

Criterio 1 de 1 de la resolución: **02488/2017/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **07/06/2018**

Asunto:

IRPF. Alteración patrimonial. Ganancia o pérdida patrimonial. División de la cosa común o disolución de comunidades de bienes. Valor de las adjudicaciones.

Criterio:

De acuerdo con el apartado segundo del artículo 33 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implican una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros, y a efectos de futuras transmisiones la fecha de adquisición no es la de la adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la originaria de adquisición de los mismos.

No obstante, para que opere lo previsto en el precepto citado es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios o comuneros, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

33

33.1

33.2

Código Civil RD 24-jul-1889

392

400

404

Conceptos:

Adjudicación de bienes

Alteraciones

Comunidad de bienes

Disolución/liquidación

División

Excesos de adjudicación

Ganancias y pérdidas patrimoniales/Incrementos y disminuciones de patrimonio

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Patrimonio

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de 29 de julio de 2016, recaída en la reclamación nº 35/02597/2013 relativa a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 22 de marzo de 2013 se inició respecto del obligado tributario un procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos regulado en el artículo 153 del RD 1065/2007, de 27 de julio (RGGI). En la comunicación de inicio, y por lo que se refiere a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, se señala que:

(i) Según los datos que constan en poder de la AEAT, facilitados por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, el obligado tributario transmitió un inmueble en escritura pública de 20 de febrero de 2008 siendo el valor declarado en escritura de 60.000 euros y el valor de mercado tasado por perito de la Administración de 206.123,17 euros.

(ii) De acuerdo con lo anterior resulta que está obligado a presentar declaración anual por el IRPF, ejercicio 2008, no constando hasta el momento que el obligado tributario haya cumplido con esta obligación.

(iii) Deberá presentar la correspondiente declaración incluyendo la ganancia patrimonial calculada según lo establecido en el artículo 35.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF (LIRPF), es decir, tomando como valor de transmisión del bien el valor de mercado en el momento de la venta, al ser éste superior al valor declarado en escritura y, posteriormente, aportar justificante de dicha presentación en la Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal.

(iv) Se solicita del obligado tributario que atienda el requerimiento en el plazo de diez días hábiles.

(v) Se indica que en el caso de que no se atienda el requerimiento podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

El 26 de marzo de 2013 comparece ante la AEAT el obligado tributario y solicita ampliación de plazo y el informe de valoración del inmueble. Dicho informe de valoración es entregado al obligado tributario el 2 de abril siguiente.

2.- Con fecha 28 de mayo de 2013 se notifica al obligado tributario el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, al no constar la presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2008, con la correspondiente propuesta de liquidación provisional, de la que resulta una cuota a pagar de 5.346,08 euros.

Por lo que interesa a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada se señala en la propuesta que se ha detectado la existencia de un hecho imponible no declarado consistente en una ganancia patrimonial derivada de la transmisión el 20 de febrero de 2008 de un inmueble por disolución de condominio y atribución a uno de los comuneros con exceso de adjudicación y pago al resto de los comuneros. Se indica en la propuesta que *“Al existir exceso de adjudicación se produce un supuesto de ganancia patrimonial que no ha sido declarado por la contribuyente”*. La fecha y el valor de adquisición de la parte indivisa del inmueble correspondiente al obligado tributario son, respectivamente, el día 21-08-1998 y la cantidad de 18.030,36 euros. Como valor de transmisión se señala que ha habido una comprobación del valor por la Administración Tributaria Canaria a efectos del ITPAJD de la que ha resultado un valor para el inmueble, tasado por perito, de 257.653,96 euros, de forma que al ser el obligado tributario titular de una quinta parte del inmueble el valor de transmisión resulta ser de 51.530,79 euros.

El obligado tributario presentó alegaciones a la propuesta de liquidación señalando, entre otras cosas, que como consecuencia de la disolución del condominio no ha visto aumentado su patrimonio. Aporta valoración contradictoria del inmueble emitida por arquitecto técnico y que arroja un valor para el mismo de 75.600 euros, por lo que el valor de la quinta parte a él imputable asciende a 15.120 euros.

