Tributación de las disoluciones de comunidades de bienes. Cuestiones problemáticas.

Autor:

Juan Antonio Mosquera Pena

Doctor en Derecho

Profesor en Derecho Tributario U. Vigo

Técnico de Hacienda

1. INTRODUCCIÓN.

Llama la atención la dificultad que plantea en muchos casos la tributación de los actos relacionados con las comunidades de bienes, si tenemos en cuenta la antigüedad de esta figura y la frecuencia con que esta situación se presenta en la vida cotidiana de las personas, lo que nos llevaría a pensar que todas estas situaciones ya deberían de estar contempladas y solucionadas en la normativa, doctrina administrativa y jurisprudencia. Nada más lejos de la realidad. Varias son las razones a mi entender que propician esta problemática:

a. Su naturaleza intermedia entre las personas físicas y las personas jurídicas, lo que provoca que no se les pueda aplicar enteramente el régimen jurídico previsto en exclusiva para unas u otras, las cuales cuentan con regímenes más completos. A esto se une que el Derecho Tributario no ha hecho una regulación específica de las comunidades de bienes, dependiendo de la configuración general del derecho común, que como señalo en el apartado siguiente, tampoco es clara.

b. La discusión que en el ámbito civil existe desde hace siglos sobre los dos tipos de comunidades (romana y germánica), la naturaleza de su disolución (transmisiva o especificativa), el propio concepto de comunidad o el límite entre una verdadera comunidad de bienes o una sociedad civil. Cuestiones estas de carácter civil, pero que la falta de autonomía conceptual en esta materia en el ámbito tributario hace que influya en la tributación tanto la jurisprudencia civil como la tributaria, y en el ámbito administrativo tanto las consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT) como las resoluciones de la antigua Dirección General de Registros y Notariados (DGRN), hoy Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Publica (DGSJFP). Tantos órganos opinando, cada uno desde su punto de vista y función, no contribuye a clarificar esta materia.

c. La distinta consideración que la normativa tributaria hace en cada tributo de las comunidades de bienes, unas veces predominando los comuneros frente a la sociedad (así en el IRPF que no las considera sujetos pasivos y las somete al régimen de atribución de rentas) y otras veces predominando la comunidad o sociedad frente a sus miembros (como en el IVA que las considera sujeto pasivo).

Todo lo anterior llevó a la fijación por parte de la DGT en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), de un cuerpo de doctrina que hacía imposible una lógica y racional disolución de las comunidades de bienes, lo que llevaba al contribuyente a una serie de autoliquidaciones encadenadas en las que era difícil saber si era mayor el coste fiscal directo o el indirecto, y que en ocasiones el juego de principios opuestos fiscales y civiles ofrecían como única salida válida operaciones de riesgo fiscal. En paralelo, el mismo órgano directivo mantenía un criterio constante en el ámbito del IRPF que parecía contradictorio con el mantenido en el ámbito del ITPAJD. Veamos de forma resumida (ya que los problemas que suscita esta cuestión son muchos) la evolución en el tiempo de estos criterios y la situación actual.

2. CONCEPTO PREVIOS

1. Concepto de comunidad de bienes

Señala el art. 392 del Código Civil (CC) que "*Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas". Sin embargo, "no hay comunidad si los derechos que recaen sobre el mismo objeto son heterogéneos*[1]" , es decir, que varios propietarios de un bien inmueble forman una comunidad, pero un nudo propietario y un usufructuario sobre un bien inmueble no forman una comunidad, dado que son derechos de distinta naturaleza.

También es necesario distinguir las comunidades de bienes y la sociedad civil. El art. 1665 CC, señala que "La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias". Como se puede observar la nota coincidente en ambas figuras es la existencia de cosas en común; la diferencia es que en la comunidad, la finalidad es simplemente el mantenimiento del bien (comunidad estática), mientras que en la sociedad, la finalidad es explotarlo económicamente para obtener ganancias (comunidad dinámica). A este concepto civil se refiere también el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS), cuando señala en el art. 22 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

1 MIQUEL GONZÁLEZ, J. M., Comentario del Código Civil, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Ministerio De Justicia, Madrid,1991 p. 1.069

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) que tendrá la consideración de sociedad "*La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales…*"

