el acto de división de la cosa común se extraen de la interpretación de los artículos 393, 400, 401, 402, 404, 406, 1061, 1062, 1068, 1410, 1708 del Código Civil.

- 1.- Preferencia de la libertad individual respecto del estado de indivisión, de manera que conforme al artículo 400 del Código Civil ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Entre muchas Sentencias del Tribunal Supremo se reproduce en parte la de fecha 15 de junio de 2012 que cuyo párrafo se reitera en otras posteriores *“(...)”cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común”. Este reconocimiento tan explícito de la acción de división, más allá del posible disfavor con el que nuestro Código acoge la regulación de las situaciones de comunidad, se presenta como una aplicación de uno de los principios rectores que informan a la comunidad de bienes conforme a su clara orientación romana: la preferencia de la libertad individual que cada comunero conserva pese al estado de indivisión, de forma que se erige en una significativa facultad del comunero de naturaleza imprescriptible (artículo 1965 del Código Civil), calificada, además, como irrenunciable. Esta relevancia tiene su antecedente inmediato en el abolengo jurídico de la actio familiae erciscundae (acción de partición de herencia), de la que trae su caracterización básica(...).”*<sup>3</sup>
- 2.- Principio de autonomía privada (artículo 392, párrafo segundo del Código Civil)<sup>4</sup>.
- 3.- Principio de proporcionalidad que se deriva de la cuota, como criterio rector para resolver el concurso de los partícipes (artículo 393 del Código Civil).
- 4.- Principio de igualdad cualitativa de la cuota que debe presidir la correspondiente adjudicación de bienes a los partícipes que pongan fin al estado de indivisión (artículo 393 párrafo segundo, 1061 y 406 del Código Civil). Este principio debe ser aplicado de acuerdo a una interpretación flexible que favorezca el resultado práctico implícito en la acción de división.

1 Lacruz en su obra “Elementos de Derecho Civil” señala “En principio, los artículos 392 y ss. Cc. Se aplican a la comunidad, en cuanto situación de pertenencia plural de un bien o conjunto de bienes, y...”

2 Con lo subrayado se pretende resaltar la esencialidad del principio de proporcionalidad e igualdad cualitativa de la cuota.

3 Sentencia de 16 de marzo de 2016 “(...) Como esta Sala ya tiene declarado, entre otras, en la STS de 15 de junio de 2012 (núm. 399/2012), este reconocimiento tan explícito de la acción de división ( actio communi dividundo), más allá del posible disfavor con el que nuestro Código Civil acogió las situaciones de indivisión resultantes de la comunidad, se presenta como una aplicación de uno de los principios rectores que informa la comunidad de bienes, conforme a la preferencia de la libertad individual que cada comunero conserva pese al estado de división. De forma que se erige en una significativa facultad del comunero de naturaleza imprescriptible (artículo 1965 del Código Civil ), siendo calificada, además, como una facultad de carácter irrenunciable. Todo ello, de acuerdo a su antecedente inmediato en la antigua “actio familiae erciscundae” (acción de partición de herencia), de la que trae su caracterización básica(...).”

4 La preminencia de este principio y del anterior permitiría excluir por voluntad de las partes ciertos aspectos del principio minimalista de las compensaciones entre comuneros y el acto realizado por ellos no dejaría de ser un acto de división de naturaleza especificativa (se desarrolla en los casos prácticos que proponemos).

5.- “Principio” minimalista de las compensaciones entre comuneros, que se enmarca dentro de la valoración de la cosa que debe realizarse en todo acto de división jurídica, y cuya consecuencia es que contra la voluntad de uno de los comuneros no puede imponerse una operación de división que le obligue a realizar desembolsos importantes de difícil justificación en el acto divisorio. La jurisprudencia<sup>5</sup> señala que éste no es un verdadero principio, que en cualquier caso no es un límite a la división jurídica (puede acudir a la subasta judicial) sino a la imposición de lotes o partes de una cosa a los comuneros para cuya formación deban realizarse excesivos gastos y posteriores compensaciones (el ejemplo típico es la constitución de la propiedad horizontal como forma de división, si las obras para constituir los pisos y locales son excesivas o la valoración que resulta de los posibles elementos independientes no permiten dar cumplimiento al principio de igualdad cualitativa de las cuotas).

### I.5.- FORMA DE REALIZAR LA DIVISIÓN

La división de la cosa común es el acto de dividir el bien materialmente o de formación de lotes con los bienes que integran la comunidad para adjudicar las partes divisibles o los lotes que se formen a los comuneros cubriendo sus respectivas cuotas, compensando en metálico las diferencias que resulten de la valoración. La división respecto de los inmuebles puede implicar las operaciones registrales de segregación y división de las fincas o bien la constitución del régimen de propiedad horizontal y en el Derecho Civil de Cataluña la adjudicación en usufructo y nuda propiedad a los respectivos comuneros, con preminencia del principio de la igualdad cualitativa de la cuota y corrigiendo los excesos y defectos del valor de los bienes adjudicados a cada comunero en metálico. Si no puede realizarse la división en los términos señalados por inservibilidad, por anormal desmerecimiento, o por el gasto considerable, los comuneros pueden acordar la adjudicación a uno que compense en metálico a los demás. En caso de no estar de acuerdo sobre a quién se le debe adjudicar y dado que ninguno puede ser obligado a permanecer en situación de indivisión, cualquiera puede pedir la venta en subasta judicial, que la Autoridad judicial acordará (existiendo oposición de los otros comuneros) previa comprobación de la realidad de la indivisibilidad del bien.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2014 “( ) La indivisibilidad ha sido estudiada y reconocida por numerosas sentencias de esta Sala. Así, la sentencia de 3 febrero 2005, reiterada por la de 15 diciembre 2009, antes mencionadas, y por otras muchas, expresan que son tres las maneras que se pueden dar de indivisibilidad: indivisibilidad física, inservibilidad y desmerecimiento, siendo un concepto valorativo deducible de unos hechos, (sentencia de 7 de marzo de 1985). Y la indivisibilidad jurídica, cuando por la normativa vigente no se pueda o pierda todo o parte sustancial de su valor la cosa que se divida. ( )”

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2008 número de recurso 4783/2000 “Según la interpretación que parece mejor fundada, la división, para el Código Civil, no significa solamente división material, sino que comprende la división en sentido jurídico, por lo que la indivisibilidad puede resultar de que la cosa, en caso de división, quede inservible para el uso a que se la destina, o bien porque produzca un anormal desmerecimiento, o bien ocasione un gasto considerable (SSTS 7 de marzo de 1985, 13 de julio de 1996, 12 de marzo de 2004, 7 de julio de 2006, etc.). No existen distintas acciones de división según que las cosas sean o no divisibles, y por esta razón el artículo 401, párrafo primero, no puede ser interpretado en el sentido de que excluye un tipo de acción de división pero deja subsistentes otros, puesto que no hay más que una acción de división. El artículo 401 I, enlazado con el artículo 400, ha de ser entendido como exclusión de la acción de división. Por ello, si es posible la división que prevé el artículo 401 II CC, no puede ser aplicado, ni menos en conexión con el artículo 404 CC, precepto que por su origen histórico (artículo 2183 del antiguo Código civil portugués) ha de ser entendido como previsión de lo que se ha de hacer cuando no puede practicarse una división material o in natura, a lo que se ha de añadir la previsión del artículo 1062 CC, traído a causa por el artículo 406 CC, sobre el desmerecimiento; en tanto que el artículo 401 I CC excluye, sencillamente, la acción división, pues, como han dicho las SSTS de 19 de junio de 2000 y 22 de julio de 2002, a falta de convenio el juzgador ha de examinar si la cosa es divisible o indivisible, entendiéndose que se da esta hipótesis no sólo cuando no sea divisible desde la perspectiva material, según criterios económicos y sociales, sino también cuando desmerezca mucho por la división, en cuyo supuesto se comprende también la inservibilidad (artículos 404, 406 y 1062 CC), quedando excluido de tal invocación el artículo 401 CC, que, según la doctrina dominante, parece referirse al supuesto en que no cabe la actio communi dividendo porque concurren dos presupuestos: la inservibilidad para el uso a que se la destina y la imposibilidad de que pueda tener lugar la venta pública. Del mismo modo que, contra lo que se ha afirmado en las sentencias de instancia en el presente procedimiento, si se ha postulado la división material, y la cosa es indivisible, el juzgador puede acordar la venta en pública subasta, de conformidad con lo establecido en el artículo 404 CC, sin que ello implique incongruencia (SSTS 26 de febrero y 30 de marzo de 1981, 6 de junio de 1983, 19 de junio de 2000, 22 de julio de 2002, etc.).

En el Derecho Civil de Cataluña el comunero que ostenta cuatro quintas partes de las cuotas del bien puede impedir la subasta judicial del bien indivisible solicitando la adjudicación y pagando en metálico el valor pericial de la participación de los demás cotitulares.

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2015 y 3 de marzo de 2016 entre muchas.

## II. ANÁLISIS FISCAL DEL ACTO DE DIVISIÓN DE LA COMUNIDAD

### II.1.- NORMAS APLICABLES

Al acto jurídico de división, directamente, no se refiere artículo alguno de la Ley del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aunque sí en el Reglamento. El análisis fiscal se realiza desde la óptica de los artículos 2, 4, 7.1, 7.2 y 45.I.B).3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados y artículos 31.2, 32.3 y 61.2 del Reglamento del impuesto.

Partiendo de su naturaleza, como acto determinativo o especificativo, la división de la cosa común no puede calificarse de transmisión y por tanto es un acto no sujeto a la modalidad de transmisión patrimonial onerosa. En tales casos, lo procedente es analizar si está o no dentro del ámbito de la modalidad de actos jurídicos documentados, respecto de la cual, se dan los cuatro requisitos que la citada modalidad impone si se documenta en escritura pública notarial.

En materia de exenciones, el artículo 45.I.B).3 declara la exención (aplicable a transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) de las aportaciones de bienes a una sociedad conyugal –cualquier régimen matrimonial de tipo consorcial- y las adjudicaciones que se verifiquen en pago del haber consorcial (si bien en esta segunda parte la Ley utiliza la expresión ganancial una interpretación de la norma de conformidad con el artículo 3 del Código Civil, que no analógica (prohibida por el 23 de la LGT) conlleva la aplicación de la exención a los sistemas matrimoniales que basan la protección de la familia en la creación de un patrimonio consorcial. Por tanto aunque la aportación al haber consorcial tiene la calificación fiscal de transmisión onerosa cuando está prevista la contraprestación, es un acto sujeto pero exento en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la adjudicación en pago del haber como acto divisorio de una comunidad de bienes es una operación no sujeta a transmisión patrimonial onerosa y exenta de actos jurídicos documentados si se realiza en escritura pública.

La complejidad del análisis fiscal del acto divisorio realmente se produce cuando el negocio jurídico que las partes realizan bajo el principio de autonomía de la voluntad conlleva un exceso de adjudicación evitable declarado (se asimila a transmisión patrimonial onerosa por el art.7.2.B del T.R.) o cuando el acto divisorio, no es propiamente tal y puede ser calificado fiscalmente de transmisión sujeta en aplicación del art.7.1 del T.R.

### II.2.- APROXIMACIÓN A DISTINTOS SUPUESTOS DE HECHO

#### II.2.1.- Condominio ordinario sobre un bien sin actividad empresarial

La disolución es un acto jurídico no traslativo de derecho sino de carácter especificativo o determinativo siempre que:

- Todo lo que sea partible se divida y adjudique a cada uno una parte. Cuando sea preciso deberán realizarse las operaciones de segregación, división o constitución en régimen de propiedad horizontal que faciliten la división de las fincas. Estas operaciones previas se precisan para excluir la existencia de excesos de adjudicación declarados evitables y, de no realizarse, cuando son factibles, la adjudicación que los comuneros acuerden dará lugar a la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.
- Sólo en caso de que el bien sea indivisible (inservibilidad, anormal desmerecimiento, ocasione gastos considerables) la adjudicación debe ser a uno de los comuneros y el exceso debe estar compensado en dinero (puede ser subrogación hipotecaria o asunción de deuda).

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2016 “...Dice la sentencia de 26 de septiembre de 1990, citada por la de 13 de julio de 1996, que uno de los modos o formas a través de los cuales puede cristalizar tal facultad divisoria o distintiva de la comunidad, cuando el bien comunitario sea un edificio y así lo pida uno de los condueños, es mediante la constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal, conforme autoriza el párrafo segundo del artículo 401 CC . Tal criterio se aplicó como doctrina jurisprudencial por la de 30 de julio de 1999 y más recientemente por la de 1 de marzo de 2001, Rc. 286/1996, que recoge cómo razonó la Sala la interpretación de este precepto, indicando que «para poder desplegar la finalidad a la que está llamado, exige: a) Que las características del edificio lo permitan, lo que ha de entenderse tanto desde el punto de vista meramente estructural o arquitectónico sin tener que acudir a la realización de importantes y sustanciales obras, cuanto desde la perspectiva de las adjudicaciones individualizadas de pisos o locales independientes que hayan de hacerse a cada uno de los condueños, en función de sus respectivas cuotas o participaciones indivisas y para el pago de las mismas, de tal manera que si, por razón de la ostensible desigualdad de dichas cuotas indivisas de unos condueños con respecto a las de otros, no cabe la posibilidad de hacer a cada uno las referidas adjudicaciones individualizadas de elementos independientes del edificio sin tener que acudir a fuertes o elevadas compensaciones en metálico (supuesta, como es lógico, la oposición a ello por parte de alguno de los copropietarios), habrá de concluirse que, en dicho caso concreto, las características del edificio no lo permiten. b) En íntima relación con lo anteriormente dicho, el modo extintivo a que nos venimos refiriendo presupone necesariamente la no pervivencia (entre los mismos condueños o varios de ellos) de la copropiedad ordinaria sobre parte del edificio, pues, si así ocurre, se contradice frontalmente

la «ratio legis» de esta peculiar y específica forma de «división», que es, precisamente, la de poner fin de modo definitivo a la comunidad ordinaria que se trata de extinguir, dejando plenamente agotada ya la «actio communi dividundo», lo que indudablemente no ocurriría si se mantuviera la copropiedad ordinaria sobre parte del edificio entre los mismos condueños o varios de ellos, quienes volverían a poder disponer de la expresada acción divisoria, cuando ésta, como acaba de decirse, debió haber quedado plena y definitivamente agotada.»

### II.2.2.- Disolución parcial de condominio

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2012 dictada en recurso de casación en unificación de doctrina considera que es elemento definitorio del acto de división que el mismo ponga fin a la situación de pro indivisión, por lo que todo acto de disminución del número de comuneros debe ser calificado fiscalmente de transmisión patrimonial onerosa de la cuota en la comunidad<sup>6</sup>.

No se apartan del citado criterio jurisprudencial la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de mayo de 2015 (la comunidad que pretende disolverse abarcaba varios bienes) ni la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de julio de 2015.

No se ajusta a la línea de la jurisprudencia civil, la Consulta vinculante V0304-15 que hace referencia al concepto de separación de un comunero, acto que no tributa por transmisión patrimonial onerosa pero sí por actos jurídicos documentados por el valor del bien que se adjudica (el supuesto de hecho es el de dos bienes y tres comuneros y el acto de división que se realiza consistía en la adjudicación a uno de ellos uno de los bienes por el valor de su cuota en la comunidad mientras que los otros dos comuneros quedaban en pro indiviso respecto del otro bien, sin causar hecho imponible alguno la reducción de comunero en uno de los bienes).