El 24 de julio de 2013 se notifica al interesado liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta, resultando una cantidad a pagar de 6.424,08 euros, de los que 5.346,08 euros corresponden a la cuota y 1.078,00 euros a intereses de demora. Se indica que no se valora la tasación alternativa presentada por el obligado tributario por no ser el momento procedimental oportuno al amparo del artículo 135 de la LGT.

Contra la liquidación provisional se interpuso recurso de reposición reiterando las alegaciones ya formuladas y añadiendo algunas concernientes a las deficiencias y errores del informe de valoración empleado por la Administración. Acompaña corrección de la tasación aportada frente a la propuesta de liquidación y se reserva el derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 22 de octubre de 2013.

3.- Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 35/02597/2013 que fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR, en adelante) el 29 de julio de 2016, con el argumento siguiente[1]:

“CUARTO.- La siguiente cuestión es la de si se da o no un hecho imponible de incremento o ganancia patrimonial en los casos de disolución de un condominio sobre una finca que se describía en la correspondiente escritura pública como finca urbana- Casa de planta baja compuesta de varios huecos totalmente derruida.

La Administración tributaria motivaba la existencia de la ganancia patrimonial por la concurrencia de un exceso de adjudicación, de acuerdo con el siguiente tenor literal: *“La ganancia se deriva de la transmisión de inmueble sito en el municipio de Arrecife en la calle C.... con referencia catastral XXXX transmitido el 22 de febrero de 2008 por disolución de condominio y atribución a uno de los comuneros con exceso de adjudicación y pago al resto de los comuneros. Al existir exceso de adjudicación se produce un supuesto de ganancia patrimonial que no ha sido declarado por el contribuyente(...)”*

Sin embargo **conviene comenzar aclarando que, como consecuencia de la disolución del condominio la interesada no resultó la adjudicataria del inmueble, de tal suerte que por la citada disolución no puede hablarse, en puridad, de que para la contribuyente - quien había recibido su compensación en dinero- se estuviera ante un “exceso de adjudicación”**.

A su vez, **de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas “Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos»**. Para que exista, pues, una renta sujeta al IRPF como ganancia o pérdida patrimonial, es preciso que, con carácter general concurren dos circunstancias: La primera, que el bien o elemento patrimonial del que sea titular una persona física experimente una plusvalía o minusvalía, esto es, experimente una variación en su valor; y la segunda, que esa plusvalía o minusvalía se ponga de manifiesto como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio de su titular.

Pero también procede considerar que, como consecuencia de asumir la doctrina y jurisprudencia actualmente mayoritaria, defensora de la teoría conocida como especificativa, según la cual, el fin de todo acto de división de una cosa común no es enajenar o adquirir, sino determinar o especificar derechos (STS de 17 de abril de 1986 o de 21 de mayo de 1990), y considerando por ello que, tal especificación o determinación, a pesar de provocar una innegable modificación patrimonial (toda vez que se pasa de un estado de copropiedad a otro de propiedad individual), no implica en rigor una traslación patrimonial ni, en consecuencia, ninguna alteración en

la composición del patrimonio del comunero adjudicatario del bien en cuestión. Así, **en el apartado 2 de este mismo artículo se ha establecido lo siguiente: “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».**

Es a la luz de este precepto que, por esta vía, se produce la no sujeción de la disolución de una comunidad de bienes en la Ley 35/2006 del Impuesto que, además, no es novedosa pues ya se contemplaba en las anteriores Leyes reguladoras del IRPF (desde su inclusión en el artículo 20 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre), cuando se afirma que se estimará que “no existe alteración en la composición del patrimonio” por lo que tampoco podrá estimarse que se exterioriza ninguna renta sujeta al impuesto como ganancia o pérdida patrimonial cuando se disuelve el condominio sobre un determinado bien mediante su adjudicación a uno de los comuneros.