2. Tipos de comunidades

Existen dos tipos de comunidades: las romanas y las germánicas. En las romanas o por cuotas, cada "condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aun sustituir otro en su aprovechamiento" (art. 399 CC). En las germánicas no hay cuotas sobre cada bien, por lo que los comuneros no pueden disponer de su participación en ellas, es decir, tiene un derecho sobre el "todo". En el derecho civil la regla general es la comunidad romana, sin embargo, existen casos de comunidades germánicas como los montes vecinales, la comunidad hereditaria o la sociedad de gananciales. La idea que subyace en cada tipo de comunidad es muy distinta: en las romanas la situación de comunidad es un mal necesario cuyo fin es su disolución (este hecho marca su tributación actual en el ITPAJD), mientras que en las germánicas lo que subyace es una idea de gestión colectiva de la comunidad.

3. Naturaleza de la disolución de comunidades

Se ha discutido en la doctrina civil si la disolución de comunidades de bienes tiene naturaleza especificativa o transmisiva. Es decir, si al disolver la comunidad de bienes y pasar el comunero de tener una parte de los bienes a tener un bien completo, se produce por un negocio que tan sólo concreta qué bien de esa comunidad le pertenece ahora en solitario (especificativa) o bien se produce una verdadera transmisión de partes de los bienes (transmisiva). Esta cuestión es muy importante desde el punto de vista tributario, ya que como es sabido, la trasmisión de bienes es un negocio que representa hecho imponible en múltiples tributos. Sin entrar en más análisis históricos, la STS de 28 de junio de 1999 marcó el criterio actual señalado que "*la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha —ni a efectos civiles ni a efectos fiscales— sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente*". Opta por lo tanto de una manera clara por la naturaleza especificativa.

En el mismo sentido de considerar de naturaleza especificativa la disolución de comunidades de bienes, el art. 33.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) cuando señala que: "*Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio*:

a. En los supuestos de división de la cosa común.

b. En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c. En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros".

3. LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Lo anterior no plantearía problemas si no introducimos otro concepto que es la clave de la problemática de la tributación de la disolución de las comunidades de bienes: el concepto de exceso de adjudicación y su clasificación en evitables e inevitables. A la hora de disolver una comunidad de bienes hay que distinguir entre la cuota ideal de cada comunero y su cuota real resultante de la división. La cuota ideal no es más que el valor resul-

tante de aplicar su porcentaje en la comunidad al valor de todos los bienes en común. La cuota real es el valor del bien o bienes que le han sido entregados como consecuencia de la disolución. Estas cuotas ideal y real pueden coincidir o no. En el segundo caso estamos hablando de un "exceso" de adjudicación en la persona en la que la cuota real es superior a la ideal, y de un "defecto" de adjudicación en caso contrario.

Ejemplo 1: si dos hermanos heredan por partes iguales (50%) de su padre dos bienes de 100.000€, su cuota ideal será el resultado de multiplicar el valor de la comunidad (200.000€) por su cuota de participación (50%), es decir 100.000€. Si deciden disolver la comunidad y llevarse cada uno un bien (cuota real), en este caso cuota ideal y real coindicen y por lo tanto no hay excesos de adjudicación.

Ejemplo 2: si dos hermanos heredan por partes iguales (50%) de su padre dos bienes de valor 60.000€ y 40.000€, su cuota ideal será el resultado de multiplicar el valor de la comunidad (100.000€) por su cuota de participación (50%), es decir 50.000€. Si deciden disolver la comunidad y llevarse cada uno un bien, las cuotas reales 60.000 y 40.000 no coinciden con las ideales (50.000), por lo que un hermano tendrá un exceso de 10.000 y otro un defecto de adjudicación en la misma medida.

La pregunta que surge por lo tanto es si cuando el TS habla de la naturaleza especificativa y no transmisiva de las disoluciones de las comunidades de bienes, se está refiriendo sólo a cuando no existen excesos de adjudicación o también a cuando existen. Y aquí entra en juego la clasificación de los excesos de adjudicación en evitables e inevitables. Si la composición de bienes de la comunidad permite atribuir a cada comunero en la disolución un conjunto de bienes que haga que la cuota ideal y la real coincidan, y aun así, voluntariamente, provocan un exceso, este sería evitable. Si la composición de los bienes implica que no se pueden hacer coincidir la cuota ideal y la real, pero la distribución se hace de tal forma que ese exceso sea el mínimo posible, entonces ese exceso sería inevitable.

