

LA TRIBUTACIÓN DE LA EXTINCIÓN DE CONDOMINIO EN EL IRPF. ANÁLISIS DEL CONTENIDO Y COMENTARIO CRÍTICO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 3585/2022, DE 10 DE OCTUBRE DE 2022

D. Bernardo Bande García-Romeu
Abogado. Miembro de AEDAF

“El hombre es, de todos los animales, el menos capaz de vivir en rebaño”
J.J. Rousseau

La reciente **sentencia del Tribunal Supremo (TS) 3585/2022, de 10 de octubre**, tiene como consecuencia que haya que tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en la inmensa mayoría de extinciones de condominio, donde haya que compensar al comunero o comuneros que tengan el defecto de adjudicación.

El supuesto de hecho al que se refiere la citada STS es el de una extinción de condominio sobre un bien inmueble indivisible en el que uno de los comuneros se lo adjudica por entero y el otro recibe una compensación en metálico.

Compensación que, según palabras del propio **TS en la sentencia de 28/06/1999 Rec. 8138/1998**, *“es paradójicamente la única forma de poder extinguir la comunidad, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, adjudicando la cosa común a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero”*. *“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”*.

La **STS 1269/2022, de 10 de octubre, de la Sala de lo Contencioso -Administrativo, Sección Segunda**, cuyo ponente ha sido la Excm. Sra. Córdoba Castroverde, sienta el siguiente criterio: ***“La compensación percibida por un comunero a quién no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial cuando exista una actualización del valor del bien entre el momento de la adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia sea positiva”***

Lo primero que es importante recordar es que no estamos ante un cambio de criterio del TS, ya que en la sentencia de 3 de noviembre de 2010 (casación 2040/2005), ya concluyó en la misma línea interpretativa, si bien analizando la Ley 44/1978 del IRPF.

De igual manera, el criterio de la Administración tributaria, ha sido siempre el de considerar que cuando se actualiza el valor de los inmuebles con motivo de la extinción del condominio, la operación debía ser sometida a tributación en el IRPF

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de junio de 2018, es clara en este sentido cuando establece que *“en el caso de que se atribuya 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.”*

Antes de adentrarnos en el contenido interpretativo de la sentencia y en el análisis de la norma afectada, considero imprescindible, a los efectos de poder entender la tesis que preside el presente artículo, partir del **“principio de favorecimiento del fin de los condominios”**, principio que tiene sus raíces en el Código Civil y que, en mi opinión, debe de estar presente siempre que estemos ante supuestos de extinción de condominios.

1. Principio de favorecimiento del fin de los condominios. El verdadero sentido de la no sujeción en el IRPF de la división de la cosa común.

Me sorprende poderosamente que en la sentencia objeto del presente artículo, el TS no haya hecho mención alguna al **principio de favorecimiento del fin de los condominios**, que ha estado presente en la mayoría de los últimos pronunciamientos del Alto Tribunal en esta materia. Por el contrario, ha fijado una jurisprudencia que no favorece, en absoluto, la extinción de los condominios.

El acto de división de la cosa común es de naturaleza determinativa o especificativa. Aunque a lo largo del tiempo hayan existido diversas posiciones doctrinales, la controversia quedó resuelta con la **STS de 28 de junio de 1999**: *“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.”*

Las situaciones de indivisión suelen producirse muy habitualmente en relación con inmuebles titularidad de varias personas, como consecuencia de actos tan habituales como su adquisición por un matrimonio en gananciales, adquisición mortis causa por varios herederos o cualquier otra situación que suponga la existencia de varios titulares sobre un mismo bien.

Estas situaciones se dan en muchos casos y afecta a un gran número de personas, como el propio TS indica en el Auto de admisión, para fundamentar el interés casacional objetivo.

La extinción del condominio es un derecho que ostentan todos los comuneros, pues nadie está obligado a permanecer en una situación de indivisión, gozando cada uno de los condóminos de la facultad imprescriptible a la división de la cosa común.