### II.2.3.- Disolución de comunidad ordinaria con varios bienes. Excesos de adjudicación evitables e inevitables

Los puntos de partida de este análisis son, por un lado, que no existe civilmente ninguna clasificación de la comunidad ordinaria en pro indiviso por razón del origen del título de adquisición de los bienes que la integran ni norma civil alguna que imponga a los comuneros en pro indiviso ordinario a dividir atendiendo al origen de los bienes; y por otro lado que el acto de división de la cosa común puede realizarse por voluntad de los comuneros incluyendo varios bienes, y que tal acto de división estará no sujeto a transmisión patrimonial onerosa siempre que cumpliendo los principios de proporcionalidad e igualdad cualitativa de las cuotas, los excesos de adjudicación declarados compensados hayan sido inevitables; sin que sea admisible la inevitabilidad basada en la indivisibilidad individual de cada bien del conjunto para adjudicar la totalidad de los mismos a uno que compensa en metálico a los demás. Por tanto, las operaciones a realizar cuando se trata de disolver una comunidad de la que forman parte varios bienes indivisibles son: fijar la cuota de participación en la comunidad de cada titular, adjudicar bienes hasta que cubra su cuota, y si se sobrepasa el valor de la cuota (sin que pueda cubrirse la cuota con otros bienes de valor inferior que disminuyan el exceso) compensar en metálico a los demás.

Si los lotes formados y adjudicados provocan excesos evitables la tributación procederá por aplicación del artículo 7.2.B y si la adjudicación de la totalidad de los bienes se realiza a uno sólo de los comuneros puede mantenerse la argumentación fiscal por el art.7.2.B o bien atendiendo a la verdadera intención de los comuneros de vender la cuota y no de disolver el condominio podría argumentarse la tributación por transmisión patrimonial onerosa en base al principio de calificación (art.4 T.R y 7.1 T.R).

El concepto de inevitable-indivisible que de no cumplirse da lugar a la tributación del exceso de adjudicación declarado ha sido tratado por el TEAC en las resoluciones 00/591/2010 de 29 de septiembre de 2011 y más recientemente en la resolución de 17 de septiembre de 2015.

El punto de controversia en este supuesto planteado (cuando el acto de división de refiere a varios inmuebles) es si existen tantas comunidades ordinarias pro indiviso como bienes existan de modo que los comuneros pueden, basándose en la indivisibilidad individual de cada uno de los bienes, acordar adjudicarlos todos a uno de ellos que compensa a los demás en metálico o, bien, si cuando por voluntad de los condueños el acto de división comprende varios bienes, el citado acto debe ser tratado civil y fiscalmente como un sólo acto de división, que para que sea calificado como tal obliga a los comuneros a formar lotes proporcionales a las cuotas y adjudicarlos.

El quid de la cuestión reside en que si son tantas comunidades como bienes existan habría que aceptar que cualquiera de los comuneros pueda imponer a los otros la venta en subasta judicial alegando la indivisibilidad individual, y la realidad es, frente a esta posibilidad, que la jurisprudencia civil ha resuelto los casos que se le han planteado considerando que deben formarse lotes e impidiendo la venta en pública subasta al constituir ésta un desmerecimiento en los términos del artículo 1062 del Cc por remisión del artículo 406 del Cc.

<sup>6</sup> Se reproduce el argumento esencial de esta Sentencia en la anterior transcrita de 3 de marzo de 2016.

En tal sentido pueden citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1988 (no hace referencia al origen de la comunidad), 31 de octubre 1989 (es una comunidad pro indiviso sobre varios bienes con origen en el régimen económico matrimonial de separación de bienes), 12 de julio de 1996 (una comunidad de bienes creada como consecuencia de una sociedad civil irregular) y 10 de mayo de 2013 (una comunidad pro indiviso creada después de la partición de la herencia).

La Sentencia de 30 de noviembre de 1988 “la existencia de una situación de comunidad en relación al conjunto de las fincas a que afecta el debate jurídico planteado, en la que son miembros o cotitulares, en la proporción que se determina, el demandante y los demandados que se precisan en el fallo o parte dispositiva de la Sentencia objeto de recurso, así como que las fincas integradoras de dicha comunidad son esencialmente divisibles, a excepción de las designadas en los núms. NUM005, NUM007, NUM008 y NUM011 de la demanda originadora del juicio de que este recurso dimana, por estar 4 incluidas en la concentración parcelaria son indivisibles en sí mismas, claro es que en manera alguna se ha producido en la mencionada resolución infracción de los referidos arts. 400, 402 y 403 del Código Civil, sino, por el contrario, adecuado acomodo de ellos, toda vez que configurada la comunidad de que se trata por la integración en ella de diversas fincas, nada impide que la cesación de aquélla, que autoriza el invocado art. 400, y consiguiente disolución de la situación comunitaria, mediante la formación de lotes, posibilitadores de su divisibilidad, en cuanto a lo que ésta alcanza, cual reconoce el Tribunal de instancia, dado que la facultad divisoria al no establecer el legislador modalidades excluidas para llevarlas a cabo, puede realizarse, de estimarse judicialmente procedente, y como más adecuado, con formación de lotes y subsiguiente sorteo de ellos entre los condóminos, para alcanzar la mayor objetividad en la división, modalidad que ya concretamente se considera en la específica cesación de la comunidad hereditaria a medio de lo normado en el art. 1.061 del Código Civil”

Señala la Sentencia de 31 de octubre de 1989 “( ) c) Pues bien, en este concreto supuesto y como se pone de relieve en la Sentencia impugnada, lo que va a ser objeto de división son seis fincas o inmuebles, que si bien individualmente considerados son al parecer indivisibles, estimados en su conjunto no lo son, en cuanto pueden perfectamente atribuirse por lotes a cada uno de los contendientes, en la forma que señala el fallo de la sentencia de Primera Instancia, confirmado por la aquí impugnada; d) Falta, pues, para que entre en juego el párrafo segundo del precepto que se dice infringido (art.1062) el requisito básico de la indivisibilidad patrimonial de los bienes objeto de copropiedad; e) Pero es que, además, y a mayor abundamiento, la venta en pública subasta supone una carga o gravamen económico no menor al que puede conllevar la formación de lotes, razón por la cual, no puede decirse que “desmerezca mucho por su división”, que es otro de los requisitos establecidos en el citado párrafo primero del art.1062 para que entre en funcionamiento el párrafo segundo.”

La Sentencia de 12 de julio de 1996 número de recurso 3085/1992 “Ahora bien, situándonos en el caso concreto, la prueba ha demostrado que existió voluntad de constituir una comunidad sobre una multitud de objetos que se fueron adquiriendo a los largo del tiempo, y funcionaba con arreglo a unas reglas que se dieron los propios comuneros. Es evidente que la división de la comunidad no puede producirse por la voluntad unilateral de uno de ellos respecto a uno solo de aquellos objetos acudiendo al art.400, ya que es un precepto pensado para otro supuesto distinto, esto es, para cuando lo que está en comunidad es un único objeto, Precisamente el art.406 ordena la aplicación de las normas de la división de la herencia a los partícipes en la comunidad en la división de ésta, lo que se adapta perfectamente a la situación en la que lo que está en comunidad es una pluralidad de objetos. En consecuencia, esta Sala comparte el criterio alternativo de la Audiencia al de la aplicación de las normas sobre disolución de la sociedad civil a las irregulares. Dice textualmente la Audiencia: “aún desde la perspectiva de aplicación de las normas de la comunidad de bienes, es rechazable la división solicitada. Partiendo de la base de la plural composición del patrimonio social, respecto de la que es sumamente esclarecedora la documentación aportada por el actor con su escrito de réplica, resulta claro que si lo que se pretende es la cesación de la comunidad conforme al art.400 del Código, el criterio más adecuado (art.402 y sentencias de 30 de noviembre de 1988 y 31 de octubre de 1989) es el de la formación de lotes y subsiguiente sorteo entre los condóminos, y no una arbitraria cadena de enajenaciones (querrá decir divisiones) a voluntad “recta o no- de cualquiera de éstos.”

La sentencia de 10 de mayo de 2013 número de recurso 2234/2010. “En puridad las partes estaban de acuerdo en la división y en que ésta se materializara mediante la formación de lotes, respecto de los que no había acuerdo, ni tampoco en su reparto. Pero ninguna de las partes pretendía la venta en pública subasta. Aunque la situación de pro indivisión respecto de la nuda propiedad de estas fincas provenga de una herencia, en realidad, nos hallamos ante un caso de división de la cosa común, y la acción ejercitada se funda en el artículo 400 del Código Civil. Respecto a la materialización de la división, es cierto que se trata de una pluralidad de fincas y que respecto de cada una de ellas se da la situación de pro indiviso, pero precisamente por provenir de una sucesión hereditaria y de darse la misma situación de indivisión en todos los bienes, tiene sentido que pueda resolverse conjuntamente la pro indivisión de todos los bienes mediante su reparto entre los condóminos. ( ) El Art.404 del Código Civil, para el caso de que la cosa fuera esencialmente indivisible y los condueños no convinieran en que se adjudicara a uno de ellos indemnizando a los demás, prevé su venta y el reparto del precio. Es cierto que algunas de las fincas podrían tener la consideración de indivisibles, pero el hecho que la división se solicite conjuntamente respecto de la totalidad de ellas, como un conjunto, permite

que, respetándose la indivisión de los bienes indivisibles, puedan repartirse éstos entre los condóminos, y aplicar las normas de la división de la herencia, de acuerdo con el art.406 del Código Civil. En este sentido se pronunció la Sala en su sentencia 12 de julio de 1996, al entender que “el art.406 ordena la aplicación de las normas de la división de herencia los partícipes en la comunidad en la división de ésta, lo que se adapta perfectamente a la situación en la que lo está en comunidad es una pluralidad de objetos”. Y esta aplicación lo es al objeto de que, como en aquel caso, se admita como forma de división la formación de lotes y su sorteo entre los condóminos, sin necesidad de acudir a la venta judicial de cada uno de los bienes.”

Las consultas vinculantes V2198-11, V2617-11, V1970-12, V0978-14, V0846-16 y V0140-16 consideran que cuando las comunidades en pro indiviso tienen su origen en distintos títulos de adquisición deben disolverse separadamente y no provocar excesos en ninguna de las comunidades (se trataba en la consulta de comunidades en pro indiviso de cuyo origen eran distintas herencias e incluso otros títulos de adquisición). Entre ellas, la consulta V0978-14 llega a la paradoja de admitir la comunidad ordinaria respecto de una mitad indivisa (adquirida por una herencia) como diferente de otra comunidad ordinaria sobre la otra mitad indivisa de esos mismos bienes con los mismos comuneros (adquiridos por otro título hereditario). Frente a todas las anteriores la consulta vinculante V0823-15 trata el supuesto de hecho de dos hermanos que a los largo de 20 años adquieren 30 inmuebles y que plantean la división de 20 de los inmuebles manteniendo 10 en pro indiviso, y resuelve que el acto que pretenden respecto de los 20 que se adjudican formando lotes homogéneos no es verdadero acto divisorio por mantener la indivisión de los otros 10.

Los informes 144 y 150 de 2014<sup>7</sup> del Área de Aplicación de Tributos y Procedimientos de la Agencia Tributaria de Cataluña consideran que la comunidad ordinaria sobre varios bienes lo es sólo a los efectos de una separación, divorcio o nulidad matrimonial, de manera que en estos supuestos debe darse un tratamiento unitario al acto de división, mientras que en los demás casos habrá tantas comunidades como bienes existan cada una de ellas independiente. Esta interpretación permitiría realizar el acto de división sobre varios bienes (adquiridos por distintos títulos) adjudicándolos todos al mismo comunero alegando la indivisibilidad individual de cada bien y haciendo tributar la operación por disolución de comunidad (en apoyo de este criterio y en cierto modo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de noviembre de 2015). Ahora bien, en realidad este planteamiento discrimina la división de la comunidad ordinaria sobre varios bienes en las que existe el vínculo familiar de otras comunidades pro indiviso, porque mientras en éstas está admitiendo el acto de división sobre una pluralidad de bienes con adjudicación de la totalidad de los mismos a uno de los comuneros sin que ello produzca una tributación adicional en la modalidad de transmisión patrimonial onerosa, en las de tipo familiar la única forma de evitar excesos de adjudicación es mediante la formación de lotes, según los informes. Además de este elemento de discriminación sucede que de las sentencias del Tribunal Supremo resulta que cuando los comuneros pretenden realizar el acto divisorio sobre pluralidad de bienes lo que es contrario a la interpretación del artículo 1062 del Código Civil por causar una carga equivalente al desmereciendo es que un comunero imponga a los otros la venta en pública subasta de cada uno de los bienes cuando puede cumplirse el principio de proporcionalidad e igualdad cualitativa de la cuota por medio de la formando lotes que se adjudican a los comuneros.

De la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se extrae que no puede calificarse de exceso de adjudicación la disolución de condominio ordinario sobre pluralidad de bienes que se adjudican en su totalidad a uno sólo de los comuneros, pero por otro lado señala “*En el caso que nos ocupa, podría discutirse con mayor o menor fundamento la causa del acto jurídico celebrado, pero lo que la Administración Tributaria no puede obviar, es que opere la excepción de indivisibilidad prevista en el artículo 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por remisión al artículo 1.062 del Código Civil, para el posible exceso de adjudicación producido para cada uno de los bienes inmuebles y no para el conjunto de los mismos*”<sup>8</sup>

Por último, a modo de conclusión y contra el criterio administrativo expuesto, considero que si las consultas vinculantes e informes señalados pretenden, con su interpretación, evitar que el acto de división de la herencia se realice en dos fases, una de las cuales sería la adjudicación en pro indiviso y la otra sucesivos actos de división de las tantas comunidades pro indiviso existentes como bienes existan con adjudicación al mismo coheredero de todos los bienes procedentes de la herencia, deberían buscarse otros mecanismos fiscales o modificar las leyes de ser necesario, pero lo que no puede pretenderse con el análisis fiscal del negocio jurídico es modificar los principios civiles que rigen la comunidad ordinaria.

#### **II.2.4.- Disolución de la comunidad hereditaria**

La particularidad del acto divisorio de la comunidad hereditaria radica en el concepto de la cuota hereditaria, en el sentido que la citada cuota no se ostenta de forma particular sobre ninguno de los bienes que forman del inventario de la herencia sino sobre la totalidad o sobre un patrimonio en el que pueden haber bienes divisibles y otros no. El acto de división no impone a los herederos

<sup>7</sup> Los citados informes llegan a conclusiones claramente contrarias a la interpretación lógica del art.437.4.4 de la LEC.

<sup>8</sup> Lo cierto es que este criterio judicial no sienta jurisprudencia pero es un antecedente a favor de la alegación de la indivisibilidad individual de cada uno de los bienes que están en comunidad ordinaria pro indiviso para adjudicar la totalidad de los mismos a un comunero sin causar exceso de adjudicación sujeto a tributación.

realizar dos actos de división distintos en función de la naturaleza divisible o no del bien inventariado sino la obligación de rellenar su cuota con bienes de la herencia. El concepto de exceso de adjudicación declarado compensado aparece cuando lo adjudicado a uno de ellos, excede de su cuota, paga en metálico la diferencia pero podrían haber formado lotes con otros bienes que hubieran evitado el exceso o lo hubieran disminuido. No obstante, nada impide a los herederos existiendo metálico en la herencia y bienes inmuebles indivisibles de igual valor que el metálico, formar lotes de los que sólo formen parte el metálico y otros de los que sólo formen parte los inmuebles siempre que los citados lotes sean proporcionales a las cuotas de los herederos.

### II.2.5- Concurrencia de varias comunidades de distinta naturaleza sobre un bien o sobre varios bienes

Puede darse el supuesto de hecho de comunidad ordinaria entre una persona, por ejemplo que tiene la participación del 50%, y un matrimonio casado en sociedad de gananciales que tiene el otro 50% para su sociedad conyugal, en este caso hay que diferenciar entre la disolución de la comunidad ordinaria que podría adjudicar el bien al matrimonio para su sociedad de gananciales, y calificar el acto de partición sobre bien indivisible compensando al comunero que sale, y podría disolverse la sociedad de gananciales adjudicando a uno de los cónyuges el 50% de la participación de la sociedad conyugal compensando al otro cónyuge con otros bienes de la sociedad y quedaría en consecuencia en comunidad ordinaria (50-50) con el primero, de modo que tal acto también sería de división (no sujeto a actos jurídicos documentados, art.45.I.B).3).