En el art. 7.2 B) del TRITPAJD podemos encontrar lo que se entiende por exceso de adjudicación inevitable, ya que es el que esta norma considera no sujeto, es decir, considera que no existe transmisión: aquellos excesos que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Este último precepto señala: "*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*". Se puede observar que todos esos preceptos obedecen a la misma causa, que es la expresada por el art. 1.062 CC con carácter general, siendo los otros artículos casos particulares del mismo principio. Se trata de comunidades de bienes que no admiten cómoda división, y que bajo el principio expresado en el art. 400 CC de que "*ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad*", se evita su tributación para facilitar dicha división, o desde otro punto de vista, la normativa entiende que en estos casos existe un exceso de adjudicación inevitable.

A partir de estos artículos, en especial del art. 1.062 CC, la doctrina administrativa y la jurisprudencia han establecidos cuatro requisitos para que los excesos de adjudicación sean inevitables:

a. El bien debe ser indivisible. La indivisibilidad es una situación de hecho que habrá que verificar en cada caso. Se suele distinguir entre indivisibilidad física (materialmente el bien no se puede dividir), jurídica (una norma impide su división) y económica (física y legalmente se puede dividir, pero tal división ocasionaría una im-

portante pérdida económica del valor del bien).

b. Se debe de hacer el reparto más justo posible de los bienes de la comunidad, es decir, el que ocasione menos exceso de adjudicación.

c. El exceso de adjudicación debe ser compensado en dinero. El concepto de dinero no tiene que ser estrictamente el metálico. Se admite otras formas como la asunción de préstamo hipotecario.

d. Extinción de la comunidad o adjudicación a un solo comunero. En este punto el conflicto más importante era si se consideraba a la sociedad de gananciales como dos comuneros o como uno. Si bien en un principio la DGT los consideró como dos, el TS los considera un solo comunero (entre otras la STS 2490/2019)

En el ejemplo 2 anterior se puede ver que, a pesar de haber exceso, al cumplirse los requisitos comentados, se trataría de un exceso inevitable. Por el contrario, si en cualquiera de los ejemplos anteriores, un hermano se adjudicara los dos bienes, entonces hablaríamos de excesos de adjudicación evitables.

Los anteriores requisitos hay que verificarlos en cada comunidad. La dificultad estriba en saber cuándo estamos ante una comunidad o ante varias. La normativa civil no ofrece una solución clara, por lo que en un primer momento la DGT optó por un criterio rígido señalando que la delimitación de cada comunidad viene marcada por su origen, el número de comuneros y el mismo porcentaje de participación (véase por todas la V0041-17). Este criterio causó grandes quebraderos de cabeza entre todos los operadores jurídicos, ya que era difícil asegurar con certeza cuantas comunidades existían en cada caso, y la contestación a esa pregunta podía dar lugar a grandes diferencias de tributación. Eso era debido a que si se compensaban cuotas dentro de cada comunidad, no había tributación por ITPO, pero si se mezclaban en dichas compensaciones bienes de distintas comunidades, la DGT entendía que se producían permutas que tributaban por ITPO. Piénsese por ejemplo en unos hermanos que adquieren bienes por herencia de sus padres, que además heredan bienes de una tía del padre (algunos compartidos con el padre de una herencia de los abuelos) y que aprovechando que se vendían unas fincas rústicas colindantes a las fincas heredadas, las adquirieron. Según el antiguo criterio de la DGT habría por lo menos 4 comunidades (una de cada padre, otra de la tía y otra la derivada de las compras conjuntas). Si desean disolver las comunidades, y los bienes que las integran están a la vez en varias comunidades, hacer lotes en cada una de ellas que cumplan los requisitos señalados puede resultar muy complicado.