Es una evidencia que el Código Civil mira con disfavor la situación de comunidad de bienes y, por ello, establece una regulación que trata de facilitar la división de la cosa común, como se desprende de diversos artículos, entre los que destaco los siguientes:

Art. 400 CC → *“Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común”.*

Art. 450 CC → *“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”.*

Art. 1062.1 CC → *“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.*

Lo relevante en las operaciones de división de la cosa común, entendidas en sentido amplio, es que la fiscalidad no sea un obstáculo para llevarlas a cabo y, por ello, se prevé en la norma un régimen de “neutralidad fiscal”, para no dificultar la realización de las citadas operaciones.

No se trata de regular una no sujeción o una exención definitiva sino, simplemente, de no someter a tributación dichas operaciones en el ejercicio en que se llevan a cabo, difiriendo a futuro la tributación de las mismas.

El principio de favorecimiento del fin de los condominios, que conlleva la “neutralidad fiscal” en este tipo de operaciones, además de haber estado presente en varias de las últimas sentencias del TS, entre las que destaco la **STS 3480/2019 de 30/10/2019**, ha estado presente tanto en la doctrina como en la jurisprudencia de otros órganos jurisdiccionales.

A título de ejemplo, D^a María del Carmen Florán Cañadell, registradora de la propiedad y ex coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña, en el art. “Análisis fiscal de las disoluciones de condominio”, publicado en la revista BITPLUS num.198, dice lo siguiente: *“En el presente estudio defendemos la neutralidad fiscal cuando la disolución de la comunidad ordinaria se realiza sobre varios bienes que están en comunidad por distintos títulos, formando lotes proporcionales a las cuotas y sin excesos de adjudicación evitables. Es decir, no puede imponerse a los comuneros que dividan evitando excesos y diferenciando los bienes por su origen”.*

Así mismo, la **sentencia del TSJ de Cataluña 69/2018, de 1 de febrero**, dice en el fallo: *“Lo importante es que se pone fin a la indivisión, y que con la operación descrita no obtienen beneficio alguno ni ganancia patrimonial de ningún tipo. No podemos considerar este supuesto como permuta ni, por tanto, que haya de tributar por TPO tal y como entendió la ATC en una forzada ficción jurídica contraria al principio general de favorecimiento del fin de los condominios”.*

Antes de la **STS 3585/2022, de 10 de octubre**, en materia de IRPF, que es objeto del presente artículo, los últimos pronunciamientos del TS sobre las extinciones de condominio, en relación con el resto de impuestos afectados -TPO, AJD, IIVTNU- habían tenido en cuenta explícita o implícitamente el principio de favorecimiento del fin de los condominios.

En concreto, y partiendo del supuesto básico de la disolución del condominio sobre un bien inmueble, por dos comuneros, donde uno de ellos se adjudica el bien, compensando económicamente al otro, que queda con el defecto de adjudicación, actualmente la tributación sería la siguiente:

- **No sujeción al ITPAJD (TPO)**, por no haberse devengado el hecho imponible recogido en el art. 7 del TRLITPAJD.
- **Sujeción a la cuota gradual del ITPAJD (AJD)**, formando parte de la base imponible el valor del inmueble en la proporción que se adjudica y no por la totalidad del valor del bien. Es decir, la base imponible es el valor de lo adquirido *ex novo*.
- **No sujeción al IIVTNU**, por no haberse devengado el hecho imponible en virtud del art. 104 de la Ley de Haciendas Locales, manteniendo el bien adjudicado la fecha de adquisición originaria a efectos de la tributación futura por parte del condómino que ha resultado adjudicatario del bien.

Por tanto, en lo que se refiere a estos impuestos, las extinciones de condominio gozan de una “fiscalidad amable”. Pero si esa “fiscalidad amable” no se extiende a todos los impuestos afectados por dichas operaciones, y en concreto al IRPF, el principio general de “neutralidad fiscal” se resquebraja, complicando en muchas ocasiones el poder llevar a cabo este tipo de operaciones por una cuestión puramente tributaria.

2. Análisis del contenido de la sentencia del Tribunal Supremo 3585/2022, de 10 de octubre de 2022.

2.1. Cuestión que presenta interés casacional.

Mediante el **Auto 3705/2021, de 18 de marzo**, el TS admitió el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, 3147/2020, de 15 de junio.

La cuestión que presentaba interés casacional se circunscribía a dirimir si, la compensación percibida por el comunero a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial gravada en el IRPF, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación.

2.2. Análisis de la Sentencia 3147/2020, del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de junio, que da origen al recurso de casación.

