

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V0220-25</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>Fecha salida</b>	25/02/2025
<b>Normativa</b>	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2,7-1,8 y 10
<b>Descripción de hechos</b>	<p>El consultante y sus dos hermanos (H1, H2 y H3) han heredado el 50 por ciento de un inmueble a razón del 16,6 por ciento cada uno, perteneciendo el 50 por ciento restante a otro familiar. Por lo tanto, forman una comunidad de propietarios de 4 personas.</p> <p>La operación a realizar consiste en que H2 y H3 van a adquirir la parte de H1 (16,6 por ciento) y el 50 por ciento del otro familiar, de tal manera que el inmueble pasaría a ser propiedad de H2 y H3 con un 50 por ciento cada uno.</p>
<b>Cuestión planteada</b>	Tributación de la operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
<b>Contestación completa</b>	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:</p> <p>El apartado 1 del artículo 2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) determina que:</p> <p>«Artículo 2.</p> <p>1. 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».</p> <p>Por otra parte, el artículo 7 del mismo texto legal recoge que:</p> <p>«Artículo 7.</p> <p>Son transmisiones patrimoniales sujetas:</p> <p>A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.</p> <p>(...)».</p> <p>Respecto al sujeto pasivo, el artículo 8 del TRLITPAJD determina que:</p> <p>«Artículo 8.</p> <p>Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:</p> <p>a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.</p> <p>(...)».</p> <p>A este respecto, el artículo 10 del TRLITPAJD establece que:</p> <p>«Artículo 10.</p> <p>1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes,</p>

pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, 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.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

(...».

Respecto al tipo de gravamen, el artículo 11 del TRLITPAJD regula lo siguiente:

«Artículo 11.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributará, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley.

(...».

Por otra parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal establece que:

«Artículo 31.

(...)

2. 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 y 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.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

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

Por último, el artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), establece que:

«Artículo 61. Disolución de comunidades de bienes.

1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.».

Conforme a lo anteriormente expuesto, la contestación a la consulta se ceñirá exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, ya que nada dice al respecto en el escrito de consulta.

El artículo 392 del Código Civil establece que “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas”, añadiendo el artículo 399 que “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca en relación con los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”. A continuación, el artículo 400 señala que “Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común”. Y, por último, dispone el artículo 450 que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (por ejemplo, sentencia de 28 de junio de 1999) 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.

Por otro lado, si conforme al artículo 392 del Código Civil “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas”, no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o esta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero.

Por último, también cabe advertir que el hecho de que se separe algún comunero o que se incorpore algún nuevo comunero no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, sino, simplemente, que ha variado el número de comuneros, pero la comunidad de bienes se mantendrá como tal, pues, como señala el artículo 392 del Código Civil, la propiedad de una cosa o de un derecho seguirá perteneciendo proindiviso a varias personas.

En este sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo a la que se hace referencia en el escrito de consulta, STS con nº de resolución 719/2024, de 26 de abril (Rec. Casación 6421/2022; ROJ STS 2217/2024), se alude a aquellos supuestos en los que no se produce la disolución de la comunidad de bienes sino la modificación subjetiva –esto es de los comuneros– de esta. Así, en el fundamento tercero de la sentencia mencionada se indica:

«TERCERO. Juicio del Tribunal.

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

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso:

1. Disolución sin excesos de adjudicación.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común,

sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente.

## 2. Disolución con excesos de adjudicación.

Siempre que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

•Transmisión lucrativa: En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) –LISD–, según el cual constituye el hecho imponible del impuesto "b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos".

•Transmisión onerosa: Si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITPAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja 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. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

La aplicación de la regla especial exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a "uno" de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

En el caso planteado, de acuerdo con el artículo 2 del TRLITPAJD, la operación se debe calificar con arreglo a su verdadera naturaleza, y, con independencia de la denominación que expone el consultante, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que no supone la disolución de la comunidad de bienes, al no adjudicarse dicho inmueble a una sola persona. El hecho de que se adjudique el inmueble a dos personas hace que la comunidad de bienes persista, lo que ocurre es que en vez de cuatro comuneros van a ser dos. En realidad, los dos comuneros que permanecen en la comunidad de bienes están adquiriendo la cuota parte de los dos comuneros que desaparecen de la comunidad y, como tal, deberán tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base imponible se determinará conforme establece el artículo 10 del TRLITPAJD.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.