Diversas sentencias del TS (entre otras las SSTS 2218/2024 y 3480/2019), vinieron a poner orden en esta cuestión señalando que era indiferente el origen de las comunidades, por lo que si varios comuneros extinguían las comunidades a las que pertenecían compensándose con bienes de distintas comunidades, siempre que respetaran los porcentajes, podría haber exceso inevitable. Es decir, que aunque haya varias comunidades, si optan por disolverlas, se tratarán a efectos de verificar los requisitos de los excesos inevitables como si fuera una[2]. Este criterio es asumido por la DGT que en sus recuentes consultas como la V1220-25

2 La STS 719/2024 señala por ejemplo que "En este caso resulta estéril, desde el punto de vista fiscal, la polémica que sugiere la parte recurrida sobre la existencia de una o de varias comunidades de bienes, en tanto que, como apunta la parte recurrente, dentro del ámbito civil se reconoce, también el llamado patrimonio colectivo, en el que un patrimonio conformado por bienes y derechos perteneciente en común a varias personas procedente de distintos negocios jurídicos intervivos y/o mortis causa que, en caso de no regularse especialmente como en algunos supuestos, se rige por las normas civiles propias de la comunidad de bienes; sin que al efecto sea relevante ni el título de adquisición, ni si se conformó mediante negocios jurídicos simultáneos o sucesivos" o en el mismo sentido "Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios, no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B TRITPAJD".

señala que "En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B)". Lo que es preciso aclarar es que, si las compensaciones se realizan con bienes privativos que no forman parte de las comunidades, se realizará el hecho imponible de adjudicación en pago, como señala la consulta antes citada. No debe llevar a confusión la STS 3480/2019 ya comentada, porque dicha sentencia parte de un supuesto de hecho en el que los contribuyentes ya autoliquidaron dicha adjudicación en pago. Lo que permite el TS es que, en el exceso de adjudicación inevitable, la cantidad a pagar en metálico reconocida por los intervinientes en el negocio se salde posteriormente con la adjudicación de un bien privativo, previo pago del hecho imponible de esa adjudicación.

La división entre excesos de adjudicación evitables e inevitables es necesaria porque la jurisprudencia del TS les otorga distinta naturaleza. Si el exceso de adjudicación es inevitable, el acto de división es de naturaleza especificativa, mientras que si es evitable tiene naturaleza transmisiva. Volvamos a la STS 28 de junio de 1999 que es la que repiten todas las sentencias posteriores: "Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha —ni a efectos civiles ni a efectos fiscales— sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división —supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil)— la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero —arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código civil—. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar —art. 400—. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código civil, en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales".

Opta por lo tanto el TS por otorgarle naturaleza especificativa a los excesos de adjudicación inevitables, tanto en el ámbito fiscal como en el civil. Y aquí, en mi opinión, radica el error y la confusión. Desde el punto de vista civil se parte de la concepción romana de las comunidades como una situación provisional que hay que solucionar hacia la individualidad, por lo que la norma ampara y facilita esa división e intenta dar solución, por esta vía, a problemas específicos civiles como la continuidad de la posesión. El ámbito fiscal, sin embargo, es otro. El ITPO es un impuesto indirecto que grava la capacidad económica que se pone de manifiesto por la utilización de renta. Es decir, si utilizamos renta para la adquisición de un bien estamos demostrando capacidad económica, como en el resto de los impuestos indirectos. Por lo tanto, si como consecuencia de un exceso de adjudicación, la persona beneficiada por ese exceso tiene que compensar a la que tiene el defecto de adjudicación, por ejemplo en metálico, esta utilización de renta refleja capacidad económica que debe de ser gravada en el ITPO. La naturaleza especificativa civil que se basa en la pertenencia previa del comunero a la comunidad no afecta al ámbito fiscal, dado que el acto o negocio por el que el comunero entró en su día en dicha comunidad estuvo sujeto a un impuesto que no tendría en cuenta en su base imponible la renta que ahora se manifiesta en el exceso. Otra cuestión es si una vez sujeta la operación al impuesto, esta puede estar exenta o gozar de algún tipo reducido o bonificación. De igual forma, si la persona que tiene el defecto de adjudicación le "perdona" la compensación a que tiene derecho a la persona que tiene el exceso, se produce en este un incremento patrimonial gratuito sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) de igual forma, que como veremos posteriormente, dicha ganancia patrimonial tributa en el IRPF.