El caso concreto que el TSJCV tuvo que enjuiciar era la extinción total de condominio entre dos excónyuges, donde uno se adjudicó la vivienda familiar compensando al otro en dinero. Para el cálculo de dicha compensación tuvieron en cuenta el valor actualizado de la vivienda en el momento de realizar la extinción del condominio, el cual era mayor al valor de adquisición originario del inmueble. Lógicamente, el comunero que se adjudicó el bien, compensó al que quedó con el defecto de adjudicación, pagándole un importe equivalente al 50% del valor actual del bien.

La **sentencia del TSJCV**, estimó íntegramente la pretensión del recurrente, en los siguientes términos:

“El correcto entendimiento del último párrafo del art. 33.2 LIRPF (“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”), es el de que las adjudicaciones hechas a cada uno de los miembros de la sociedad de gananciales no generan una valoración actualizada del bien adjudicado, de manera que cuando se proceda a una eventual enajenación del inmueble, posterior a la disolución de la sociedad de gananciales habrá de tomarse, a efectos del correspondiente incremento o disminución patrimonial, el valor originario de adquisición previo a la disolución de la sociedad de gananciales.”

Y es que, el tenor del precepto lo que está expresando precisamente es que los supuestos de que se trata (división de cosa común, disolución de sociedad de gananciales y disolución de comunidad de bienes) no pueden conllevar la actualización de los valores de los bienes recibidos (es decir, que el valor del bien recibido mantiene el valor de la originaria adquisición a efectos de eventuales posteriores transmisiones), pero no que si se actualizan esos valores por los interesados al efecto de efectuar las correspondientes adjudicaciones deje de ser aplicable el apartado 2 de dicho art. 33 LIRPF, lo que -en modo alguno- dice el precepto.”

2.3. Argumentación de la Abogacía del Estado en el recurso de casación, para someter a tributación la operación de extinción de condominio.

La discusión es planteada por la Abogacía del Estado únicamente respecto al inciso final del **art. 33.2 LIRPF** que dispone: **“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”**.

Según la Abogacía del Estado, la adjudicación llevada a cabo no se correspondió con la cuota de titularidad, puesto que al producirse la revalorización del bien esto conllevó un exceso de adjudicación que irremediablemente implicaba una clara alteración patrimonial por la que se debía tributar.

El criterio defendido por la Abogacía del Estado es que no existirá alteración patrimonial únicamente cuando cada comunero no reciba más bienes que los que correspondan a su cuota de copropiedad. Y, además, cuando no se actualice el valor del inmueble con motivo de la disolución del condominio existente sobre el mismo.

El debate, por tanto, queda centrado, como ya hemos anticipado, en el significado del último párrafo del **art. 33.2 LIRPF**.

2.4. Motivación de la Sala del Tribunal Supremo para llegar al fallo.

La *ratio decidendi* de la sentencia del TS se refleja en las siguientes líneas:

“3.3. La Inspección ha considerado que la existencia o no de la alteración patrimonial dependerá de que en la extinción del condominio se actualice o no el valor del inmueble que se adjudica a uno de ellos, de forma que si el valor del bien es el mismo que tenía cuando se adquirió, y cada copropietario solo recibe en compensación el valor que en su día le costó el bien, no habrá alteración patrimonial, ni, por tanto, ganancia o pérdida patrimonial; pero si se actualiza el valor del inmueble, sí considera que hay alteración patrimonial, lo que comporta, como ha ocurrido en el caso examinado, que se impute al copropietario que no se ha adjudicado el inmueble y ha recibido a cambio una compensación en metálico, una ganancia patrimonial en el IRPF.

Para alcanzar esta conclusión atiende al último párrafo del art. 33.2 de la Ley 35/2006 que, como hemos visto, señala 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» y considera que solo no habrá alteración patrimonial cuando no se haya producido una actualización en el valor de los bienes recibidos.