Por otra parte, para llegar a una conclusión acerca de la inclusión o no en el artículo 33.2 de los supuestos de disolución en los que se produzcan excesos de adjudicación, es fundamental entender cual es su naturaleza jurídica. En este sentido podemos hacer referencia a varias sentencias del Tribunal Supremo que definen la naturaleza de la operación de disolución de la comunidad, si bien en el ámbito de otros impuestos. Concretamente, la sentencia de 28/06/99 (recurso de Casación en Interés de Ley 8138/1998) establece :

"(...)

Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998 con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que “ la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.

(...)

La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado 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 aquella 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."

Es cierto que las mencionadas sentencias se refieren a supuestos de excesos de adjudicación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Sin embargo, resultan plenamente aplicables al caso aquí planteado. En definitiva, el Tribunal Supremo entiende que en estos casos realmente no existe una transmisión patrimonial, pues no se cuestiona que la cosa común resultaba indivisible, por lo que comunero al que se atribuyó su totalidad mediante el pago de una compensación económica al resto de comuneros que ceden su parte no está “comprando” la cuota que corresponde al inmueble. Es decir, no hay compraventa, no hay transmisión, tan sólo una adjudicación o un ajuste interno, y el interesado que recibe su compensación es resultado inherente a la propia disolución que , de otro modo, no podría llevarse a cabo, ya que en definitiva, en palabras del Tribunal Supremo, la compensación económica funciona “como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad” “y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales”.

En definitiva, a juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Regional, no ha existido alteración en la composición del patrimonio de la contribuyente como consecuencia de la disolución de la comunidad de un inmueble del que no se discute su indivisibilidad, no solo porque el contribuyente no resultó el adjudicatario del mismo sino que fue compensado en dinero, sino porque de conformidad con lo que establece el artículo 33.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se puede estimar tampoco que se hubiera dado ganancia o pérdida patrimonial alguna, procediendo ser anulada la liquidación provisional por su disconformidad a derecho”.

SEGUNDO: Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el 29 de noviembre de 2016, al considerarla gravemente dañosa y errónea y trascender el criterio aplicado por el TEAR del concreto expediente aquí analizado.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

1.- El apartado segundo del artículo 33 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que:

“2. 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.

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.”

Este precepto ha sido reiteradamente interpretado por la Dirección General de Tributos (sirvan como ejemplos las contestaciones a las consultas vinculantes V1664-2010, V0759-2011 y V2757-2011) en el sentido de que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios, y a efectos de futuras transmisiones la fecha de adquisición no es la de la adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la originaria de adquisición de los mismos.

No obstante, añade la DGT que para que opere lo previsto en este precepto es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyesen a uno de los copropietarios bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro copropietario, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

Precisamente esto último es lo ocurrido en el caso que ahora nos ocupa, pues como consecuencia de la disolución del condominio en el que participaba la interesada esta no resultó adjudicataria del inmueble, sino compensada en dinero por el valor del mismo, lo que resulta determinante de un exceso de adjudicación en el adjudicatario del inmueble y de una correlativa alteración de la composición del patrimonio de la interesada.

2.- No desconoce este Departamento diversas sentencias del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999) que declaran la inexistencia de alteración de la composición del patrimonio incluso en supuestos en los que la indivisibilidad de la cosa común da como resultado un exceso de adjudicación en uno de los copropietarios, pero no es menos cierto, como reconoce el TEAR, que tales sentencias se refieren al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el propio Tribunal Supremo se ha encargado de aclarar de forma expresa (sentencia de 3 de noviembre de 2010, recurso 2040/2005) que la conclusión alcanzada en relación con el ITPAJD no es trasladable al IRPF. Por lo demás, el criterio manifestado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de noviembre de 2010 es acogido por numerosos Tribunales Superiores de Justicia.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que:

De acuerdo con el apartado segundo del artículo 33 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios, y a efectos de futuras transmisiones la fecha de adquisición no es la de la adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la originaria de adquisición de los mismos.