Esta es la cuestión que pone de manifiesto acertadamente el contribuyente en el recurso de casación que dio lugar a la STS de 10/10/2022. En ese recurso se plantea una pregunta simple y llena de lógica: ¿cómo es posible que un exceso de adjudicación inevitable no sea considerado una transmisión en el impuesto que grava las transmisiones (ITPO) pero si es considerado una transmisión a efectos de que tribute la ganancia patrimonial en el IRPF? El proprio TS reconoce dicha contradicción señalando que: "En principio, pudiera sorprender que, si como hemos visto, no hay transmisión gravable en el ITP, sino mera especificación de derechos, pueda hablarse de una "transmisión" gravable en el IRPF. El motivo de ello es que en el ITP, el hecho imponible es la transmisión, de forma que si ésta no existe, porque tan solo hay una especificación de derechos, no puede haber sujeción a este impuesto, y en cambio en el IRPF no se grava la transmisión, sino la existencia de una alteración patrimonial, por lo que cabe pensar que, en supuestos como el examinado, sí puede existir un gravamen en el IRPF". El TS salva la contradicción con una ligera trampa: señalando que lo que grava el IRPF no son las transmisiones sino las alteraciones patrimoniales, concepto no definido. Pero el IRPF no grava las alteraciones patrimoniales. Lo que grava son las ganancias patrimoniales. La alteración patrimonial es el momento temporal en que se declaran. Y se ha elegido ese momento porque da seguridad jurídica del importe de dicha ganancia, es decir, al ser el momento en que queda fijada su cuantía, normalmente al materializarse con la entrada de la corriente monetaria que refleja la renta positiva[3]. Esta sutileza del TS señalando que en estos casos no existe transmisión sino simplemente alteración, tampoco se compadece con que la DGT (V2021-21 entre otras) señale que las ganancias resultantes de estos excesos de adjudicación inevitables se lleven a la renta del ahorro, cuando

3 Sirva como ejemplo que existen casos en los cuales la ganancia se grava incluso sin la existencia de alteraciones patrimoniales como los supuestos de cambio de residencia: Artículo 95 bis. LIRPF Ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

en art. 46 LIRPF señala que ahí se encuadran las "ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales". La cuestión que debería de plantearse el TS es por qué una misma operación que supone una transferencia de renta es hecho imponible para el que la recibe (el que tiene el defecto de adjudicación) en el impuesto directo que grava la obtención de renta (IRPF), pero no es hecho imponible en el impuesto indirecto que grava su utilización (en el que tiene el exceso de adjudicación).

La incoherencia de ambas tributaciones desaparecería si el ITPO sujetara al tributo los excesos de adjudicación inevitables, ya que de esta forma los reconocería como transmisiones, con independencia de si posteriormente introdujera algún beneficio fiscal como un tipo reducido o una exención. Esta era la construcción que tenía esta figura en la normativa anterior al vigente texto refundido. Así el art. 55 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señalaba que estaban sujetos al impuesto "Los excesos de adjudicación y de aportación de bienes o derechos", sin distinguir entre evitables e inevitables, y posteriormente el art. 55.1.13 señalaba que estaban exentos "Los excesos y diferencias que unos herederos deban abonar a otros por las adjudicaciones de bienes que se produzcan en virtud de lo dispuesto en los artículos 821, 829, en el párrafo segundo del artículo 1.056 y en el primero del 1.062 del Código Civil". La razón de por qué se pasó de una exención a una no sujeción es de tipo técnico. Como en la nueva redacción se tenía que hacer una remisión un tanto difusa a las normas forales con el mismo fundamento, no se creyó conveniente que fuera una exención por los requisitos que la reserva de ley, la prohibición de la analogía y la interpretación estricta establecen para la aplicación de las exenciones.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACIÓN EN LOS DISTINTOS IMPUESTOS

1. IRPF

Si no existen excesos de adjudicación, el art. 33.2 LIRPF señala que no se produce alteración patrimonial, por lo que dicha operación es "transparente" para el IRPF y se conservan, a efectos de ganancias o pérdidas posteriores, los valores por los que se adquirieron los bienes. Así lo señala el mismo apartado al indicar que "Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos."

Si existen excesos de adjudicación, tanto si estos son evitables como inevitables, se produce una alteración patrimonial para el que tiene el "defecto" de adjudicación, por lo que se devengará en su caso una ganancia o pérdida patrimonial comparando los valores de adquisición con la valoración que se hace del bien en el momento de la disolución de la comunidad, de acuerdo con los arts. 34 a 36 LIRPF. Todo ello en virtud de la STS de 10/10/2022 ya comentada. Puede consultarse por otras muchas la consulta V1319-15.