3.4. Esta interpretación es compartida por esta Sala que considera, en términos coincidentes con los recogidos por el Abogado del Estado, que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, tal y como recoge el art. 33.2. LIRPF, ya que únicamente se especifica la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios. Ello comporta que, a efectos de futuras transmisiones, la fecha de adquisición no es la de adjudicación de los bienes a los copropietarios, sino la originaria de adquisición de dichos bienes. Ahora bien, para que esto se produzca es necesario, además, que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, lo que no ocurrirá en el caso de que se haya producido una actualización del valor del bien, pues en tal caso se habrá producido un exceso de adjudicación, entendido como diferencia de valor, que genera una alteración patrimonial.

En el caso que se enjuicia, tal y como apreció la Administración, se ha generado una ganancia patrimonial en el Sr. José María por la diferencia entre la compensación en metálico percibida en la extinción del condominio y el 50% del precio de adquisición de la vivienda en 1983.

Consecuentemente, en los casos de división de la cosa común respetando la cuota de participación no hay alteración patrimonial, pero sí la habrá en los casos en que se produzca una actualización del valor del bien recibido, como ocurre cuando el copropietario recibe una compensación en metálico por un importe superior a la cuota que le correspondía en el condominio” (...)

La jurisprudencia que establece el TS en esta sentencia es que **“la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva”**.

3. ¿Cuál es el contenido concreto de la norma de aplicación? Análisis de los apartados 1 y 2 del art. 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF (LIRPF).

Dice así el **art. 33 LIRPF**, en sus dos primeros apartados:

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 (1) división de la cosa común.
 - b) En la (2) disolución de la sociedad de gananciales o en la (3) extinción del régimen económico matrimonial de participación.
 - c) En la (4) disolución de comunidades de bienes o en los casos de (5) 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.

De la literalidad del precepto, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- a) El **art. 33.1 LIRPF**, establece que, para que se dé el hecho imponible “ganancias y pérdidas patrimoniales” previsto en el art. 6.2.d) LIRPF debe de haber, por un lado, una variación en el valor del patrimonio del contribuyente y, por otro lado, que dicha variación de valor se ponga de manifiesto con ocasión de una alteración en la

composición del patrimonio. Es decir que, si hubiera una variación en el valor del patrimonio que no fuera consecuencia de una alteración en la composición del mismo, no se daría el hecho imponible.

- b) La primera parte del **art. 33.2 LIRPF**, establece de forma expresa que, se considerará que no existe alteración en la composición del patrimonio (y, en consecuencia, no habría ganancia o pérdida patrimonial, al no darse el hecho imponible) en los supuestos establecidos en las letras a), b) y c) que, en realidad, abarcan cinco supuestos diferentes. Podríamos decir que, de estar en alguno de estos cinco supuestos, se activaría esta disposición normativa de “neutralidad fiscal”, por lo que, aunque hubiera una variación en el valor del patrimonio, ésta no quedaría sujeta a tributación al no existir una alteración en la composición del mismo.
- c) El último párrafo del **art. 33.2 LIRPF** establece que los supuestos establecidos en las letras a), b) y c), **no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.**

En mi opinión, la interpretación correcta del último párrafo del **art. 33.2 LIRPF**, es la realizada por el TSJCV en la sentencia casada y que ya hemos expuesto anteriormente.

En definitiva, lo que eso quiere decir es que, a efectos fiscales, con independencia de que los contribuyentes actualicen o no el valor del inmueble en la extinción de comunidad, en el IRPF no se producirá, en ningún caso, alteración patrimonial. Así lo vio el TSJCV en la sentencia que dio lugar al recurso de casación y, sin embargo, el TS no dedica ni una línea a contrarrestar esta cuestión.

Y dicha interpretación la fundamento en las siguientes apreciaciones:

- La norma establece que, en los supuestos previstos en el **art. 33.2 LIRPF**, no existe alteración en la compensación del patrimonio (lo que implica la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial) sin establecer excepción ni condición alguna. Se trata, por tanto, de supuestos de no sujeción al IRPF en el ejercicio en el que se realiza cualquiera de las operaciones protegidas en dicho precepto, difiriéndose la tributación a un momento posterior, en el que el adjudicatario del bien recibido, lo transmita.