Este criterio que se mantiene es contrario a las consultas vinculantes de la DGT, entre las que se señalan la de 28 de noviembre de 2005, y más recientemente la V3051-14 de 7 de noviembre y la V3299-14 de 9 de diciembre.

La posición que se defiende es la de considerar que la disolución de la comunidad ordinaria, cuando son titulares dos matrimonios casados en régimen de gananciales, es verdadera disolución de comunidad ordinaria y no puede ser tratada de venta de participación indivisa ni obligar a los cónyuges a disolver la sociedad de gananciales simultáneamente para lograr que el acto sea realmente de división. Por otro lado el criterio que mantiene la DGT no encaja en el supuesto de que la propiedad perteneciera en pro indiviso a dos personas con el carácter de presuntivamente ganancial y disolvieran el condominio quedando la propiedad a nombre exclusivamente de uno de ellos con el carácter de presuntivamente ganancial.

Tampoco encaja en las normas civiles que contemplan la posibilidad de la coexistencia de ambas comunidades sobre un bien (art.1354 del Código Civil).

### II.2.6.- Disolución de condominios en los que existen elementos de protección propios del derecho de familia

Antes de analizar los distintos supuestos hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Ley de procedimiento en sede de acumulación objetiva y subjetiva de acciones y en sede del procedimiento para la liquidación del régimen económico matrimonial:

*Según el artículo 437, número 4.4.ª, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, relativo a la acumulación de acciones “En los procedimientos de separación, divorcio o nulidad y en los que tengan por objeto obtener la eficacia civil de las resoluciones o decisiones eclesiásticas, cualquiera de los cónyuges podrá ejercer simultáneamente la acción de división de la cosa común respecto de los bienes que tengan en comunidad ordinaria indivisa. Si hubiere diversos bienes en régimen de comunidad ordinaria indivisa y uno de los cónyuges lo solicitare, el tribunal puede considerarlos en conjunto a los efectos de formar lotes o adjudicarlos.”*

*Según el artículo 806 relativo al ámbito de aplicación del procedimiento de liquidación del régimen económico matrimonial “La liquidación de cualquier régimen económico matrimonial que, por capitulaciones matrimoniales o por disposición legal, determine la existencia de una masa común de bienes y derechos sujeta a determinadas cargas y obligaciones se llevará a cabo, en defecto de acuerdo entre los cónyuges, con arreglo a lo dispuesto en el presente capítulo y a las normas civiles que resulten aplicables.”*

En el Derecho Civil de Cataluña se concede a los cónyuges y a las uniones estables de pareja las facultades previstas en los artículos 552-11.6 (en sede de derechos reales) y 232-12 (en sede de familia), y si bien, el segundo de los artículos citados tiene un contenido similar a la Ley de procedimiento (incluyendo las uniones estables de pareja); el primero concede a los cónyuges y miembros de una unión estable de pareja la facultad de realizar el acto divisorio de los bienes que tengan en comunidad ordinaria pro indiviso limitándolo a una parte de los bienes manteniendo la cotitularidad de otros.

#### II.2.6.1.- Disolución de la sociedad de gananciales

Las adjudicaciones de bienes a los cónyuges por disolución del matrimonio o por cambio de régimen matrimonial están sujetas pero exentas de la modalidad de actos jurídicos documentados cuando el acto de división se realiza en escritura pública.

Se aplican las normas relativas a la formación de lotes homogéneos de modo que si los lotes no son homogéneos tributa por TPO como excesos de adjudicación evitable si está compensado en metálico. Aún así, está no sujeto el exceso si se ha producido por la adjudicación de la vivienda familiar.

Las adjudicaciones de bienes gananciales a uno de los cónyuges en pago de la pensión compensatoria para corregir el desequilibrio económico que se verifiquen en el momento de la disolución del régimen matrimonial (no transcurrido un tiempo) han dado lugar a dos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia distintos:

- Sentencia TSJ de Galicia 20 de noviembre de 2007 consideró aplicable la exención del artículo 45.I.B.3, y califica la adjudicación en pago de la aportación de trabajo a la sociedad de gananciales.
- Sentencia TSJ Madrid de 24 de septiembre de 1998 consideró que no puede hacerse una interpretación extensiva del artículo 45.I.B.3 y que tal adjudicación no estaría exenta porque no se ha producido en pago de bienes o derechos de clase alguna aportados y califica el acto de adjudicación en pago de deudas sujeto a tributación (art.7.2.a)
- Actualmente parece más defendible la segunda posición tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2010 (doctrina legal) que declara que no es contrario a la Constitución que la exención del artículo 45.I.B.3 sea sólo aplicable a los regímenes económicos consorciales. Siendo éste, el pronunciamiento del Alto Tribunal, no parece que pueda interpretarse que la citada exención comprenda la adjudicación de bienes consorciales en pago de la pensión compensatoria ya que de ser así, sí se estaría produciendo una discriminación respecto de los otros sistemas matrimoniales contraria a la Constitución.

### II.2.6.2.- Disolución del régimen matrimonial de separación de bienes

No se aplica la exención prevista en el artículo 45.I.B.3 de la sociedad de gananciales<sup>9</sup> y el trato que tienen los bienes que están bajo el régimen de separación de bienes es el de cualquier comunidad ordinaria. Es aplicable la no sujeción de los excesos de adjudicación declarados cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio. En la liquidación del régimen matrimonial de separación de bienes los cónyuges pueden decidir disolver el condominio de todos o parte de los bienes de los que sean titulares, y es indiferente si los bienes fueron comprados antes o después de contraer matrimonio. Si los cónyuges mantienen la cotitularidad de parte de los bienes y disuelven respecto de otros sólo debe analizarse la operación de disolución de comunidad teniendo en cuenta los bienes que forman parte del conjunto que se disuelve.

No suelen ser bienes en cotitularidad las participaciones en sociedades mercantiles (lo habitual es que cada cónyuge sea titular del 100% de la mitad de la participaciones sociales y no que tengan en cotitularidad cada participación que forma el capital social), no obstante, con frecuencia, aparecen en el convenio regulador la adjudicación a uno de las participaciones sociales de las que el otro cónyuge es titular como si de un acto de división de cosa común se tratara. En todo caso debe ser objeto de calificación fiscal el acto de transmisión que realizan y excluido del conjunto de bienes que estando en verdadera cotitularidad se dividen.

### II.2.6.3.- Disolución de comunidades de bienes entre miembros de pareja de hecho estable

Se aplican las reglas de las comunidades ordinarias y no es aplicable la norma relativa a la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio por inexistencia de vínculo matrimonial. Estas disoluciones pueden ser de todo o parte del patrimonio que tienen en común, como en el supuesto anterior.

### II.2.6.4.- Supuesto de no sujeción del exceso de adjudicación declarado por la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio

El artículo 32.3 del Reglamento del impuesto regula un supuesto especial de no sujeción con el siguiente contenido “*Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.*”

Este supuesto de no sujeción es aplicable a cualquier régimen económico matrimonial, y de su redacción no se escapa que el supuesto de hecho que trata de proteger es de difícil interpretación. Hay que destacar, no obstante, de su redacción el término “cuando sea consecuencia necesaria” por lo que cuando haya varios bienes, entre los que se encuentra la vivienda matrimonial, los excesos de adjudicación evitables porque los lotes son de valor desigual siguen estando sujetos al amparo del art.7.2.B del T.R.

### II.2.6.5.- Una conclusión en la disolución de la comunidad con elementos del derecho familiar

En el presente estudio defendemos la neutralidad fiscal cuando la disolución de comunidad ordinaria se realiza sobre varios bienes que están en comunidad por distintos títulos, formando lotes proporcionales a las cuotas y sin excesos de adjudicación evitables. Es decir, no puede imponerse a los comuneros que dividan evitando excesos y diferenciando los bienes por su origen. Más allá de esta posición inicial, cuando está por medio un vínculo matrimonial debe ser posible disolver la sociedad de gananciales junto

9 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2010 y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de julio de 2015

con cualesquiera otros bienes en comunidad ordinaria pro indiviso como si de una única comunidad de bienes se tratase sin necesidad de dividirlos atendiendo al origen de los bienes. Esta conclusión se extrae de las propias normas fiscales puesto que para lograr el mismo efecto bastaría, como acto previo a la disolución de la sociedad de gananciales, la aportación del bien (acto exento de TPO y de AJD) que se encuentra en situación de comunidad ordinaria pro indiviso para luego disolver junto con los otros bienes de la sociedad conyugal.

### III. OTRAS OPERACIONES QUE CON FRECUENCIA APARECEN EN LAS DISOLUCIONES DE CONDOMINIOS EN EL MARCO DE LAS RELACIONES FAMILIARES

#### III.1.- ADJUDICACIONES EN PAGO DE DEUDAS

Están sujetos a TPO todas las adjudicaciones de bienes en pago de deudas, como pensión de alimentos, pensión compensatoria, trabajo para la casa.

En Cataluña son frecuentes dos redacciones de los convenios reguladores distintas con la misma finalidad:

- El del convenio regulador en el que los cónyuges declaran que tienen en común una única finca (sea o no la vivienda familiar) y acuerdan la extinción del régimen de comunidad modo que se adjudica a uno de ellos la participación indivisa del otro en la comunidad en pago de la pensión compensatoria.
- Y el del convenio regulador en el que uno de los cónyuges adjudica al otro en pago de la pensión compensatoria un inmueble de propiedad exclusiva.

La solución a estos casos es distinta, porque en el primero (a pesar de que el contenido de lo pactado aparenta una adjudicación en pago de deudas) la verdadera calificación del negocio nos lleva a considerar que han extinguido el condominio sobre un bien indivisible, del que surge la obligación de compensar en metálico al otro condueño, y que es ésta última obligación, la que se extingue por confusión de deudas, con el reconocimiento de la obligación de pago de pensión compensatoria que el cónyuge no adjudicatario realiza y cuyo valor es idéntico.

En el segundo caso planteado se produce una adjudicación en pago de deuda sujeta a tributación por TPO.

#### III.2.- LAS CUENTAS BANCARIAS INDISTINTAS

Se pretende hacer referencia en este apartado a la situación habitual de cuentas bancarias indistintas en las que la cotitularidad de los saldos en ellas depositados depende de la relación interna entre los titulares. En tal sentido se cita la Consulta V2701-11 de 15 de noviembre y parafraseando la misma, la doctrina de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de que los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta.

La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

### IV. CASOS PRÁCTICOS Y POSIBLES SOLUCIONES

#### IV.1- DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD ORDINARIA CON VARIOS BIENES. EXCESOS DE ADJUDICACIÓN EVITABLES E INEVITABLES. (Supuestos en los que se completa el acto de división referida al conjunto y no a cada uno de los bienes considerados individualmente)

##### 4.1.1.- Comunidad formada por cuatro inmuebles con dos comuneros con los siguientes bienes y valores

Finca 1 = 200.000 euros; finca 2 = 150.000 euros; finca 3 = 10.000; finca 4 = 20.000

Los inmuebles son individualmente indivisibles.

Los interesados disuelven el condominio por medio de escritura pública con las siguientes adjudicaciones: a uno de los comuneros se le adjudica las fincas 1, 3, 4; y al otro comunero la finca 2. Las diferencias están compensadas en metálico.

**SOLUCIÓN QUE SE PROPONE:** Se determina el valor de los bienes en comunidad: 380.000 euros. Se determina la cuota de participación: 190.000 euros. El comunero que se adjudica las fincas 1, 3 y 4 ya habría cubierto su cuota con la adjudicación de la finca 1, luego la adjudicación de la 3 y 4 constituye un exceso de adjudicación evitable.

En cuanto al acto de división se califica fiscalmente como tal y procede una liquidación a cada uno de los comuneros por el impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de cuota variable y por el valor declarado de los bienes que se adjudican, sin perjuicio de comprobación.

En cuanto al exceso de adjudicación declarado evitable, procede una liquidación al primero de los comuneros por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa y por el valor declarado de las fincas 3, 4 (no da lugar a la comprobación de valor a los efectos de esta modalidad impositiva). El exceso habría sido evitado si al segundo de los comuneros se le hubieran adjudicado las fincas 3 y 4 compensando las diferencias en metálico.

#### **IV.1.2.- Comunidad de bienes formada por tres inmuebles y dos comuneros con los siguientes bienes y valores**

Finca 1 = 200.000; finca 2= 300.000; finca 3 = 60.000

Los interesados disuelven el condominio en escritura pública con la siguientes adjudicaciones: al primero de los condueños se adjudica la finca 1 y al segundo de los condóminos las fincas 2 y 3. Las diferencias se compensan en metálico.

La tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados sigue la misma regla que el caso anterior pudiendo la Administración Tributaria comprobar el valor de los bienes.

Las operaciones que debemos realizar a los efectos de determinar si hay o no exceso, y base imponible del mismo son las siguientes: La cuota de participación de cada comunero es de 280.000 euros de modo que al comunero que le adjudica la finca 2 tiene cubierta su cuota con esa finca con un exceso de adjudicación inevitable que está compensado en metálico pero además la adjudicación de la finca 3 es un exceso de adjudicación evitable por el que deberá tributar por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa siendo la base imponible el valor declarado de la finca 3.

La razón por la cual tributa el exceso de adjudicación es porque los lotes no son lo más homogéneos posibles, ya que resulta que se podrían formar lotes de mayor igualdad haciendo que el exceso fuera menor si se hubiera adjudicado al primer comunero las fincas 1 y 3 y al segundo la finca 2.

#### **IV.1.3.- Comunidad de bienes sobre cuatro inmuebles y dos comuneros con los siguientes bienes y valores**

Finca 1=200.000; finca 2= 300.000; finca 3= 80.000; finca 4= 50.000

Los interesados disuelven el condominio por medio de escritura pública con las siguientes adjudicaciones: al primero de los condueños las fincas 1 y 4 y al segundo las fincas 2 y 3. Las diferencias compensadas en metálico.

Mismo caso que el anterior hay exceso de adjudicación evitable que se determina del siguiente modo: la participación de cada condueño en la comunidad es de 315.000 euros de modo que el segundo condueño cubre su participación con la adjudicación de las fincas 2 y 4 pudiendo adjudicarse al primer condueño las fincas 1 y 3 y los lotes hubieran sido más homogéneos

A diferencia del caso anterior la base imponible no se determina por el valor del bien que se le adjudicó y que provoca que los lotes sean heterogéneos sino por la diferencia entre lo adjudicado y la cuota que le correspondía en la comunidad, es decir, 65.000 euros. Se puede observar que si las adjudicaciones hubieran sido al primero de los condueños las fincas 1, 3 y 4 y al segundo la finca 2 también serían lotes formados con la menor diferencia posible y por ello sin exceso de adjudicación siempre que la diferencia está compensada.

#### **IV.1.4 Comunidad de bienes sobre tres inmuebles y dos comuneros con los siguientes bienes y valores**

Finca 1= 200.000 euros; Finca 2= 180.000; Finca 3= 40.000 euros.

Los interesados disuelven el condominio en escritura pública con las siguientes adjudicaciones: al primero de los condueños se adjudica las fincas 1 y 3 y al segundo la finca 2.

No hay exceso de adjudicación porque la participación de cada uno en la comunidad es de 210.000 la cual solo puede cubrirse adjudicando a cualquiera de ellos la finca 3.

Como ya se ha comentado la fiscalidad no puede menoscabar los principios civiles que rigen el acto de división, entre ellos el esencial de la autonomía de la voluntad, por lo que siendo el derecho de cada comunero el de cubrir su cuota no puede pretenderse que el exceso de adjudicación es menor y por tanto obligatorio para los comuneros para evitar repercusión fiscal si se adjudica a uno de los condueños las fincas 2 y 3 y al otro la finca 1.