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Si no existen excesos de adjudicación, la naturaleza es puramente especificativa por lo que al no haber transmisión, se trata de un supuesto de no sujeción. Si existen excesos de adjudicación hay que distinguir si este es inevitable o evitable. En el caso de que sea inevitable, de acuerdo con lo ya comentado, el criterio del TS es que dicha operación sigue teniendo naturaleza especificativa, por lo que se tratará también de un supuesto de no sujeción. Así lo determina el art. 7.2 B) de la LI-

TPAJD. En el supuesto de que el exceso sea evitable estará sujeto a ITPO, siendo la base imponible el importe de dicho exceso.

Dado que los excesos de adjudicación surgen, como ya se ha explicado, de comparar las cuotas ideales con las reales, la pregunta es qué valoración hay que tomar en cuenta para ello: si los valores declarados por los contribuyentes o los valores comprobados por la administración. La norma es clara cuando habla de excesos de adjudicación "declarados", lo que permite cierto margen al contribuyente a la hora de determinar la existencia de dichos excesos. Sólo se tendrán en cuenta los valores comprobados por la administración si se trata de una comunidad hereditaria y el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50% 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 (IP). Por lo que, si se respetan los valores del IP, que suelen ser bajos, por ejemplo, con los inmuebles, se pueden evitar esta tributación por valores comprobados.

La dificultad a esta pacífica cuestión la ocasionó la entrada en vigor del valor de referencia (VR) como base imponible del impuesto para ciertos bienes inmuebles. La DGT en varias consultas señala que, dado que los contribuyentes están "obligados" a declarar el VR, este es el que se toma como base para determinar si existe o no un exceso de adjudicación. El argumento puede tener cierta lógica, pero desde luego es un argumento débil, ya que no tiene norma que lo ampare de manera clara. Cuando se modificó la norma para instaurar el VR, no se modificó la regulación de los excesos de adjudicación. Porque una cosa es que la base imponible sea el VR y otra que el contribuyente no pueda declarar lo que estime oportuno. Esta identificación de valor declarado y VR no es correcta, ya que el propio art. 10 del TRITPAJD habla del valor declarado frente a otros valores al señalar que el "si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes", o cuando indica que "El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria", lo que implica que el contribuyente ha utilizado otro valor declarado distinto del VR, sino no habría lugar a la liquidación.

Los argumentos que sustentaron que se sometieran a tributación los excesos declarados y sólo los comprobados en ciertos casos extremos sigue vigente. Los excesos de adjudicación se gravaban por valores comprobados antes de la reforma de 1980, pero ya entonces había críticas de cómo un valor fijado administrativamente podía influir en la libertad negocial de las partes para fijar las condiciones del negocio privado, lo que implicaba que la comprobación de valor desnaturalizaba el acto declarado. Así se estableció que sólo se tributará por valores declarados, y para evitar que se produjeran abusos en dichos valores, nace el exceso de adjudicación por valores comprobados para las adjudicaciones derivadas de herencias sometidas a unos límites. Está claro entonces que para que los excesos de adjudicación se determinen por el VR es necesario modificar la norma.

Vista la opinión de la DGT, el contribuyente puede declarar los valores que estime oportunos en el negocio civil y compensar según lo que resulte de los mismos. A continuación, calcula los excesos que saldrían por el VR y autoliquida por los mismos. A continuación, impugna su autoliquidación. Todo ello sin perjuicio de lo que se comentará en el apartado siguiente.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como se comentaba anteriormente, si surge un exceso de adjudicación, la persona que tiene el exceso debe de compensar económicamente a quien tiene le "defecto". Pero puede ocurrir que ese exceso no se compense porque el que tiene el "defecto" así lo quiere, con la finalidad de favorecer al que tendría que pagar el exceso. Es claro que podemos estar ante un acto de liberalidad tributable por el Impuesto sobre Donaciones. Sin embargo, no debemos olvidar que para que exista una donación no sólo es necesario que ese exceso no se compense, sino que exista el "ánimo de liberalidad". Traigo esto a colación porque de la STS 3083/2022 gran parte de la doctrina extrae la conclusión clara de que la no compensación de un exceso de adjudicación nunca puede ser gravada por el ISD. Esta sentencia trata un tema muy concreto derivado de una disolución de matrimonio, en el que el TS no aplica el ISD, no porque no pueda resultar aplicable llegado el caso, sino porque en esa operación en concreto no ve una donación desde un punto de vista civil porque falta el ánimo de liberalidad, por lo tanto, no se da el hecho imponible del impuesto. Así lo establece cuando dice que "Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de animus donandi y la ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común".