No obstante, para que opere lo previsto en el precepto citado es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro copropietario, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

TERCERO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central de Justicia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si la extinción de un condominio sobre un bien inmueble mediante adjudicación de éste en su totalidad a uno de los comuneros a cambio de la compensación en metálico a los otros determina o no la existencia de una ganancia patrimonial para estos últimos.

TERCERO: El artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), concerniente a las ganancias y pérdidas patrimoniales, dispone en sus apartados primero y segundo:

Artículo 33. Concepto

“1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. 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.

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”.

Del apartado primero del precepto se infiere, por lo que ahora interesa, que para que pueda hablarse de ganancia patrimonial es necesario que concurran los requisitos siguientes:

- (i) Un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.
- (ii) Que tal aumento sea consecuencia de una alteración en la composición de su patrimonio.

Quiere ello decir que la norma no pretende gravar los aumentos del valor del patrimonio de los contribuyentes a medida que se generan sino únicamente cuando se realizan, lo que suele ocurrir cuando se monetizan. No se someten, pues, a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes. A ello alude la norma cuando exige que el aumento en el valor del patrimonio se ponga de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición.

La alteración en la composición del patrimonio puede deberse a operaciones diversas como puede ser la incorporación de bienes al patrimonio del obligado tributario sin contraprestación o la sustitución de unos bienes por otros.

De lo expuesto se deduce que el simple aumento de valor de un inmueble sobre el que existe un condominio no determina ganancia patrimonial alguna para ninguno de los condueños. Para que se produzca la ganancia patrimonial a efectos del IRPF es necesario que exista una alteración patrimonial que ponga de manifiesto o realice tal incremento de valor, como lo sería, por ejemplo, una venta a terceros del inmueble.

En esta tesitura cabría preguntarse si la disolución del condominio supondría una alteración patrimonial en el sentido expuesto. Establece el artículo 392 del Código Civil que *"hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas"*. Y el artículo 400 de esta norma señala que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad pudiendo cada uno de ellos pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común. Por su parte, el artículo 404 indica que *"cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio"*.

Pues bien, del apartado segundo del artículo 33 se colige que la división de la cosa común o la disolución de la comunidad de bienes no constituye una alteración en la composición del patrimonio de los condueños pese a que se pase de un estado de copropiedad a otro de propiedad individual. Ello es debido a que los bienes ya estaban en su patrimonio, produciéndose en los supuestos indicados una especificación o concreción de las cuotas indivisas de los comuneros. Cuando la disolución de la comunidad se materializa con la adjudicación de bienes a cada comunero conforme a su cuota de participación en aquélla la ley considera que tales adjudicaciones no constituyen alteraciones en la composición patrimonial de los condueños al partir de la premisa de que con ellas lo único que se produce es la especificación de la parte indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios.

De ahí que el incremento de valor que hubiese podido experimentar la cosa común no generará ganancia patrimonial para los condueños por el hecho de ser dividida entre ellos conforme a sus respectivas cuotas de titularidad. Ello supone, en definitiva, que la norma ha pretendido en estas situaciones un diferimiento de la tributación de la potencial ganancia patrimonial al momento en que cada uno de los condueños transmita la parte que le ha sido adjudicada, razón por la cual indica que la división de la cosa común no determinará la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos por aquéllos, que mantendrán, por tanto, sus valores de adquisición.

En el caso examinado en el presente recurso la disolución del condominio se produce mediante la adjudicación del pleno dominio de la totalidad del inmueble a uno de los condueños que, por el exceso de adjudicación, ha de compensar en efectivo metálico a los demás, entre los que se encuentra el obligado tributario. Con la operación de división se han sobrepasado los límites de la mera especificación o concreción del derecho abstracto preexistente.

No nos encontramos, por tanto, en el supuesto de división de la cosa común o disolución de la comunidad con adjudicación a cada condueño de la parte proporcional del bien que le corresponde con arreglo a su porcentaje de titularidad. El proindiviso se ha disuelto, probablemente por el carácter indivisible del inmueble o el desmerecimiento del mismo por la división, mediante la adjudicación por entero de la finca a uno de los condueños a cambio de la compensación a los otros por tal exceso de adjudicación. En consecuencia, no resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF, produciéndose en consecuencia una alteración patrimonial en los comuneros que perciben la compensación en metálico del condueño al que se adjudica la totalidad del inmueble.