Lo que no puede pretenderse en este último caso es adjudicar a uno de los condueños las fincas 1 y 2 para cubrir su cuota y al otro la finca 3 porque en ese caso si se podrían formar los lotes de forma diferente para evitar el exceso.

**IV.2.- CASO PRÁCTICO DE EXAMEN DE PROMOCIÓN INTERNA EN LAS OFICINAS LIQUIDADORAS (2015 AUXILIARES)**

Convenio regulador de disolución de comunidad de bienes en régimen de separación de bienes homologado judicialmente.

Se declara el siguiente inventario de bienes comunes en pro indiviso ordinario: dos inmuebles valorados en 500.000 y 400.000 euros respectivamente, un coche valorado en 50.000 euros y dinero en cuentas corrientes hasta la cantidad de 200.000 euros.

En el convenio regulador se disponen las siguientes adjudicaciones: a A se le adjudican los dos inmuebles por un valor de 900.000 euros y a B el vehículo valorado en 50.000 euros y el dinero de las cuentas de 200.000 euros siendo, por tanto, el total de 250.000 euros. Como consecuencia del exceso A adjudica a B un inmueble de su propiedad privativa valorado en 325.000 euros, B asume el pago de la totalidad de los gastos derivados de la herencia del padre de A que ascienden a 50.000 euros. A adjudica a B en pago de la compensación económica por razón del trabajo en el hogar otro inmueble privativo y valorado en 100.000 euros.

SOLUCIÓN:

- En la medida que el documento presentado a la Oficina Liquidadora es el testimonio de la Sentencia judicial que aprueba el convenio regulador se descarta la incidencia en el impuesto de Actos Jurídicos documentados.
- En la medida de que el régimen matrimonial es el de separación de bienes se excluye la aplicación de la exención del artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido.
- Análisis de la disolución de la comunidad:

1.- Analizar si en la disolución del patrimonio común hay transmisión gratuita. Con esta finalidad realizamos las siguientes operaciones:

Patrimonio Común: Vivienda-----	500.000
Vivienda-----	400.000
Vehículo -----	50.000
Cuentas Bancarias-----	200.000
TOTAL-----	1.150.000

DETERMINACIÓN DE LA CUOTA -----	575.000
Bienes asignados a A lo son por un valor de: -----	900.000
Bienes asignados a B lo son por un valor de-----	250.000

Por tanto A tiene que compensar a B en un importe de 325.000 euros para lo cual A adjudica a B un apartamento cuyo valor declarado es de 325.000 euros.

CONCLUSIÓN: En la disolución del condominio no hay exceso de adjudicación gratuito.

2.- Analizar desde el punto de vista de Transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas bajo la denominación de disolución de condominio

- Cualesquiera acuerdos que se celebren sobre el dinero en cuantas bancarias reconociendo que pertenece a ambos debe considerarse como divisible (sólo en el supuesto de comunidad ordinaria o romana)
- Análisis de los lotes formados

VALOR TOTAL: -----	1.150.000
CUOTA DE CADA CÓNYUGE -----	575.000

FORMACIÓN DE LOTES HOMOGÉNEOS

- lote 1 575.000 formado por 500.000 (compuesto por la vivienda 1) más 75.000 euros del metálico.
- lote 2 575.000 formado por la vivienda 2, vehículo y 125.000 euros del metálico (compuesto por la vivienda 2 y el vehículo) o,
- lote 1 575.000 formado por la vivienda 1, vehículo y 25.000 euros de metálico
- lote 2 575.000 formado por la vivienda 2, y 175.000 euros del metálico

CONCLUSIÓN: La primera conclusión en el análisis de Transmisión Patrimonial Onerosa es que hay un exceso de adjudicación con base imponible de 325.000 euros a tributar por ser evitable, siendo el sujeto pasivo A. Esta base se determina por la diferencia ente lo adjudicado 900.000 euros y la cuota de participación en la comunidad 575.000 euros.

3.- Análisis de la compensación del exceso: en la medida que la parte de la compensación no es en metálico sino mediante la asignación de una vivienda tributa por Transmisión Patrimonial Onerosa por el concepto de adjudicación en pago de deuda.

CONCLUSIÓN: Tributación por Transmisión Patrimonial Onerosa siendo la base 325.000 euros, el sujeto pasivo B.

4.- Análisis de la adjudicación de un apartamento en pago de la compensación económica por razón del trabajo para el hogar: No procede la aplicación de la exención del artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido (con independencia del régimen económico matrimonial).

**CONCLUSIÓN:** Tributa por Transmisión Patrimonial Onerosa siendo la base 100.000, sujeto pasivo B.

5.- Análisis de la asunción de deuda que B realiza de los gastos derivados de la herencia del padre de A de 50.000 euros. La asunción de deuda no tiene motivación en ninguna compensación de las anteriores atribuciones, ni los números dan a entender que puede estar conectada con las mismas, por tanto se trata de hecho imponible sujeto al impuesto de donaciones.

**CONCLUSIÓN:** Es una donación entre cónyuges porque eran cónyuges en el momento de la firma del convenio que es cuando produce efectos la donación y es anterior a la homologación judicial.

**PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALOR:** Sólo podría sujetarse a un procedimiento de comprobación de valor las transmisiones de los inmuebles adjudicados a B en pago del exceso de adjudicación y de la pensión compensatoria.

#### **IV.3.- SUPUESTO DE DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO**

**NEGOCIO DECLARADO:** Disolución parcial de condominio en escritura pública en la que comparecen tres personas que son copropietarias de tres inmuebles por terceras partes indivisas, de modo que dos de ellos se adjudican por mitad y pro indiviso la tercera parte indivisa del tercero de los condueños, asumiendo el pago del crédito hipotecario que grava las mismas, quedando como únicos propietarios de los inmuebles en la participación del 50%.

**VALORES DECLARADOS:** Declaran que sobre los inmuebles hay constituida una sola hipoteca distribuida cuyo importe total es de 490.000 euros de la que declaran un saldo pendiente de 363.000 euros y que el valor conjunto de los inmuebles es el mismo que el saldo pendiente de la hipoteca.

**AUTOLIQUIDACIÓN:** Cada uno de los condueños declara por una base liquidable de 121.000 euros aplica el tipo impositivo de Actos Jurídicos Documentados de 1,2% e ingresa la cantidad de 1.452 euros

**SOLUCIÓN:** Ni civil ni fiscalmente existe el negocio de disolución parcial de condominio. Tiene señalado el Tribunal Supremo que la disolución de condominio presupone la adjudicación a uno. En consecuencia el negocio realizado por los interesados fiscalmente tiene la consideración de compraventa 1/6 de cada uno de los inmuebles por cada uno de los copropietarios que quedan en la comunidad. **BASE IMPONIBLE:** 60.500 euros para cada propietario de conformidad con los valores declarados, sin perjuicio de la comprobación.<sup>10</sup>

#### **IV.4.- EXTINCIÓN DE COMUNIDAD ORDINARIA CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN DECLARADO EVITABLE**

**NEGOCIO Y VALORES DECLARADOS:** Dos personas son copropietarias de los siguientes bienes: vivienda A con un valor declarado de 408.750 euros gravada con hipoteca siendo la deuda pendiente de 366.000 euros, vivienda B con un valor declarado de 153.750 euros gravada con una hipoteca siendo la deuda pendiente de 117.000 euros, una finca rústica A con un valor declarado de 7.500 euros, una finca rústica B con un valor declarado de 1.500 euros, y un turismo con un valor declarado de 15.000 euros. En las deudas hipotecarias son deudores ambos comuneros por mitad.

**ADJUDICACIONES:** A uno de los comuneros se le adjudica la vivienda A y se obliga a pagar la totalidad de la deuda hipotecaria, y las dos fincas rústicas, al otro comunero se le adjudica la vivienda B y se obliga a pagar la totalidad de la deuda hipotecaria así como el turismo.

**AUTOLIQUIDACIÓN:** El primero de los comuneros presenta autoliquidación por AJD, con base 417.750 euros y el otro AJD con base 153.750 euros.

**SOLUCIÓN:** Las autoliquidaciones por AJD según valores declarados son correctas (el turismo como bien mueble su transmisión no es inscribible).

El exceso de adjudicación está compensado con las asunciones de deudas hipotecarias, pero es de naturaleza evitable y entra dentro del ámbito del impuesto de TPO. Podría minorarse el exceso con la adjudicación de las dos rústicas a segundo de los comuneros, por tanto, la base imponible del exceso de adjudicación se determina por los valores declarados de las dos rústicas siendo la cantidad de 9.000 euros por los que debe tributar el primer comunero, al tipo de gravamen propio de los inmuebles.

#### **IV.5.- EXTINCIÓN DE COMUNIDAD ORDINARIA CON ASUNCIÓN DE DEUDA Y LIBERACIÓN DE PRESTATARIO**

**NEGOCIO JURÍDICO:** Un matrimonio casado en régimen de separación de bienes, en trámites de divorcio manifiesta que dan cumplimiento a un convenio regulador que se presentará a homologación judicial y por el cual disuelven el condominio existente entre ellos sobre varias propiedades que se adjudican a uno de ellos que con la conformidad de la entidad bancaria libera de la deuda al otro cónyuge.

<sup>10</sup> MODO DE ACTUACIÓN EN EL SISTEMA INFORMÁTICO DE CATALUÑA: En el sistema GAUDI puede trabajarse sobre las autoliquidaciones presentadas (sin realizar FINA) respecto de los dos copropietarios adjudicatarios de bienes a los que se gira complementaria por TUB y descontando lo ingresado por AJD mientras que al copropietario que autoliquida AJD y a quien se compensó en metálico procede la devolución de lo ingresado indebidamente.

**BIENES Y VALORES DECLARADOS:** una vivienda que es la familiar, con plaza de aparcamiento y trastero, y otra vivienda que no tiene el carácter de familiar. Valoran la vivienda familiar en la cantidad de 300.000 euros; la finca se halla gravada junto con la plaza de aparcamiento con una hipoteca en garantía de cuenta de crédito hasta un máximo de 330.000 euros, siendo el saldo pendiente de 323.000 euros. Valoran la plaza de aparcamiento en la cantidad de 18.000 euros que, se halla gravada con la hipoteca anterior. Valoran el trastero en 5.000 euros. Valor de la vivienda que no es la habitual 214.000 euros, la misma se halla gravada con una hipoteca en garantía de cuenta de crédito hasta un máximo de 225.000 euros, saldo pendiente de 214.000 euros.

**AUTOLIQUIDACIÓN:** Los comparecientes solicitan la no sujeción de este acto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuanto indivisibles las fincas adjudicadas de conformidad con el artículo 7.2 B de la Ley del ITPAJD y ser la presente adjudicación resultado de la disolución del matrimonio. Autoliquidan por AJD

**Solución:** Civilmente la disolución de condominio cuando se realiza sobre varios bienes requiere para que sea tal la formación de lotes homogéneos con adjudicaciones a cada comunero en proporción a su cuota (remisión a las normas de partición de herencia en las disoluciones de condominios ordinarios) de modo que cuando los varios bienes se adjudican a uno de ellos, la verdadera intención de la partes es la compra de la cuota que corresponde al otro comunero. En el supuesto planteado se pueden formar dos lotes, uno constituido por la vivienda matrimonial, plaza de aparcamiento y trastero y el otro lote por la otra vivienda, y adjudicar un lote a cada uno de los cónyuges. Se descarta incidencia en el impuesto de donaciones porque el valor de los bienes equivale a la carga hipotecaria.

Si se califica el negocio jurídico de venta de cuota lo procedente es la tributación por transmisión patrimonial onerosa de conformidad con los artículos 4 y 7.1 del TR siendo la base la mitad del valor declarado de los bienes y con derecho a descontar de la cuota lo pagado por AJD.

Si se mantiene la calificación dada por los interesados de disolución de condominio sería exigible una liquidación por actos jurídicos documentados siendo la base imponible 537.000 euros y otra por transmisión patrimonial onerosa con el argumento de la divisibilidad de la comunidad formando lotes y siendo la base imponible 214.000 euros

#### **IV.6.- DISOLUCIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO MATRIMONIAL DE SEPARACIÓN DE BIENES INCLUYENDO BIENES EN COMUNIDAD CON OTROS COMUNEROS**

**TIPO DE DOCUMENTO:** Convenio regulador homologado judicialmente.

**NEGOCIO JURÍDICO:** Supuesto de matrimonio que se divorcia y pacta el siguiente convenio que el Juez reproduce: Ambos otorgantes han decidido disolver la comunidad de bienes, dividir la cosa común y proceder al reparto, conforme a las reglas siguientes y de conformidad con lo establecido en el art.45.1.B de la LRITPAJD, y el art.31.3 c), LIRPF que comporta la exención de tributación.

El convenio contiene las siguientes operaciones: respecto de la vivienda habitual del matrimonio declaran un valor de 586.000 euros, un importe pendiente de la hipoteca que la grava 396.000 euros, un valor neto de la vivienda 190.000 euros y valor que en la misma corresponde a cada cónyuge 95.000 euros y se adjudica al comunero A la mitad indivisa del otro por el valor neto de 95.000 euros; respecto de otra vivienda, con plaza de aparcamiento y trastero cada cónyuge es propietario del 25%, se valora el pleno dominio de los tres bienes conjuntamente en la cantidad de 340.000 euros y se adjudica al comunero B el 25% de cada uno de los inmuebles, respecto de un vehículo del que los cónyuges son copropietarios por mitad que se adjudica a A por un valor de 6.000 euros (la mitad adjudicada).

**Solución:** Respecto de los bienes adjudicados a B no se trata de disolución de condominio, porque los cónyuges no tienen el pleno dominio de las fincas sino la participación del 25% cada uno de ellos y la llamada disolución parcial no es verdadera disolución, sino transmisión de cuota, que al tener causa onerosa (las adjudicaciones que se realizan al otro cónyuge) queda sujeta por el impuesto de TPO, siendo su base 85.000 euros. En cuanto a los bienes que se adjudican a A, a pesar de que son todos los que están en copropiedad entre los cónyuges, el acto debe ser calificado de disolución de condominio, y al tratarse de un documento judicial procede respecto del mismo una liquidación por exceso de adjudicación gratuito siendo su base la de 16.000 euros, sin aplicación de coeficiente multiplicador porque el hecho imponible se produce en la firma del convenio y todavía no están ni separados ni divorciados.

#### **IV.7.- ADJUDICACIÓN EN PAGO DE LA PENSIÓN COMPENSATORIA POR EL TRABAJO PARA LA CASA**

**TIPO DE DOCUMENTO:** Sentencia judicial que homologa el convenio regulador, régimen matrimonial de separación de bienes.

**NEGOCIO JURÍDICO:** Se adjudica la finca de la que son copropietarios a uno de los cónyuges en pago de la pensión compensatoria y además se le adjudica otro inmueble propiedad exclusiva del transmitente en pago del trabajo para la empresa

**CONTENIDO DEL ACUERDO Y VALORES DECLARADOS:** atendiendo el desequilibrio que produce el hecho del divorcio respecto de la esposa, ambos acuerdan expresamente fijar una pensión compensatoria, de modo que la esposa se adjudica la mitad indivisa propiedad del consorte en concepto de pensión compensatoria que se fija en la cantidad de 78.000 euros.

Por otro lado atendiendo a los años trabajados en la empresa de la que es titular el esposo y produciéndose un desequilibrio en la persona de la esposa, los cónyuges acuerdan fijar una compensación económica a favor de ella que se valora en la cantidad de 121.000 euros y en concepto de pago de la misma se le adjudica el pleno dominio de un almacén o local comercial que era propiedad de él.

Solución: Respecto de la finca de la que son copropietarios se califica el acto de división de una comunidad sobre un bien indivisible de la que resulta la obligación de pagar en metálico el exceso y que es este exceso (y no la propiedad inmobiliaria) el que se compensa con la pensión compensatoria (extinción de deudas por confusión).