Esta interpretación sería coherente con la STS 1680/2022, de fecha posterior, cuando señala que "… por otra parte, el exceso de la contraprestación percibida, esto es, lo que excede del valor de la participación que se tenía en la cosa común, que no queda amparado en la excepción que, a modo de supuesto de no sujeción -que no de exención- configura el art. 7.2.B del TRITPAJD. Este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones)", y con las consultas de la DGT que siguen manteniendo este criterio (ej. V1319-25). Defender lo contrario podría llevarnos a situaciones incoherentes. Piénsese en el supuesto de dos amigos que poseen a mitad un inmueble de gran valor. Al no tener parientes cercanos, y al fallecer uno, ha dejado todos sus bienes al otro. No hay duda de que el otro amigo recibirá en la herencia la mitad del bien y esto será un hecho imponible indiscutible por el ISD, pagando una cantidad significativa, ya que como se sabe no existen reducciones entre extraños. Si seguimos la teoría de que los excesos no compensados no tributan por ISD, la anterior tributación sería fácilmente evitable disolviendo la comunidad antes el fallecimiento y tributando sólo por el AJD-DN.

Si enlazamos este impuesto del ISD con el anterior problema de los excesos por VR, nos podemos encontrar con la siguiente situación. Dos personas tienen un bien inmueble en común cuyo VR es de 300.000€. Sin embargo, los contribuyentes entienden que ese VR es erróneo y el valor de mercado es de 100.000€. Deciden disolver la comunidad quedándose un comunero con el bien y compensando al otro en la cantidad de 50.000€. Pero según el VR la compensación debería de ser de 150.000€. ¿Se puede entender que existe una donación por 100.000€? De la lectura de la consulta V0143-22 parecería que sí, pero como señalamos anteriormente, una discrepancia en la valoración de los bienes no puede modificar la verdadera naturaleza del negocio. La clave de la donación es la existencia de ánimo de liberalidad. Si las discrepancias entre el valor declarado por los contribuyentes y el VR están justificadas, no habría ánimo de liberalidad y por lo tanto no habría do-

nación, por lo que es recomendable que en estos casos el contribuyente seguidamente impugne el VR con argumentos válidos. En caso contrario, el VR podría ser un indicio que demostrase la existencia de ese ánimo de liberalidad que la administración debería motivar utilizando el mecanismo de la simulación. Lo que cabe descartar en todo caso es una aplicación automática de una donación por la simple discrepancia de valores.

4. Actos Jurídicos Documentados, Documento notarial, cuota gradual.

Como es conocido, esta modalidad de gravamen es incompatible con la sujeción a ITPO, por lo que si el exceso de adjudicación es evitable tributará en ITPO y no en AJD-DN. Si no hay excesos de adjudicación porque las cuotas ideales y reales coinciden, o hay excesos inevitables, dado que estos últimos están no sujetos, procederá la tributación por AJD-DN, siempre que además se cumplan los restantes requisitos como su plasmación en documento notarial y su inscribibilidad.

En caso de tributación, se plantea el problema de cuál es la base imponible. La DGT siempre mantuvo que, dado que el hecho imponible era la disolución de comunidad, la base imponible sería el valor total de dicha comunidad. Este criterio fue desmontado por la STS 1484/2018 al señalar que "el hecho de que la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa -e indivisible-, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública".