El TEAR considera que en el supuesto examinado no ha existido alteración en la composición del patrimonio del obligado tributario sobre la base de lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LIRPF. Se apoya para llegar a tal conclusión en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 (Rec. casación en interés de ley 8138/1998) relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) que, partiendo de 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, concluye que en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por la división –circunstancia que para el TEAR no es objeto de discusión- no existe "exceso de adjudicación" ni, por tanto transmisión, cuando se extingue la comunidad mediante la adjudicación de la cosa común por entero a uno de los comuneros a condición de abonar al otro u otros el exceso en dinero, pues esa obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico es consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar. La compensación en metálico no puede calificarse, por tanto, según la sentencia de "compra" de otras cuotas.

Considera el TEAR que aunque la sentencia citada se refiere a excesos de adjudicación en el ITPAJD resulta plenamente aplicable al caso aquí planteado y concluye que, dado que no se cuestiona la indivisibilidad del inmueble, el comunero al que se atribuyó éste en su totalidad a cambio de una compensación económica al resto de comuneros no está mediante dicha compensación comprándosele cuota alguna.

Pues bien, tal como señala el Director recurrente, el Tribunal Supremo ha descartado expresamente que la conclusión alcanzada en su sentencia de 28 de junio de 1999 sea trasladable al ámbito del IRPF.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2010 (Rec. casación 2040/2005) establece:

Por otra parte, si bien es cierto que el artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entiende que "no se estimará que existen incrementos o disminuciones patrimoniales en los supuestos de división de cosa común, disolución de sociedades de gananciales y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros", el artículo 79 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se preocupa de señalar que en estos casos, "los bienes y derechos recibidos por el sujeto pasivo se incorporan al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o computado", de tal forma que, si como aquí ocurre, la incorporación al patrimonio lo es por un valor superior al de adquisición actualizado fiscalmente, si que se habrá producido un incremento patrimonial susceptible de calificarse como renta, en el momento de la división de la comunidad, y no, como sería en el caso de que la incorporación lo fuese por el mismo valor, en cuyo caso el incremento quedaría diferido al momento en que adquirente enajenase el bien.

En último término, no es aplicable al caso de autos la doctrina sentada por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia en las sentencias que se acompañaron con el escrito de interposición, y, en las que, con base en la sentencia de esta Sala de 28 de junio de 1999, no se considera, a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como efectiva transmisión la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros con pago por éste a los otros en dinero de la cuota que le correspondiera en la cosa indivisible. Y no es aplicable, porque en el caso del ITPAJD lo que se está determinando es si se ha producido o no el hecho imponible, esto es, una transmisión en los supuestos de división de cosa común indivisible con adjudicación a uno de los condóminos, hecho imponible que no se produce porque, como se dice en esa sentencia, "no hay una verdadera transmisión patrimonial propiamente dicha ni a efectos civiles ni a efectos fiscales sino una mera concreción de un derecho abstracto preexistente"; mientras que en el IRPF, el hecho imponible en los casos de incrementos patrimoniales tiene lugar por el propio incremento, que no se produciría si se diese a los bienes objeto de la división el mismo valor de adquisición, pero no cuando ese valor es superior, ya que en ese caso, es obvio, que ese aumento económico sí ha alcanzado realidad, máxime cuando, como ocurre en el caso de autos, el exceso se cubre con dinero procedente de uno de los titulares.

En este mismo sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de septiembre de 2016 (Rec. nº 138/2013), a cuyo tenor:

"(.....) La cuestión nuclear consiste en determinar si existe o no ganancia patrimonial como consecuencia de la compensación en metálico por el exceso de valor en la adjudicación del total.

El artículo 33 de la Ley del IRPF de 2006 define el concepto de ganancia patrimonial:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. 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.