Está sujeta a tributación la transmisión del local o almacén por el concepto de adjudicación en pago de deudas por TPO.

#### IV.8.- SUPUESTO COMPLEJO DE CONVENIO DE DIVORCIO

TIPO DE DOCUMENTO: Sentencia judicial que homologa el convenio regulador. Régimen matrimonial de separación de bienes.

NEGOCIO JURÍDICO Y VALORES DECLARADOS: Ambos cónyuges son propietarios pro indiviso de los siguientes bienes inmuebles: 1.- un local comercial valorado en la cantidad de 482.000 euros, 2.- una vivienda que no es la habitual valorada en la cantidad de 840.000 euros, gravada con hipoteca siendo el importe de la deuda 64.000 euros. Además inventarían como deudas comunes otra hipoteca sobre una propiedad exclusiva del marido en garantía de un préstamo concedido a los dos siendo el importe de la deuda 72.000 euros, una póliza de crédito por importe de 25.000 euros contraída por los dos, un préstamo personal concedido a ella del que él es fiador cuyo importe pendiente es de 6.000 euros.

A él se le adjudica los dos inmuebles que eran de copropiedad, las dos deudas garantizadas con hipoteca, la póliza de crédito de 25.000 y la deuda personal de la esposa.

En compensación se adjudica a ella los siguientes bienes privativos de él: una vivienda unifamiliar que es la habitual de la familia cuyo valor declaran en 250.000 euros, un local comercial de valor 135.000 euros la cesión de una marca comercial con un valor de 80.000 euros, la entrega de 45.000 euros en metálico, la titularidad de una furgoneta cuyo valor declaran de 13.000 euros.

Solución: La única forma de partir que no genere exceso de adjudicación es una finca para cada uno de las inventariadas como comunes y la diferencia de valor entrega de dinero. A su vez esta obligación de entrega de dinero se puede compensar con la asunción de deudas comunes o privativas del otro y hasta donde alcance.

Haciendo números resulta que el patrimonio neto común de los cónyuges es 1.161.000 euros (482.000+840.000-64.000-72.000-25.000) y corresponde a cada uno 580.500 euros adjudicando a la esposa bienes y derechos por un valor declarado de 529.000 euros (suma del valor de los bienes que a ella se adjudica más 6.000 euros de deuda privativa que asume el marido).

De esta operación resulta un exceso no compensado a favor del marido de 51.500 euros. Esta operación inicial se realiza a los efectos de saber si las adjudicaciones son o no equilibradas. La primera conclusión es que hay donación a favor del marido por valor de 51.500 euros.

Análisis de la adjudicación al marido: Se trata de la adjudicación de los dos bienes de los que eran copropietarios (sin formar lotes) dando lugar a un exceso de adjudicación evitable, en parte compensado (oneroso y sujeto a TPO) y en parte no compensado (donación) siendo la base el importe en el que hubiera podido minorarse el exceso (descontado la base de la donación), es decir, la cantidad de 482.000 euros (equivalente al 100% del valor declarado del inmueble de menos valor) menos 51.500 euros que tributan por donación, por tanto, 430.500 euros.

Hasta esta cantidad el exceso está compensado con la asunción de deudas y bienes privativos que adjudica por lo que es oneroso y sujeto a TPO por el tipo de gravamen propio de inmuebles.

Análisis de la compensación a la esposa y adjudicación de bienes: La compensación a la esposa debe ser por el importe de 661.000 euros (valor de la mitad de los bienes comunes) y para cubrir dicho importe se recibe en metálico la cantidad de 131.500 euros (80.500 euros es la mitad de las deudas comunes, 6.000 euros es el importe de la deuda privativa que asume el marido, y 45.000 euros se le entregan en metálico), por la diferencia, es decir, 529.500 euros recibe bienes por valor de 478.000 euros. Los bienes que se le adjudica lo son en pago de deuda y el tipo de gravamen a aplicar lo es en función de la naturaleza de los mismos, los inmuebles con base imponible de 385.000 euros y los muebles con base imponible de 93.000 euros. El importe no compensado es la donación hecha al marido.

#### IV.9.- ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDAS CON DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO

DOCUMENTO: Escritura pública.

NEGOCIO DECLARADO: Cinco personas son copropietarios de una finca, una de ellas solicita la disolución del condominio judicialmente y el Juez dicta Sentencia ordenando la segregación de una finca que debe adjudicarse al solicitante de la disolución. En escritura pública y en cumplimiento de la Sentencia los interesados segregan una finca que se adjudica a la persona que insta la disolución quien transmite a los otros copropietarios su participación en la finca resto como contraprestación.

**SOLUCIÓN:** Los actos sujetos a tributación son: la segregación de la finca por el valor declarado (AJD) sujeto a comprobación, la disolución del condominio sobre la finca que se adjudica la persona que insta la disolución por el valor declarado (AJD) sujeto a comprobación, y adjudicación en pago de deuda (TPO) a cada uno de los cuatro copropietarios que se mantienen en comunidad sobre la finca resto por el valor de la cuota del copropietario que sale de la comunidad.

#### **4.10.- SUPUESTO DE EXTINCIÓN DE CONDOMINIO Y ADJUDICACIONES**

**DOCUMENTO:** Escritura pública

**NEGOCIO DECLARADO:** Cese parcial de proindiviso.

En la escritura comparecen tres matrimonios, dos de ellos casados en sociedad de gananciales y el tercero en separación de bienes, siendo titulares de tres fincas: los dos primeros matrimonios son propietarios cada uno de ellos de una tercera parte indivisa para su sociedad de gananciales y el tercer matrimonio los cónyuges son copropietarios por mitades indivisas de la otra tercera parte indivisa.

El negocio jurídico que se lleva a cabo en la escritura pública es la disolución de condominio en la que cada uno de los matrimonios casados en sociedad de gananciales se adjudican para sus respectivas sociedad de gananciales una sexta parte indivisa (entre los dos matrimonios la tercera parte indivisa de la que eran titulares los señores casados en separación de bienes) en las tres fincas y a éstos se les abona su parte en metálico.

**VALORES DECLARADOS:** Valor total de las tres fincas descritas: 617.000 euros, correspondiendo a los dos matrimonios casados en gananciales un porcentaje de participación sobre la totalidad de los inmuebles de 1/3 cada uno de ellos (2/3) y el resto, es decir, el 1/3 restante, corresponde al matrimonio casado en separación de bienes por mitad, 1/6 cada uno.

**AUTOLIQUIDACIÓN:** Presentan cuatro autoliquidaciones por una base total de 617.000 al tipo de gravamen de actos jurídicos documentados.

**SOLUCIÓN:** Aunque la autoliquidación sea por disolución de condominio para que la misma fuera verdadera disolución tendrían que formar tres lotes y adjudicar cada lote a un comunero distinto (en la comunidad ordinaria podemos considerar que hay cuatro comuneros, los dos matrimonios casados en gananciales y cada uno de los cónyuges casados en separación de bienes) y compensar los excesos incluido el comunero al que nada se adjudique. Lo verdaderamente realizado por los interesados es una disminución de miembros de la comunidad ordinaria que subsiste en cada bien entre los dos matrimonios casados en gananciales. Tal acto se califica de transmisión onerosa de cuota indivisa, de modo cada matrimonio casado en gananciales está comprando la participación de los otros en cada bien. Procede compensar lo autoliquidado por Actos jurídicos documentados.

### **V. NORMAS JURÍDICAS APLICABLES, SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA RELEVANTES, RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, INFORMES Y CONSULTAS VINCULANTES**

Artículos 2.1, 4, 7.2, 31.2, 45.I.B).3 del TR de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, art.31.2, 32.3 y 61.2 del Reglamento.

Artículos 406, 1061, 1062 del Cc y artículo 464-8, 552-11 del Libro V del Código Civil de Cataluña.

Sentencias del Tribunal Supremo dictadas en casación en interés de la Ley 10 de abril de 2010 y 12 de diciembre de 2012. Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1988, 31 de octubre de 1989, 12 de julio de 1996, 10 de enero de 2008, 15 de junio de 2012, 10 de mayo de 2013, 21 de octubre de 2014, 3 de marzo y 16 de marzo de 2016.

Sentencia del Tribunal Superior de Cataluña de 6 y 9 de julio de 2015, y de 17 de noviembre de 2015

Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía de 29 de mayo de 2015

Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 11 de noviembre de 2011

TEAC 00/591/2010 y 03910/2015/00/00 en unificación de criterio.

Resolución 4 de diciembre de 2002 de la Dirección General de Tributos de Aragón, Resolución de 27 de junio de 2007 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipuzkoa.

Informes del Área de Aplicación de Tributos de 144/2014 de 14 de septiembre de 2015 y 150/2014 de 17 de septiembre de 2015.

Consultas Vinculantes de la DGT V2198-11, V2617-11, V1970-12, V0978-14, V0304-15, V0846-16 y V0140-16.

## REPRODUCCIÓN DE LOS TEXTOS LEGALES. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Art.2.1 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.”

Art.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados “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.”

Art.7.2 “Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitidos a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones. B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056(segundo) y 1062 (primero) del Código civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del cincuenta por ciento del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.”

ART.45.I.B).3 del Texto Refundido que señala “Estarán exentas: (...) 3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”

Art.31.2 del Texto Refundido “ Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, 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 hubiera aprobado el tipo a que se refiere el apartado anterior, se aplicará el 0,5 por 100, en cuanto a tales actos y contratos.”

## REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Art.32.3 Reglamento “Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.”

Art. 61.2 Reglamento “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.”.

CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL ES EL QUE RESULTA DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DEL IRPF, que comprende los anexos como podría ser un trastero que se adquiere junto con la vivienda y hasta dos plazas de aparcamiento que se adquieran conjuntamente con la vivienda si cumplen los siguientes requisitos: que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento, que su transmisión se efectúe en el mismo acto aunque lo sea en distinto documento y que sean utilizadas o estén en disposición de ser utilizadas por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

## LEY DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Art.7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.”

**REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES**

Art.59.1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones “Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.”

**CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL**

Art. 406 del Código civil “Serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia.”

Art. 1061 del Cc “En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.”

Artículo 1062 párrafo primero del Cc “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.”

**CÓDIGO DE DERECHO CIVIL DE CATALUNYA**

Art. 551-1 del Libro V del Código Civil de Cataluña relativo a los derechos reales “1. Existe comunidad cuando dos o más personas compartan de forma conjunta y concurrente la titularidad de la propiedad o de otro derecho real sobre un mismo bien o un mismo patrimonio.”

Art. 552-11 del Libro V del Código Civil de Cataluña relativo a los derechos reales “1. Cualquiera de los cotitulares, si no se ponen de acuerdo para dividir la comunidad o para someter la división a un arbitraje, puede instar a la autoridad judicial para que efectúe la división. 2. Si el bien es susceptible de adoptar el régimen de propiedad horizontal, puede establecerse este régimen adjudicando los elementos privativos de forma proporcional a los derechos en la comunidad y compensando en metálico los excesos, que no tienen en ningún caso la consideración de excesos de adjudicación, distribuyendo proporcionalmente las obras y gastos necesarios. 3. Puede efectuarse la división adjudicando a uno o más cotitulares el derecho real de usufructo sobre el bien objeto de la comunidad y adjudicando a otro u otros cotitulares la nuda propiedad. 4. El cotitular o la cotitular que lo es de las cuatro quintas partes de las cuotas o más puede exigir la adjudicación de la totalidad del bien objeto de la comunidad pagando en metálico el valor pericial de la participación de los demás cotitulares. 5. El objeto de la comunidad, si es indivisible, o desmerece notablemente al dividirse, o es una colección que integra el patrimonio artístico, bibliográfico o documental, se adjudica al cotitular o la cotitular que tenga interés en el mismo. Si existen más de uno, al que tenga la participación mayor. En caso de interés y participación iguales, decide la suerte. El adjudicatario o adjudicataria debe pagar a los demás el valor pericial de su participación, que en ningún caso tiene la consideración de precio ni de exceso de adjudicación. Si ningún cotitular tiene interés, se vende y se reparte el precio. 6. Las comunidades ordinarias que existen entre los cónyuges, en los procedimientos de separación, divorcio o nulidad matrimonial, pueden dividirse considerando como una sola división la totalidad o una parte de los bienes sometidos a este régimen de acuerdo con el artículo 232-12 del Código de Familia. Se aplica el mismo criterio en los casos de separación de hecho y ruptura de uniones estables de pareja.”

Artículo 232-12 “1. En los procedimientos de separación, divorcio o nulidad y en los dirigidos a obtener la eficacia civil de las resoluciones o decisiones eclesiásticas, cualquiera de los cónyuges puede ejercer simultáneamente la acción de división de la cosa común respecto de los bienes que tengan en comunidad ordinaria indivisa 2. Si existen varios bienes en comunidad ordinaria indivisa y uno de los cónyuges lo solicita, la autoridad judicial puede considerarlos en conjunto a efectos de formar lotes y adjudicarlos.”

**DOCTRINA LEGAL. LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 45.I.B.3 NO ES APLICABLE AL RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE ABRIL DE 2010**

FUNDAMENTO QUINTO “Conviene, ante todo, poner de relieve las diferencias existentes entre el régimen económico matrimonial de gananciales y el de separación de bienes. La doctrina mayoritaria viene considerando que la sociedad de gananciales se trata de una comunidad en mano común, de origen germánico, en la que existe un patrimonio autónomo, separado y común, del que son titulares indistintamente ambos cónyuges sin que ninguno de ellos, constante matrimonio, ostenten cuota alguna sobre los bienes y derechos que lo integran, ni puedan ejercitar individualmente derechos de propiedad, surgiendo sólo en el momento en que la comunidad se disuelve un derecho de crédito, el derecho a la cuota de liquidación. Como se deduce de la lectura del artículo 1344 del Código Civil “mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse.” La denominación de sociedad viene de la antigua redacción del art.1395 del Código Civil que remitiría con carácter supletorio a las reglas del contrato de sociedad para regir la sociedad de gananciales.

Por el contrario, el régimen económico matrimonial de separación de bienes tiene como nota esencial la inexistencia de una comunidad patrimonial por razón de matrimonio. En este régimen cada cónyuge retiene el dominio, la administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquiera por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo, pues, un régimen de independencia el que impera, bajo el cual cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes.

Por tanto, la comunidad de bienes cuyos comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial y participa de la misma naturaleza que cualquier otra comunidad de bienes, en la que cada uno de los copropietarios ostenta un derecho de propiedad sobre la parte que le corresponde, pudiendo enajenarla, cederla o hipotecarla, a diferencia de las comunidades en mano común, sin que, por tanto, pueda hablarse de puesta en común de bienes en estos casos.

Por otra parte, no cabe olvidar que si bien uno de los efectos característicos de la división de la cosa común con relación a la persona de los condueños es la de entenderse, por ministerio de la ley, que cada uno de los partícipes en la cosa en común ha poseído exclusivamente durante la indivisión la parte que al disolverse aquélla le correspondiere (art.450 del Código Civil), precepto que da respuesta al problema de si la división de la cosa común tiene carácter declarativo o traslativo de la propiedad, (...) FUNDAMENTO SEXTO: Esto sentado, de la mera lectura del precepto controvertido se deduce que la regla contenida en la exención se refiere a la sociedad conyugal, que es una figura propia del régimen económico matrimonial de gananciales, y que está relacionada con el patrimonio ganancial independiente de los patrimonios privativos de cada uno de los cónyuges y las compensaciones económicas entre los mismos, por lo que hay que entender que solo afecta a las aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se efectúen a consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges, sin que pueda aplicarse al régimen de separación de bienes porque en dicho régimen no existen bienes comunes. (...) Finalmente, tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el art.14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de disolución del régimen económico familiar la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquél, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de transmisión.”.