Obsérvese la nueva incongruencia en la que vuelve a caer el TS. Estamos hablando de un exceso de adjudicación inevitable, que según el alto tribunal tiene naturaleza especificativa y no transmisiva en el ITPO, que determina su no sujeción (no así en el IRPF), pero que en el AJD-DN la base imponible es "la parte que se adquiere ex novo" o como señala el TSJ de la Comunidad Valenciana en un párrafo que el TS hace suyo: "…si la esposa ya contaba con una mitad indivisa del inmueble, y la disolución del condominio le proporciona la adjudicación de la otra mitad del proindiviso abstracto, resultará evidente que la operación debe reflejar la cuantía de la adjudicación, o sea, el 50% que se le adjudica por el otro comunero, pues no puede recibir la propiedad que ya tenía, sin que valga la pretensión de la Administración recurrente de que la base imponible refleje la totalidad del inmueble, pues solo se ha transmitido la mitad del mismo". Es, decir, el TS habla abiertamente de transmisión de parte del bien en un exceso de adjudicación inevitable. Recordemos que en la STS 28 de junio de 1999 ya comentada, el TS decía que esa compensación en dinero no puede calificarse de "compra", cuando aquí habla de transmisión y de adquisición.

En este tema del AJD-DN además, junto al inacabable tema que venimos comentando de la naturaleza especificativa o transmisiva de los excesos de adjudicación, se mezcla otro tema no menos infinito: cuál es el objeto de gravamen del AJD-DN, si el documento con independencia del negocio que se documenta (criterio que sigue la DGT) o el negocio documentado. No vamos a profundizar en este tema que daría para un libro entero, pero está claro que en este supuesto el TS opta porque lo que grava este impuesto

son las transmisiones que no han estado sujetas a otro impuesto que las grave (ITPO, OS o ISD) excepto el IVA, de ahí que la base imponible sea la porción comprada, adquirida o transmitida, porque la parte que ya tenía habrá sido gravada en el pasado por otro impuesto.

Este criterio abre otra nueva incongruencia tributaria: si en las disoluciones de comunidades con excesos de adjudicación, la BI del AJD-DN es sólo el exceso (lo que se adquiere ex novo) por lo que la otra parte ya le pertenecía, ¿cuál es la BI en las disoluciones sin exceso (cuota ideal igual a cuota real), en las que nada se adquiere ex novo? La DGT sigue manteniendo el criterio de que la BI es el valor total de la comunidad, pero según este criterio del TS la BI sería 0, ya que nada se adquiere y lo que se atribuye ya fue gravado por otro impuesto. Esperaremos la respuesta del TS a esta cuestión.

5. Impuesto sobre Operaciones Societarias

Sin entrar en profundidades de esta figura impositiva, que básicamente grava las transmisiones de socio a sociedad (actualmente exentas) y las de sociedad a socio, lo esencial radica en que para que una comunidad de bienes esté sujeta a este impuesto debe de realizar actividades empresariales (art. 22 TRITPAJD), para lo que seguirá los criterios del IRPF para definir lo que se entiende por actividad empresarial (no los criterios de IVA), lo que puede ser importante por ejemplo en el caso de arrendamientos de inmuebles (V0020-05).

Lo importante de este impuesto a los efectos que nos ocupa es que es incompatible tanto con ITPO como con AJD-DN y preferente a ellos. Por lo que si el hecho imponible está sujeto a Operaciones Societarias, aunque esté exento, no tributará ni por ITPO ni por AJD-DN. Esta incompatibilidad sólo opera si no existe exceso de adjudicación. En caso contrario la DGT entiende que existen dos convenciones distintas (la disolución por la parte proporcional y el exceso) y tributará también en su caso por el ITPO (V3001-21)

6. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Señala el Artículo 104 del 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, que "el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título…". Por lo tanto, estamos ante un impuesto que grava el incremento de valor procedente de transmisiones, de ahí que podemos traer aquí todo lo dicho sobre la naturaleza especificativa o transmisiva de las disoluciones y los excesos. Se puede decir que este impuesto sigue en esta materia al ITPO, por lo que si no existen excesos o estos son inevitables no se producirá el hecho imponible y no se actualizarán los valores a efectos de futuras transmisiones. Así lo establece la consulta V0123-24.

Pero si nos fijamos en la naturaleza del impuesto, la doctrina es bastante coincidente en que se trata de un impuesto directo que grava la renta. Es más, muchas veces se ha planteado el problema de si no habría doble imposición con las ganancias patrimoniales del IRPF. E incluso antiguamente (lo que demostraba su igual naturaleza) el 75% de este impuesto era deducible directamente en la cuota del IRPF (art. 78.7 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF). Nos hallamos por lo tanto en otra incongruencia del sistema impositivo: la de dos impuestos directos que gravan plusvalías y que operan distinto con los excesos de adjudicación inevitables.