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".

También ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 35.3 de la LIRPF , que dice:

"3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".

De este precepto se deduce que en el mero ejercicio de la acción de división de la cosa común, sea mediante la división material del bien, sea mediante la adjudicación a un comunero del bien no divisible e indemnizando a los demás, no hay alteración en la composición del patrimonio de los ex comuneros, pero la actualización de los valores o bienes recibidos si la entraña. Así ha sucedido en el supuesto de autos como pone de manifiesto la diferencia que hay entre el valor de adquisición del inmueble cuando se constituyó el condominio y el de transmisión del mismo bien al extinguirse dicho condominio y por ello no puede acogerse la pretensión del recurrente.

Por otra parte este es el criterio que expresa la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 3/11/2010, recurso 2040/05 , en relación a la normativa anterior que recoge la misma salvedad, pues estima que cuando se ejercita la acción de división de la cosa común, el exceso de adjudicación implica alteración patrimonial y la correspondiente ganancia patrimonial, porque al cesar el condominio se tiene que incorporar al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiera computado el derecho enajenado al que tenía antes y si este supera al de adquisición fiscalmente actualizado, se produce un incremento de patrimonio susceptible de calificarse como renta en el momento de la división de la comunidad.

(.....)

En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes en una comunidad de bienes, como es la sociedad de gananciales, no son operaciones susceptibles de constituir el hecho imponible del IRPF o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 7.2-b) del RDL 1/1993, de 24 de septiembre), pues la división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de unos comuneros, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. 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, sentencias de esta Sala y Sección dictadas a propósito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pudiéndose citar, entre otras, nuestras Sentencias números 952/2013, de 3 de octubre y 816/2009, de 22 de julio .

Según la norma citada no existe alteración del patrimonio y, por tanto, no se genera ganancia o pérdida patrimonial, en los supuestos de división de la cosa común, disolución de gananciales, extinción del régimen económico matrimonial de participación y disolución de comunidades de bienes. **Con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común (art. 400 del Código Civil), no implica alteración en el patrimonio. Ahora bien, para que opere lo previsto en este precepto y no exista ganancia patrimonial susceptible de tributar como renta en el impuesto del IRPF, es preciso que no exista alteración del patrimonio y no resulte un exceso de adjudicación. Ello exige que la transformación en el patrimonio de la cuota indivisa de la que se era titular al fin en el patrimonio del sujeto pasivo se transforme en el valor actualizado de aquella, pero no en más cantidad, porque en ese caso sí existe ya una alteración de patrimonio, que es lo acontecido en el supuesto enjuiciado.**

Y también las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 23 de enero de 2015 (Rec. nº 38/2013), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 2015 (Rec. nº 1550/2012), del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 12 de diciembre de 2014 (Rec. nº 296/2014) y del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 7 de noviembre de 2016 (Rec. nº 1180/2012).

CUARTO: Sentado lo anterior y con el fin de introducir claridad sobre la cuestión examinada se analizan a continuación diversas situaciones que podrían darse en la extinción del condominio sobre un bien inmueble.

Caso 1º: El inmueble mantiene en la fecha de extinción del condominio el mismo valor que cuando se constituyó y se divide entre los comuneros con respeto a la cuota de titularidad de cada uno.

En este supuesto sería de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LIRPF. Existe una especificación o concreción de la parte indivisa que correspondía a cada comunero que, a partir de ese momento, ostentará la plena propiedad de la parte del inmueble que le ha correspondido tras la división. No existe, en consecuencia, alteración patrimonial para ninguno de los comuneros.

Caso 2º: El inmueble mantiene en la fecha de extinción del condominio el mismo valor que cuando se constituyó y al resultar indivisible o desmerecer mucho con la división se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros con obligación de compensar en metálico a los restantes.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que se queda con el inmueble y compensa en metálico a los demás. Estos últimos estarían transmitiendo a aquel sus cuotas indivisas de participación en el inmueble produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio pero dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso.