### **RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2011 SOBRE LA DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO**

La extinción parcial de comunidad no existe en nuestro Derecho.- Se presenta escritura por la que cuatro de los cinco dueños pro indiviso de una finca disuelven parcialmente la comunidad, de manera que la cuota de uno de ellos pasa a pertenecer por iguales partes a los otros tres, a cambio de una contraprestación en dinero. El registrador rechaza la inscripción, alegando que no hay disolución de comunidad, pues la cuota transmitida no pertenecía pro indiviso a transmitente y adquirentes, resultando por tanto incongruente que éstos digan adquirir la cuota por extinción de comunidad. Al confirmar esta calificación, señala la Dirección General que en nuestro Derecho no existe la extinción parcial de una comunidad, sólo la total, única que regula el Código Civil. Añade que el pretendido negocio de extinción parcial no aparece tipificado legalmente, y no presenta con el de extinción total semejanza alguna que pueda generar identidad de razón entre ambas; en consecuencia, el régimen jurídico de ésta no puede aplicarse analógicamente a aquélla. La terminología “extinción parcial de comunidad” sólo ha sido acogida, jurisprudencialmente, en materia fiscal, para referirse a los casos de salida de uno de los cotitulares de la comunidad, compensando al saliente todos los demás en dinero. En puridad, lo que se da en la pretendida extinción parcial es la enajenación de una cuota, y no existe ninguna diferencia entre el hecho de que dicha enajenación se verifique a uno de los demás condóminos o a un tercero. Ello, es decir el hecho de que en definitiva nos hallemos ante una compraventa, llevaría a que, desde el punto de los adquirentes, hubiera de plantearse las consecuencias que, por ejemplo para los casados la adquisición tendría para su régimen económico-matrimonial (fijación de éste, nombre del cónyuge...), o que por ejemplo para el caso de enajenante menor de edad o incapaz fuera necesario pedir autorización judicial. Pero la Dirección General no entra en esta cuestión, al no haber sido planteada por el registrador en su calificación. En definitiva, se desestima el recurso.

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 12 DE DICIEMBRE DE 2012 DICTADA EN RECURSO DE CASACIÓN EN UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. BIT 148. SOBRE LA DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO**

“La excepción prevista en el artículo 7.2 B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, requiere que se produzca, en el supuesto del artículo 1062 del Código Civil, la adjudicación a “uno”. En el litigio que decidimos los hechos son los siguientes: a) Se trata de 4 inmuebles sobre los que hay constituida una comunidad hereditaria integrada por cuatro hermanos,

correspondiendo a cada uno de ellos una cuarta parte, en cada uno de los inmuebles; b) el exceso controvertido se produce como consecuencia de la transmisión de su parte en la comunidad de dos hermanos a un tercero; c) por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que ahora tiene  $\frac{3}{4}$  partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro al que corresponde  $\frac{1}{4}$  restante. Es claro que por la operación descrita no se produce la “adjudicación a uno” que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2B) del texto citado. Contrariamente tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de “bienes y derechos” que integren el patrimonio.”

## Tribunal Económico-Administrativo Central

- **UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS**
  - Resolución de 5 de julio de 2016 ..... 25
  
- **OPCIÓN POR EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL**
  - Resolución de 4 de febrero de 2016 ..... 26
  
- **TRANSMISIÓN A UNA SOCIEDAD VINCULADA DE UN ELEMENTO PATRIMONIAL QUE HA SIDO OBJETO DE CORRECCIÓN DE VALOR**
  - Resolución de 11 de febrero de 2016 ..... 27
  
- **NEGOCIOS JURÍDICOS QUE NO TIENEN NATURALEZA DE CONCESIONES PÚBLICAS**
  - Resolución de 2 de marzo de 2016 ..... 28
  
- **EFICACIA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA DE LA CADUCIDAD DEL CARGO DE ADMINISTRADOR DE SOCIEDAD MERCANTIL**
  - Resolución de 2 de junio de 2016 ..... 29

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS. (RESOLUCIÓN DE 5 DE JULIO DE 2016)

No toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél.

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACUERDA: Estimarlo, fijando los criterios siguientes:

1. No toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas por la Ley de modo claro y terminante para otros procedimientos.

Así, sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.
- Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.

Existen diferencias radicales y esenciales, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios, entre el procedimiento de verificación de datos y cualquiera de los otros dos procedimientos, comprobación limitada e inspección, por lo que no puede resultar indiferente la utilización correcta por parte de la Administración de los mismos so pretexto de que los trámites pueden ser iguales aparentemente en unos y otros. Tales diferencias, que afectan directamente a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa son:

- (i) La liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que, tengámoslo en cuenta, afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos.
  - (ii) A pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución “las actuaciones concretas realizadas”, a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente;
  - (iii) la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el precedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.
2. Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la LRJPAC y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo.
  3. Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección mientras la prescripción no lo impida, tanto si la anulación

ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo. En este sentido, baste citar por todas la sentencia de 20 de enero de 2011 (Rec. nº 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

## **OPCIÓN POR EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL.**

### **REQUISITOS. (RESOLUCIÓN DE 25 DE FEBRERO DE 2016)**

Se trata de un régimen muy beneficioso por el ahorro fiscal que conlleva en tanto permite evitar el gravamen de la renta mundial a tipos marginales, para tributar sólo por las rentas generadas en España al tipo fijo de los no residentes.

La opción por la aplicación de este régimen especial, de carácter voluntario, se ejercita mediante comunicación a la Administración Tributaria que expide al contribuyente, si procede, un documento acreditativo en el que conste el ejercicio de dicha opción. Ello permite a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, y siempre que cumplan determinados requisitos, tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) en vez de por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En el caso concreto examinado en la presente resolución, resultó que la Oficina Gestora denegó la concesión del certificado correspondiente al ejercicio de la opción por entender que la documentación aportada no acreditaba que la interesada fuese a adquirir la residencia fiscal en España como consecuencia del desplazamiento ocasionado por su contrato de trabajo. La interesada aportó la siguiente documentación:

4. Certificado de inscripción en el Registro Central de Extranjeros de la Policía.
5. Contrato de trabajo temporal para prestar servicios en una compañía durante algo menos de 11 semanas y un certificado acreditativo de la cobertura de la Seguridad Social Francesa durante dicho período. Este documento acreditaba el desplazamiento a territorio español consecuencia de un contrato de trabajo pero no que, como consecuencia de dicho desplazamiento la interesada fuese a adquirir su residencia fiscal en territorio español, además de que, cuando se presenta, el desplazamiento ya había finalizado.
6. En el trámite de alegaciones, presenta otra oferta de trabajo que, como mera propuesta pendiente de formalización, no tiene el carácter de documento justificativo que exprese el reconocimiento por parte del empleador de una relación laboral.

El régimen solicitado constituye un beneficio fiscal, luego no cabe una interpretación flexible y extensiva de su normativa reguladora sino todo lo contrario, resulta adecuado aplicar la misma con rigor y literalidad.

En consecuencia, al no quedar acreditado en el procedimiento de gestión el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos, se denegó la solicitud de la interesada.

Posteriormente, en recurso de reposición contra la denegación anterior, se aporta como documentación adicional la partida de nacimiento del hijo en España y el certificado expedido por la Oficina Gestora al marido de la recurrente, acreditativo del ejercicio de la opción por el régimen especial de tributación por el IRNR.

La reclamación económico administrativa interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición fue igualmente desestimada, por lo que la interesada interpone contra esa resolución, el presente recurso de alzada ante el TEAC.

Pues bien, entrando en el análisis de la documentación aportada por la recurrente a la Oficina Gestora, a juicio del TEAC, la documentación adicional del recurso de reposición podría acreditar el hecho de que la recurrente fuese residente fiscal en España durante el ejercicio considerado en aplicación de la presunción prevista en el artículo 9 de la LIRPF, en tanto que justificaba que su marido y su hijo tenían la condición de residentes fiscales en este país.

Sin embargo, (continúa la resolución), aunque este Tribunal no ponga en duda que, efectivamente, la recurrente podría, con posterioridad a la fecha en que solicitó la expedición del certificado, haber adquirido la residencia en España como consecuencia de sus circunstancias personales y familiares, o incluso, por el criterio de permanencia durante más de 183 días, lo cierto es que dichas circunstancias, no habrían determinado el cumplimiento de los requisitos que le hubiesen permitido acogerse al régimen especial del artículo 93 de la Ley 35/2006, sino únicamente, su condición de residente en territorio español, y por tanto, de contribuyente por el IRPF.

Ello porque entre los requisitos de este régimen especial se encuentra el de que la residencia fiscal se adquiriera como consecuencia de un desplazamiento a territorio español motivado por un contrato de trabajo, requisito cuyo cumplimiento, a nuestro juicio, debe conocer la oficina gestora para poder expedir el certificado, con independencia de que, posteriormente pudiera cumplirse.

Esta interpretación se deduce de la regulación que de este régimen especial hace el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF, cuando prevé el supuesto de que las personas físicas que pretenden acogerse a él sean aquellas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, desplazamiento que ha venir motivado por un contrato de trabajo, a resultas del cual, deba permanecer en territorio español por un periodo de tiempo que determine la adquisición de la residencia fiscal en España.

Por todo ello cabe afirmar que, para poder, en su caso, acceder al citado régimen especial, la causa de la permanencia en territorio español que determine la adquisición de la residencia fiscal ha de ser el desempeño de un contrato de trabajo del solicitante del régimen especial, y no la permanencia en España por razones personales y familiares.

Concluye, por tanto, que cuando la Oficina Gestora a la vista de la documentación aportada, tanto en sede del procedimiento de gestión como cuando resolvió el recurso de reposición, deniega a la recurrente la expedición de dicho certificado por no considerar plenamente acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos para su aplicación y en particular, que la recurrente fuese a residir durante más de 183 días España, actuó correctamente.

En consecuencia el TEAC acuerda desestimar la reclamación confirmando, íntegramente, el acto denegatorio impugnado.

## TRANSMISIÓN A UNA SOCIEDAD VINCULADA DE UN ELEMENTO PATRIMONIAL QUE HA SIDO OBJETO DE CORRECCIÓN DE VALOR. (RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016)

La recuperación de valor cuando se transmite el elemento que ha sido objeto de la corrección de valor a una entidad vinculada deberá integrarse en todo caso en la entidad que practicó la corrección, tanto si la entidad vinculada es residente en España como si no lo es.

En esta Resolución el TEAC examina un supuesto en el que una entidad adquiere en 2001 el 100% de una sociedad operativa del mismo grupo fiscal y dota provisiones por depreciación de estas participaciones, deducidas y no ajustadas en las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades. Unos meses más tarde, esta entidad aportó las participaciones adquiridas a dos sociedades holdings, sin infraestructura administrativa, cuyo único activo son las participaciones aportadas y contabilizó ambas operaciones en único asiento que dio lugar a que la entidad computara una pérdida neta en el año 2002 por dichas transmisiones.

Durante los ejercicios siguientes, los valores patrimoniales de la sociedad adquirida experimentaron un incremento. En resumen, la entidad reconoció en su día una pérdida asociada a la corrección de valor y posterior transmisión de unas participaciones sociales y, como la recuperación de valor se produce después, cuando él ya no es titular de las participaciones, entiende que es improcedente integrar en su base la recuperación del valor con el argumento de que el artículo 19.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que exclusivamente posibilita tal integración en la sociedad que sea titular del elemento patrimonial en el momento en que dicha recuperación se produce.

Por el contrario, la Inspección de los Tributos sostiene que cuando se produce dicha recuperación de valor las participaciones permanecen en el patrimonio de una entidad no residente participada al 100% por aquella, por lo que el sujeto pasivo sigue manteniendo la titularidad de las mismas si bien de forma indirecta en vez de directa, lo que habilita plenamente a la reversión de la pérdida computada.

En definitiva, la cuestión debatida se centra en conocer si la recuperación de valor a que alude el artículo 19.6 del TRLIS debe integrarse en la base imponible de la entidad que se dedujo fiscalmente la pérdida por deterioro de valor o por transmisión de elementos patrimoniales, como sostiene la Inspección, o si debe integrarse en la de la entidad que en el momento en que tiene lugar dicha recuperación de valor es titular de los elementos patrimoniales revalorizados, como defiende la reclamante. El artículo 19.6 del TRLIS dispone lo siguiente: *“La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron”*.

El Tribunal Central, de acuerdo con la tesis mantenida por la Inspección, afirma que el precitado artículo, con la expresión: “sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella”, contempla la posibilidad de que el elemento que ha sido objeto de corrección de valor se haya transmitido a una entidad vinculada y de que la recuperación de valor tenga lugar en esta última. En este supuesto, resulta claro que la recuperación de valor habrá de imputarse en el período impositivo en que se produzca, pero la norma no establece de manera inequívoca la base imponible en que habrá de integrarse dicha recuperación de valor, si en la de la entidad que se dio el gasto por deterioro de valor o en la de la entidad que es titular del elemento cuando la recuperación de valor se produce.

En principio, cualquiera de las dos soluciones sería factible en vista del tenor literal del precepto.

Lo que no es aceptable, en ningún caso, es interpretar que puede ser una u otra entidad, indistintamente y a su libre elección, la que ha de imputar en su base imponible la recuperación de valor, dejando así la decisión en manos de las empresas que han intervenido en la operación. Y es que una interpretación semejante conduciría inexorablemente a la inaplicación del precepto, pues ello equivaldría a dejar el hecho imponible en manos del contribuyente, que podría así decidir si tributa o no por él. Ciertamente, con un planteamiento así, si las empresas intervinientes no se pusieran de acuerdo sobre cuál de ellas ha de tributar por la recuperación de valor, ninguna podría exigir a la otra que lo hiciera.

El artículo 19.6 del TRLIS es una norma que intenta evitar los defectos de imposición que pueden tener lugar en sociedades en las que, habiéndose producido una pérdida provisional en algún elemento patrimonial, la recuperación de valor se evite por el simple medio de una venta intragrupo, con lo que unas pérdidas provisionales se convertirían en definitivas.

## NEGOCIOS JURÍDICOS QUE NO TIENEN NATURALEZA DE CONCESIONES PÚBLICAS.

(RESOLUCIÓN DE 17 DE MARZO DE 2016)

En el ámbito del IVA la concesión se configura como un supuesto de no sujeción, debiendo interpretarse siempre las exenciones y no sujeciones de forma restrictiva.

El artículo 7.9 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara no sujetas a IVA las concesiones y autorizaciones administrativas (excepto portuarias, aeroportuarias y ferroviarias). A diferencia de lo que ocurre con el IVA, en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se sujetan a TPO las concesiones administrativas, y el artículo 13.2 del Real Decreto 1/1993 que regula el Impuesto declara que *“se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares”*. Aun cuando en el ITPAJD se tiene un concepto más amplio de concesión administrativa a efectos de su imposición por ese Impuesto, no podemos ampliar el concepto también a efectos de IVA, pues no debemos olvidar que en el ámbito del IVA la concesión se configura como un supuesto de no sujeción, debiendo interpretarse siempre las exenciones y no sujeciones de forma restrictiva, pues la regla general en las operaciones realizadas por empresarios o profesionales debe ser su sujeción al Impuesto, como ha declarado en múltiples ocasiones el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En esta Resolución el TEAC examina el supuesto de una sociedad mercantil constituida en 2006 –entidad de capital íntegramente público y participada indirectamente al cincuenta por cien de cada una de las Administraciones fundadoras (50 por cien por el Ayuntamiento y 50 por cien por la Comunidad Autónoma)– que convoca un concurso por la construcción de un Palacio de Congresos. De acuerdo con lo dispuesto en sus Estatutos, la sociedad, tiene como objeto social: *“La promoción, construcción y gestión del Palacio de Congresos de ..., así como los servicios complementarios que sean precisos para la mejor utilización de los recursos de aquel y, al respecto, el estudio de modificaciones del planeamiento, la compraventa de muebles e inmuebles, la gestión de actividades lúdicas, sean de hostelería o de cualquier tipo. Asimismo podrá gestionar servicios públicos por encargo de las administraciones públicas competentes, bien directamente, bien cuidándose de los trámites para su gestión indirecta”*. El Tribunal Central examina si la recurrente tiene derecho deducir el IVA soportado en la construcción, para lo que considera necesario analizar cuál es la actividad económica que pretende realizar una vez construido el Palacio de Congresos, puesto que se trata de la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio del desarrollo de su actividad empresarial, esta deberá efectuarse en función del destino previsible de los bienes o servicios adquiridos.

En 2007 adjudica el contrato y firma un contrato de “Concesión de obra pública para la construcción, gestión y explotación del conjunto de instalaciones del Palacio de Congresos de ...”, contrato que se formalizó con una entidad privada creada al efecto por la UTE que resultó adjudicataria. Con tal contrato es la adjudicataria, y no la entidad contribuyente, la que procede a su construcción, gestión y explotación.

Una vez iniciadas las obras, y debido, al parecer, a razones de “interés público”, se resolvió de mutuo acuerdo el citado contrato de concesión de obra pública, subrogándose el obligado tributario en el contrato de construcción existente. No obstante, aún así, se mantiene la gestión indirecta del servicio, formalizando con un tercero un contrato de arrendamiento, según consta en el propio Preámbulo de su Pliego de Bases, *“con el objetivo de garantizar la mayor eficacia y eficiencia de la explotación del Complejo y contribuir con ello a la finalidad última de conseguir el desarrollo competitivo y sostenible del sector turístico, la sociedad pretende seleccionar un empresario especializado y con reconocida solvencia en el sector, que asuma: El equipamiento, gestión, explotación, conservación y mantenimiento de las instalaciones, equipamientos y servicios del Complejo, integrado por un palacio de congresos, un hotel adyacente de categoría cuatro estrellas superior y un aparcamiento; y la contratación y gestión de recursos humanos y de los servicios internos de organización de eventos en el Complejo. (...)”*.

La Inspección de los Tributos considera que el negocio jurídico que pretende celebrar la recurrente en relación con el complejo Palacio de Congresos, tiene la calificación de concesión administrativa, por lo que se trata de operaciones no sujetas al Impuesto; por el contrario, el TEAC sostiene que la entidad recurrente continúa siendo la titular de la concesión, y en ningún momento pretende ceder la concesión en lo relativo a la gestión y explotación, sino que acude a otro negocio jurídico perfectamente válido, como puede ser el arrendamiento, para poder prestar el servicio al que se encuentra obligada por su condición de concesionaria. Únicamente quiere encomendar a otro empresario la tarea, siendo válido realizarlo a través del arrendamiento, pero respondiendo ella misma frente a la Administración concedente (el Ayuntamiento), sin que esté otorgando una nueva concesión sobre el contenido de la concesión previa de la que es titular, algo para lo que, además, no está legitimada. De acuerdo con todo esto, el Tribunal Central llega a la conclusión de que la Inspección no ha acreditado que la recurrente tuviese la intención de realizar una actividad no sujeta a IVA, por lo que no puede confirmar la denegación de la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades por parte de la empresa.

## EFICACIA FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA DE LA CADUCIDAD DEL CARGO DE ADMINISTRADOR DE SOCIEDAD MERCANTIL. (RESOLUCIÓN DE 2 DE JUNIO DE 2016)

**La caducidad, o la renuncia al cargo, no libera al administrador de las obligaciones que en su día adquirió como administrador de la sociedad.**

La Oficina de Gestión Tributaria dictó acuerdo de denegación de la solicitud de baja de la administradora de una sociedad cuyo cargo había caducado por el transcurso del plazo para el que fue nombrada según se deducía de la certificación registral aportada. Recurrido este acuerdo ante el Tribunal Económico Administrativo Regional se desestima en base a considerar que, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula el “Contenido del Censo de Obligados Tributarios” obliga, en tanto la entidad se encuentre dada de alta en dicho Censo, a que se encuentren identificados sus representantes legales, sin que se encuentre previsto reglamentariamente que pueda quedar vacante la identificación de los representantes legales ante la Administración Tributaria, como ocurriría en este caso de admitirse la baja solicitada.

Contra la citada resolución se interpone recurso de alzada en el que el TEAC resuelve la cuestión planteada analizando la situación de hecho, pues, además de publicarse en el BORME la cancelación de oficio por caducidad del cargo, posteriormente, fue convocada Junta de socios con asistencia del 100 por cien del capital en la que, si bien se admite la dimisión de la administradora, no llega a nombrarse nuevo administrador por oposición del excónyuge de aquella a tratar el resto de puntos del día, tal como recoge el Acta Notarial extendida al efecto. Es decir, que la sociedad ha quedado de hecho sin administración, lo que le avoca a estar imposibilitada o, al menos, encuentre grandes dificultades para la realización de actos tan esenciales en la vida social como pueden ser la convocatoria de las juntas generales, la formulación de las cuentas anuales y su inscripción en el correspondiente Registro, así como su relación para con los terceros, según criterio de la resoluciones de la DGRN de 30 de octubre de 2009 y 6 de marzo de 2012.

En este sentido, señala la presente resolución del TEAC, el RD Leg. 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en su artículo 363.1.d, establece como causa de disolución de la sociedad “*la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento*”, siempre que dicha paralización no sea meramente transitoria y que la imposibilidad de alcanzar el fin social sea manifiesta y tenga un carácter definitivo e insuperable.

De acuerdo con lo que se ha expuesto, al concurrir la causa de disolución de la sociedad y además, con el carácter de manifiesta, definitiva e insuperable a tenor de las circunstancias de hecho anteriormente descritas, la sociedad de capital debe disolverse; y según lo dispuesto en los artículos 365, 366 y 367, en estos casos los administradores están obligados a convocar la junta general al objeto de que ésta acuerde la disolución. Si la junta no adopta dicho acuerdo, los administradores han de solicitar la disolución judicial de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando la misma no se haya constituido, o desde el día de su celebración, cuando el acuerdo no se adopte o sea contrario a la disolución.

Pero además, de los preceptos citados se concluye que no es necesario ser administrador para poder instar la disolución judicial de la sociedad, ya que también esta legitimado para hacerlo cualquier persona interesada, según lo dispuesto en el artículo 366.1 de la citada Ley, al decir “*Si la junta no fuera convocada, no se celebrarían o no adoptara alguno de los acuerdos previstos en el artículo anterior, cualquier interesado podrá instar la disolución de la sociedad ante el juez de lo mercantil del domicilio social. La solicitud de disolución judicial deberá dirigirse contra la sociedad...*”. En el presente supuesto es evidente que la reclamante debe ser considerada, en todo caso, como interesada en la presente causa de disolución de la sociedad, en cuanto que ello la liberaría de situaciones como la que es objeto del presente expediente.

Por último en cuanto a la alegación de la reclamante relativa a que los actos inscritos en el Registro Mercantil gozan de fe pública, el TEAC señala que el hecho de que en el BORME conste la cancelación de oficio del nombramiento como administrador único de la interesada, produce distintos efectos, todos ellos ajenos a la eficacia del nombramiento del administrador frente a la Hacienda

Pública, entre otros el que no tenga acceso al registro ningún acto o contrato otorgado por la misma, perdiendo la facultad de elevar a instrumento publico los acuerdos sociales, certificar las actas y los acuerdos de los órganos colegiados.

La convocatoria de la Junta sería defectuosa y, por tanto, cualquier acuerdo de la misma no sería inscribible en el Registro Mercantil, pues según una reciente resolución de la Dirección General de Registros y Notariado de 4 de febrero de 2015, la norma contenida en el artículo 222 de la LSC, no puede utilizarse para amparar situaciones de desidia al frente de la compañía, ni siquiera interpretando que exista un administrador de hecho: *“esta doctrina del administrador de hecho ha de entenderse limitada, como señalaron las resoluciones de esta Dirección general de 13 de mayo de 1998, 15 de febrero de 1999 y 24 de enero de 2001 a supuestos de caducidad en línea con la solución que se introdujo en nuestro ordenamiento sobre pervivencia de los asientos de nombramientos”*.

En consecuencia, en el presente caso se desestima la reclamación pues, aunque la Hacienda Publica conozca la inscripción de caducidad del nombramiento del administrador, este hecho no libera a la reclamante de las obligaciones que en su día adquirió como administradora de la sociedad, de las que quedará liberada una vez que, convocada la junta, se nombre al nuevo administrador o en su caso, se convoque la junta para la disolución de la sociedad; y si esto no fuera posible, inste la disolución judicial, al ser imposible el nombramiento de otro administrador en su sustitución que haga operativo el funcionamiento y gestión de la sociedad así como su representación frente a terceros y asuma la responsabilidad legal que corresponda.

## Tributos Municipales

- TEMAS FISCALES

- LA EXENCIÓN SUBJETIVA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- Vicente Miñana Climent y Javier Iranzo Molinero. *Inspectores de Tributos de la Generalitat* ..... 32**

## TEMAS FISCALES

### La exención subjetiva de las comunidades autónomas en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

**VICENTE MIÑANA CLIMENT Y JAVIER IRANZO MOLINERO.** *Inspectores de Tributos de la Generalitat*

El artículo 105.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en favor de determinadas entidades. En particular, en la letra a) de ese apartado se sostiene la exención por este impuesto de: “*El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales*”.

La dicción del precepto no parece clara al respecto de la posible exención subjetiva de las comunidades autónomas, por cuanto, por un lado se refiere a comunidades autónomas en plural pero, por otro lado, la expresión entre comas “a las que pertenezca el municipio” debería entenderse referida a todos los términos de la enumeración anterior, esto es, al Estado, a las comunidades autónomas y a las entidades locales. Ítem más se incrementa la confusión en el segundo inciso que, al referirse a las entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado, alude a las comunidades autónomas en plural y el término “dichas” únicamente se restringe a las entidades locales antes referidas, es decir, sólo a una clase de entidades locales, que deberían ser aquellas a las que pertenezca el municipio.

Esta cuestión, la de la exención de los incrementos de valor atribuibles a las comunidades autónomas, que debiera resultar indubitada en uno u otro sentido, se desdibuja con la lectura de las ordenanzas fiscales aprobadas por algunos municipios, que sí restringen la aplicación de la exención a la comunidad autónoma a la que pertenece el municipio.

#### I.- ÁMBITO SUSTANTIVO DE LAS ORDENANZAS FISCALES

En primer lugar, debemos reflexionar en torno a las potestades normativas que ostentan los ayuntamientos por la vía de las ordenanzas fiscales. La disquisición gira sobre si la ordenanza fiscal puede crear exenciones distintas a las establecidas en la ley o matizar, restringir o ampliar de algún modo su extensión y alcance, teniendo en cuenta que el artículo 133.2 de nuestra Constitución establece que las “*Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, dejó sentadas las bases sobre el enlace necesario entre la ley tributaria estatal o autonómica, de un lado, y la potestad local en la ordenación de sus tributos propios, de otro, tal y como nos ha recordado, posteriormente, la Sentencia del mismo Tribunal 223/1999, de 16 de diciembre.

Concretamente, según el citado Tribunal:

*“si bien respecto de los tributos propios de los Municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución”.*

Así, las Leyes deben habilitar a las entidades locales para el ejercicio de su potestad tributaria, pero, también, son ordenadoras de los tributos locales, “*porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al Ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece*”.

La ley cumple así, en todos los tributos locales, dos funciones: una habilitante y otra de ordenación.

De este modo, la ley establece los elementos esenciales de un tributo, que serán concretados por cada entidad local en ejercicio de su autonomía y en atención a su hacienda propia (función habilitante), pero debe predisponer los criterios y límites en los que ha de desarrollarse la actividad de la corporación (función de ordenación).

Este desarrollo de la potestad reglamentaria, dentro del marco fijado por las leyes, no coarta la autonomía municipal, pues ella es la característica de un ordenamiento derivado de otro supraordenado a él, e implica, en consecuencia, un poder limitado. Estos límites no predeterminan, en su integridad, el contenido de la regulación, que certificaría una falta total de autonomía.

Todo lo contrario. Nada impide que las normas que disciplinen tributos en uno u otro ayuntamiento tengan presentes las diferencias existentes entre ellos, con lo que éstos pueden establecer regímenes jurídicos parcialmente distintos.

Ahora bien, esta autodisposición no es absoluta, pues estaríamos equiparando representatividad del ente local con potestad legislativa. Debe realizarse en el marco y con los límites fijados por una ley, garantizando con ello otros principios, como son los de preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes.

La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos (vide artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

Es el artículo 15.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLRHL) el que regula las ordenanzas fiscales, y que unido a lo establecido en el artículo 59 del mismo texto legal, dibuja el siguiente marco normativo para la imposición municipal:

a.- Las entidades locales podrán regular, mediante la aprobación de las oportunas ordenanzas fiscales, la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, de los impuestos de carácter obligatorio, que son:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles -IBI-.
- Impuesto sobre Actividades Económicas -IAE-.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica -IVTM-.

En estos supuestos, únicamente han de aprobar ordenanza fiscal, aquellas entidades locales que quieran regular determinados elementos del tributo.

b.- Las entidades locales podrán regular, mediante la aprobación de las oportunas ordenanzas fiscales los tributos propios de carácter voluntario, esto es:

- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras -ICIO-.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -IIVTNU-.

Por lo tanto, las entidades locales que decidan imponer estos últimos impuestos en sus respectivos territorios, estarán obligadas a aprobar la correspondiente ordenanza fiscal, pues dichos tributos no pueden ser exaccionados haciendo uso únicamente de las disposiciones legales reguladoras de los mismos del TRLRHL.

Por otro lado, en cuanto al contenido de la ordenanza fiscal, una vez más, el TRLRHL distingue, en su artículo 16, según estemos ante tributos de imposición obligatoria o voluntaria, así:

1.- Las ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos obligatorios contendrán:

- los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos.
- las fechas de su aprobación y el comienzo de su aplicación.

2.- Las ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos voluntarios contendrán, al menos:

- la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.
- los regímenes de declaración y de ingreso.
- las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Los acuerdos de modificación de las ordenanzas, tanto para los tributos de imposición voluntaria como obligatoria, deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación (artículo 16.2 TRLRHL).

Así, para exacción del IIVTNU en el municipio, será necesario, no solo acordar la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal, sino además, acordar expresamente la imposición del tributo.

Tal y como añade el artículo 16, los acuerdos de aprobación de estas ordenanzas fiscales deberán adoptarse simultáneamente a los de imposición de los respectivos tributos.

No obstante, la posibilidad de establecer nuevos beneficios fiscales por los Ayuntamientos viene excluida por las siguientes normas:

El art. 9.1 del TRLRHL, que establece lo siguiente:

*“No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.*

*No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.”*

El art. 8.d de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece el principio de reserva de ley para “el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

## II. ALCANCE DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 105.2.A) DEL TRLRHL

El artículo 105.2 del TRLRHL, dispone:

«Exenciones.

[...]

2. Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales
- b) El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.
- c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
- e) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas
- f) La Cruz Roja Española.
- g) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales»

A la vista de la redacción del artículo 105.2.a), cabe interpelarse sobre el alcance de la exención en relación con las comunidades autónomas: ¿la exención se aplica a toda comunidad autónoma o únicamente a aquella a la que pertenece el municipio de la imposición?

En primer lugar, se ha de indicar que la interpretación que hacen los municipios de esta exención no es uniforme, ya que nos encontramos con ordenanzas fiscales partidarias de ambas posibilidades, inclusive entre municipios pertenecientes a una misma comunidad autónoma. Así, a título de ejemplo:

- a) Ordenanzas fiscales en el ámbito del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que entienden que la exención se aplica únicamente a la comunidad autónoma a la que pertenece el municipio de la imposición:
- Ayuntamiento de Madrid: en el artículo 6.b)1 establece la exención sólo para la «Comunidad Autónoma de Madrid y sus entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado».
  - Ayuntamiento de Valencia: en el artículo 6.b)2 establece la exención sólo para la «Comunidad Autónoma Valenciana y las entidades de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado»
  - Ayuntamiento de Zaragoza: en el artículo 6.a)3 establece la exención sólo para la Comunidad Autónoma de Aragón.
  - Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria: en el artículo 3.2.a)4 establece la exención sólo para la Comunidad Autónoma de Canarias.