Caso 3º: El inmueble mantiene en la fecha de extinción del condominio el mismo valor que cuando se constituyó y se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que recibe una parte del inmueble superior a la que le correspondería por su cuota de participación. Por su parte, los comuneros que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación estarían transmitiendo al primero a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio pero dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título lucrativo.

Caso 4º: El inmueble mantiene en la fecha de extinción del condominio el mismo valor que cuando se constituyó y se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno pero compensando en metálico estas diferencias.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que recibe una parte del inmueble superior a la que le correspondería por su cuota de participación. Por su parte, los comuneros que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación estarían transmitiendo al primero a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio pero dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso.

Caso 5º: El inmueble tiene en la fecha de extinción del condominio un valor mayor que el que tenía cuando se constituyó y se divide entre los comuneros con respeto a la cuota de titularidad de cada uno.

En este supuesto sería de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 33.2 de la LIRPF. Existe una especificación o concreción de la parte indivisa que correspondía a cada comunero que, a partir de ese momento, ostentará la plena propiedad de la parte del inmueble que le ha correspondido tras la división. No existe, en consecuencia, alteración patrimonial para ninguno de los comuneros.

Caso 6º: El inmueble tiene en la fecha de extinción del condominio un valor mayor que el que tenía cuando se constituyó y al resultar indivisible o desmerecer mucho con la división se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros con obligación de compensar en metálico a los restantes.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que se queda con el inmueble y compensa en metálico a los demás. Estos últimos estarían transmitiendo a aquel sus cuotas indivisas de participación en el inmueble produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio y como el valor del inmueble ha experimentado aumento se generaría para ellos una ganancia patrimonial a título oneroso.

Caso 7º: El inmueble tiene en la fecha de extinción del condominio un valor mayor que el que tenía cuando se constituyó y se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que recibe una parte del inmueble superior a la que le correspondería por su cuota de participación. Por su parte, los comuneros que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación estarían transmitiendo al primero a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio y dado que el valor del inmueble ha experimentado aumento se generaría para ellos una ganancia patrimonial a título lucrativo.

Caso 8º: El inmueble tiene en la fecha de extinción del condominio un valor mayor que el que tenía cuando se constituyó y se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno pero compensando en metálico estas diferencias.

En este supuesto existe un exceso de adjudicación a favor del comunero que recibe una parte del inmueble superior a la que le correspondería por su cuota de participación. Por su parte, los comuneros que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación estarían transmitiendo al primero a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio y dado que el valor del inmueble ha experimentado aumento se generaría para ellos una ganancia patrimonial a título oneroso.

Finalmente, queda por reseñar que si bien en el caso concreto que da lugar al criterio jurídico que aquí se debate estábamos ante un único bien inmueble, en muchas ocasiones la copropiedad recae sobre varios inmuebles. Si bien la diversidad de situaciones puede ser inabarcable, pueden señalarse algunos criterios relevantes:

- Con carácter previo, hay que determinar en cada caso la existencia de una o varias comunidades de bienes. En este sentido, y a la vista de las situaciones harto frecuentes en la práctica, hay que tener en cuenta que aunque dos o más inmuebles sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, procedan de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa, sin que en nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sean las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos o más condominios, su disolución supondrá la existencia de dos o más negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados.

- En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma a los efectos de determinar si la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros se corresponde o no con la respectiva cuota de titularidad, de forma tal que pueda no existir una alteración en la composición de sus respectivos patrimonios. Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándose, en éste último, una ganancia o pérdida patrimonial. De acuerdo con lo expuesto, no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución del condominio sobre los varios inmuebles siempre que los valores de adjudicación se correspondan con su respectivo valor de mercado y que las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

Por lo expuesto,

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:

De acuerdo con el apartado segundo del artículo 33 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implican una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros, y a efectos de futuras transmisiones la fecha de adquisición no es la de la adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la originaria de adquisición de los mismos.

No obstante, para que opere lo previsto en el precepto citado es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios o comuneros, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial.

[1] La negrita es nuestra