---

1 Ayuntamiento de Madrid. La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en la redacción vigente aprobada por Acuerdo Pleno de 19 de diciembre de 2014 (BOCM número 310 de 30 de diciembre de 2014) restringe la exención en su art. 6.b) a la Comunidad Autónoma de Madrid, estableciendo que: “Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades: (...)b) La Comunidad Autónoma de Madrid y sus entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos Autónomos del Estado.”

2 Ayuntamiento de Valencia. La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en la redacción vigente aprobada por Acuerdo Pleno de 23 de diciembre de 2015 (Boletín Oficial de la Provincia de Valencia número 248 de 29 de diciembre de 2015) incorpora una restricción idéntica, en este caso a la Comunidad Autónoma Valenciana, al establecer en su art. 6.b) Ordenanza Fiscal que: “Están exentos de este Impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre los siguientes personas o entidades: (...) b) La Comunidad Autónoma Valenciana y las entidades de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado.”

3 Ayuntamiento de Zaragoza. La Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en la redacción vigente aprobada por Acuerdo Pleno de 23.12.2015 (Boletín Oficial de la Provincia de Zaragoza nº 298 de 29.12.2015) establece una restricción idéntica, al regular en su art. 6.a) Ordenanza Fiscal que: “Asimismo estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o entidades: a) El Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón y la provincia de Zaragoza, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de dicha Comunidad Autónoma y de la provincia de Zaragoza.”

4 Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria: La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada en Pleno de fecha 27 de noviembre de 2009 (Boletín Oficial de la Provincia de fecha 7 de diciembre de 2009) establece en su art. 3.2.a) que: “Igualmente están exentos de este Impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho Impuesto recaiga sobre las siguientes personas o Entidades: a) El Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias, así como sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo.”

- Ayuntamiento de Córdoba: en el artículo 5.a)5 establece la exención sólo para la Comunidad Autónoma de Andalucía.
  - Ayuntamiento de Valladolid: en el artículo 5.a)6 establece la exención sólo para la propia Comunidad Autónoma.
- b) Ordenanzas fiscales en el ámbito del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que entienden que la exención se aplica a toda comunidad autónoma:
- Ayuntamiento de Barcelona: en el artículo 8.2 b)7 menciona que la exención alcanza a las «Comunidades Autónomas y las entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado»
  - Ayuntamiento de Sevilla: en el artículo 5.1.a)8 se indica que la exención alcanza al «Estado, las Comunidades Autónomas y el Ayuntamiento de Sevilla, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y del Ayuntamiento de Sevilla».
  - Ayuntamiento de Alicante: en el artículo 5.2.a)9 extiende la exención al «Estado, las Comunidades Autónomas, el Ayuntamiento de Alicante y las entidades locales a las que pertenezca el Municipio de Alicante».
  - Ayuntamiento de Móstoles: en el artículo 4.2 de su Ordenanza Fiscal entre las entidades que gozan de la exención subjetiva, menciona a las «Comunidades Autónomas y sus entidades de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado».

En segundo lugar, cabe matizar que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es un impuesto potestativo para los municipios, pero que una vez decidida su imposición, la exención prevista en el artículo 105.2.a) del texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales no es susceptible de modificación o matización en las ordenanzas fiscales. Es decir, dicha exención es aplicable en los términos fijados en el texto refundido.

Por consiguiente, la interpretación del artículo 105.2.a) del citado texto refundido debe realizarse a la luz de los parámetros fijados en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual remite al artículo 1.3 del Código civil. Éste precepto indica:

*«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.»*

## II.1. Primer estadio hermenéutico: interpretación literal o gramatical

En la interpretación de la norma jurídica, el elemento literal o filológico constituye el primer estadio interpretativo. Como la ley se expresa con palabras, el interprete ha de comenzar por obtener el significado verbal que resulte de ellas, según su natural conexión y las reglas gramaticales.

Desde este punto de vista, la expresión «a las que pertenezca el municipio» parece referirse al Estado —circunstancia que se daría en todo caso—, a las comunidades autónomas y a las entidades locales. De esta manera, sólo estaría exenta la comunidad autónoma a la que pertenece el municipio de la imposición. También lo estarían las entidades locales que cumplieren ese mismo requisito. Todo ello en virtud de la coma que separa las palabras «entidades locales» y «a las que pertenezca el municipio»; puesto que, desde un punto de vista ortográfico:

- La coma separa los elementos de una enumeración, siempre que estos no sean complejos y no contengan comas en su expresión, pues, en ese caso, se utiliza el punto y coma.
- Cuando la enumeración es completa o exhaustiva, el último elemento va introducido por una conjunción, delante de la cual no debe escribirse coma.

5 Ayuntamiento de Córdoba: La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación en sesión celebrada el día 29 de diciembre de 2015, establece en su art. 5.a) que: "Asimismo, estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o Entidades: a) El Estado, la Comunidad Autónoma de Andalucía y las Entidades locales, a las que pertenezca el Municipio de Córdoba, así como los Organismos autónomos del Estado y las Entidades de derecho público de análogo carácter de la Comunidad Autónoma y de dichas Entidades locales".

6 Ayuntamiento de Valladolid: La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de la Corporación en sesión celebrada el día 1/12/2015 (BOP Valladolid n.º 298, de 29/12/2015) establece en su art. 5.a) que: "Asimismo están exentos de este Impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la condición de sujeto pasivo recaiga sobre las siguientes personas o Entidades: a) El Estado, la Comunidad Autónoma y la Provincia, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de la Comunidad Autónoma y de la Provincia".

7 Ayuntamiento de Barcelona. La Ordenanza Fiscal n.º 1.3. reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno del Consejo Municipal de 29 de diciembre de 2015 (Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona, núm. de registro 022015028482 del día 31 de diciembre de 2015) por el contrario, generaliza la aplicación de la exención a todas las comunidades autónomas, de conformidad con lo establecido en el art. 8.2 b) que indica que: "También están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la condición de sujeto pasivo recaerá sobre las personas o las entidades siguientes: (...)b) Las Comunidades Autónomas y sus entidades de derecho público de carácter análogo a los organismos autónomos del Estado."

8 Ayuntamiento de Sevilla. La Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada por el Pleno de 29 de diciembre de 2015, establece en su art. 5.1. a) que: "Estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades: a) El Estado, las comunidades autónomas y el Ayuntamiento de Sevilla, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y del Ayuntamiento de Sevilla."

9 Ayuntamiento de Alicante. Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Alicante de 29 de octubre de 2015 (BOP n.º 243, de 21 de diciembre de 2015).

- Se escribe coma delante de las conjunciones copulativas o disyuntivas cuando la secuencia que encabezan enlaza con todo el predicado anterior, y no con el último de sus miembros coordinados.

Ahora bien, también es cierto que, gramaticalmente, el uso del término referido a los entes autonómicos en plural —comunidades autónomas— en vez de en singular —comunidad autónoma— genera ambigüedad; puesto que la comunidad autónoma a la que pertenece el municipio solo puede ser una, a diferencia de las entidades locales que pueden ser varias (diputación provincial, comarca, área metropolitana, mancomunidad, etc.).

También genera confusión el inciso final del precepto analizado: «... así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales».

El adjetivo «dichas» determina o especifica únicamente al sustantivo «entidades locales», de forma que estarán exentas las entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado, siempre que estén adscritas a aquellas entidades locales a las que pertenezca el municipio de la imposición. Por el contrario, al no estar adjetivado el sustantivo «comunidades autónomas», parece que estarían exentas las entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado pertenecientes a cualquier comunidad autónoma.

Este último razonamiento nos lleva a un sinsentido, ya que, desde el punto de vista gramatical, se aboga por la exención de aquella comunidad autónoma a la que pertenece el municipio de la imposición. Empero, también estaría exentas aquellas entidades de cualquier comunidad autónoma, con la única condición de que fueran entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

## II.2. Los demás estadios interpretativos: histórico, sociológico, sistemático y teleológico

Sentado lo anterior, no cabe otra que reconocer que el criterio literal no es más que el primer paso en la interpretación, sin que sea el condicionante último de la misma.

Desde un punto de vista histórico, la evolución de la regulación normativa de la figura impositiva arroja un poco de luz sobre el alcance de la exención que analizamos.

La génesis normativa del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana se encuentra en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, en el que se autoriza a los ayuntamientos para establecer un arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos sitos en sus respectivos términos municipales (Gaceta de Madrid núm. 73, de 14 de marzo de 1919, página 988). No obstante, nos remitiremos al antecedente más próximo, esto es: al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos.

La base 27 de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, cuyo objeto era el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, en su apartado 6, al regular las exenciones subjetivas, establecía:

*«Estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las siguientes personal o entidades:*

*a) El estado y sus Organismos autónomos*

*[...]*

*d) La Provincia a que el Municipio pertenezca.*

*e) El Municipio de la imposición y las demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio.*

*[...]*».

De esta redacción sobresalen dos cuestiones: una, que la exención de los diversos entes territoriales se establecía en letras separadas; dos, que la expresión a la provincia a que el municipio perteneciera se realizaba en singular, a diferencia de los ocurría con las demás entidades locales, cuya expresión venía en plural.

En cumplimiento de lo anterior, el artículo 90.1 del Real Decreto 3250/1976, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto del Régimen Local, relativas a ingresos de las Corporaciones Locales, y se dictan normas provisionales para su aplicación, sigue, esencialmente, los criterios de la base anterior:

*«Estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyente, sobre las siguientes personas y Entidades:*

*a) El Estado y sus Organismos autónomos.*

*b) La provincia a que el Municipio pertenezca.*

*c) El Municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio.*

*[...]*».

Ya en la era autonómica, el Real Decreto 3250/1976 se deroga por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. El artículo 353.1 de este último texto, al regular la exención comentada, disponía:

*«1. Estarán exentos de pago del Impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga, como contribuyentes, sobre las siguientes personas y Entidades:*

- a) *El Estado y sus Organismos autónomos y las Comunidades Autónomas.*
  - b) *La Provincia a que el Municipio pertenezca.*
  - c) *El Municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio y los consorcios de que formen parte.*
- [...]

Como puede observarse, en este texto: primero, la exención de los diversos entes territoriales se sigue estableciendo en letras separadas; segundo, en la misma letra agrupa al Estado y a las comunidades autónomas —expresión en plural—; tercero, para las comunidades autónomas no se exige que el municipio esté ubicado en su territorio; cuarto, la expresión a la provincia a que el municipio perteneciera se sigue realizando en singular y, en cambio, respecto de las demás entidades locales su expresión venía en plural.

La redacción actual de la exención [artículo 105.2.a) del TRLRHL] trae su causa del artículo 106.2 del Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que disponía lo siguiente:

*«Asimismo están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o Entidades:*

- a) *El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como sus respectivos Organismos autónomos de carácter administrativo.*
- b) *El Municipio de la imposición y demás Entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio y sus Organismos autónomos de carácter administrativo.*

[...]

En el anterior texto se observa: primero, que se unifica en una misma letra la exención de los entes territoriales —Estado, comunidades autónomas y entidades locales—; segundo, la integración de las comunidades autónomas se realiza en los mismos términos de las normas precedentes, es decir, en plural; tercero, desaparece la mención a la provincia a la que el municipio pertenezca, que se integra en el concepto genérico de entidades locales.

Por otra parte, la exposición de motivos de la Ley 39/1988, al referirse al impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana indica: «Asimismo, del conjunto de la reforma resulta [...] la sustitución del hasta ahora vigente Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación». Como vemos, la exposición de motivos no contiene ningún pronunciamiento relativo a la reestructuración de las exenciones subjetivas, circunstancia suficientemente notable para que hubiese tenido una mención específica.

Por consiguiente, parece claro que la intención del legislador no era introducir cambios normativos sustanciales en el impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana respecto del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos.

Para finalizar con los antecedentes históricos, hay que mencionar la reforma del artículo 106 de la Ley 39/1988 efectuada por el 37 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. En cuanto a la exención que analizamos, se dispone:

*«Artículo trigésimo séptimo. Modificación del artículo 106.*

*Se modifica el artículo 106, que queda redactado en los siguientes términos:*

*«Artículo 106.*

[...]

*2. Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:*

- a) *El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas entidades locales.*

- b) *El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos del Estado.*

[...]

Como vemos, la nueva redacción tiene como finalidad adaptar la exención a la administración institucional diseñada en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, e incluir la referencia a la administración institucional autonómica y local.

Cabe mencionar que este texto es el que se traslada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como artículo 105.2.a).

En cuanto a los elementos sociológicos, sistemáticos y teleológicos para la interpretación de la exención contemplada, con la finalidad de contemplar la norma como una parte un conjunto más amplio que le proporciona sentido, fundamento y coherencia, a la vez que permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal atendiendo a los determinados objetivos que se buscó

conseguir mediante su establecimiento, no se puede perder de vista lo establecido en el artículo 2.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas:

*«Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado».*

Cabe recordar que la ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas forma parte del llamado bloque de constitucionalidad, cuyo objetivo es recoger una serie de normas y principios supralegales que servirán de referencia para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes .

### III. CONCLUSIÓN

Consecuencia de la aplicación de los criterios interpretativos fijados en el Código civil al artículo 105.2.a) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, podemos extraer dos ideas básicas:

Primera. Tomado como modelo lo regulado para las provincias, el legislador, para seleccionar, dentro de un grupo, a un concreto ente territorial, se refiere al mismo en singular y expresando el criterio de selección. En el caso de la exención subjetiva en los antecedentes legislativos, utiliza expresiones cercanas a las siguientes: estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las siguientes personas o entidades... b) La Provincia a que el Municipio pertenezca. Por lo tanto, la mención en plural al ente autonómico, que se contiene en el artículo 105.2.a) TRLRHL, parece indicar que la exención se aplica a toda comunidad autónoma.

Segunda. Toda comunidad autónoma gozará de los mismos beneficios fiscales que las leyes establezcan para el Estado.

Por consiguiente, a juicio de los autores, la exención prevista en el artículo 105.2.a) texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, determina que están exentos del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana los correspondiente incrementos cuando el contribuyente del impuesto sea una comunidad autónoma, aunque no sea a la que pertenezca el municipio de la imposición.

A esta misma conclusión parece que llega la Dirección General de Tributos del Ministerio, puesto que en la contestación a la consulta número 1589-01, de fecha 2 de agosto de 2001, y en referencia al artículo 106.2.a) de la Ley 39/1988, establece: *«De acuerdo con el artículo 106.2.a) de la Ley 39/1988, los incrementos de valor de los terrenos están exentos cuando la obligación de satisfacer el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana recae sobre las Comunidades Autónomas».*

Como vemos, la Dirección General utiliza el termino en plural y no hace referencia a la necesidad de que el municipio de la imposición pertenezca a la misma.

Por consiguiente, pese a lo que disponen actualmente determinadas ordenanzas fiscales, todas las comunidades autónomas gozan de la exención prevista en el artículo 105.2.a) del TRLRHL.

Esta conclusión no hace sino recordar la necesaria claridad que, en la medida de lo posible, deben guardar las normas legales en su redacción, pues si una ley, en este caso la que establece la exención subjetiva de las comunidades autónomas, ha generado un desarrollo tan dispar de la regulación reglamentaria concretada en las distintas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto, ¿cuáles pueden ser las interpretaciones de los distintos operadores jurídicos y de los ciudadanos, siendo estos últimos a los que van dirigidos los mandatos emanados de las normas? Lo cual nos recuerda el primer aforismo de la hermenéutica jurídica que aprendimos: *«in claris non fit interpretatio».*