Tratándose de supuestos de no sujeción, hay que tener presente lo dispuesto en el 14 de la Ley 28/2003, General Tributaria, que dispone que: *“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

- No habiendo en la LIRPF, ni en otras normas tributarias, un concepto fiscal diferente del previsto en la normativa civil, de los supuestos previstos en **art. 33.2 LIRPF**, los mismos deben delimitarse atendiendo a su noción civil.
- El **art. 33.2 LIRPF** no dice, para nada, que en el caso de que se tengan en cuenta los valores actualizados a los efectos de realizar las adjudicaciones, las operaciones previstas en dicho artículo tengan que ser sometidas a tributación.
- Del último párrafo del **art. 33.2 LIRPF**, se infiere con claridad que el precepto solo se puede estar dirigido al comunero que, tras la disolución de la comunidad, **“recibe”** el bien inmueble, que no es otro que el que ha tenido el exceso de

adjudicación. Obsérvese que el precepto dice literalmente que **“no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los BIENES O DERECHOS RECIBIDOS”**. En ningún caso dicho precepto se dirige al comunero que ha tenido el defecto de adjudicación y ha sido compensado económicamente.

- El último párrafo del **art. 33.2 LIRPF**, en coherencia con el régimen de “neutralidad fiscal” fijado previamente en dicho precepto, establece que, a efectos de futuras transmisiones, se ha de coger el valor de adquisición originario. Y ello es coherente, ya que la norma no pretende dejar no sujeta o exenta de tributación la eventual ganancia patrimonial que pudiera haber. Únicamente pretende diferir dicha tributación en el tiempo, ya que **lo trascendental en este tipo de operaciones es que la tributación no sea un obstáculo “en el momento de llevar a cabo” este tipo de operaciones**, que antes decíamos que el Código Civil mira con disfavor.
- Se incluye expresamente en la **letra b) del art. 33.2 LIRPF**, el supuesto de extinción del régimen económico matrimonial de participación. Si bien en la práctica se trata de un régimen de uso residual, es relevante hacer mención al mismo por cuanto se trata de un régimen mixto que funciona constante el mismo como régimen de separación y, a su extinción, como régimen de comunidad, de forma que al extinguirse el régimen matrimonial surge un crédito de participación por la diferencia entre el incremento del patrimonio final con respecto al inicial actualizado de ambos cónyuges, resultando acreedor el cónyuge cuyo patrimonio ha experimentado un menor incremento respecto del cónyuge contrario, por la mitad de la diferencia, no habiendo en estos supuestos alteración patrimonial para ninguno de los cónyuges, subrogándose en su caso en los valores y fechas de adquisición de los bienes recibidos. La inclusión por parte del legislador de este supuesto, deja ver el sentido del último párrafo del art. 33.2 LIRPF
- Si se analiza la **evolución histórica de la norma**, se puede observar que, desde la **Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF**, el mismo no ha sufrido, en lo esencial, importantes variaciones, más allá de algunas mejoras técnicas de redacción. El art. 20 de la Ley 44/1978 decía así:

“Uno. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

Dos.

No se estimará que existen incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de división de la cosa común, disolución de las sociedades gananciales y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros.”

La Ley no hacía ninguna mención en relación con la valoración de los bienes recibidos por quienes hubiesen resultado adjudicatarios de los mismos. Con esta redacción legal, en mi opinión, no cabe duda de que las operaciones indicadas en el último párrafo del art. 20 de la Ley 44/1978, en ningún caso estarían sometidas a tributación.

Es posteriormente, mediante el **Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre**, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto, cuando se indica en el art. 79 del mismo, lo siguiente:

“Actos que no implican incrementos o disminuciones patrimoniales

1. Se estimará que no existe incremento o disminución patrimonial:

- a. en los supuestos de división de la cosa común*
- b. en la disolución de la sociedad de gananciales o de la extinción del régimen de participación de los cónyuges.*
- c. en la disolución de las comunidades de bienes o en la separación de los comuneros.*

2. En los casos previstos en el apartado anterior, los bienes o derechos recibidos por el sujeto pasivo se incorporarán al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o ejercitado”

El hecho de que dicho art. 79.2 se incorpore por vía reglamentaria, deslinda de forma clara, por un lado, cuáles son los supuestos “no sujetos” por expreso mandato legal, que son los previstos en el art. 20 de la Ley 44/1978, reproducidos y matizados en el art. 79.1 del Real Decreto 2615/1979.

Y, por otro lado, en el art. 79.2 se indica la consecuencia que tiene para el contribuyente que ha **recibido** el bien objeto de la extinción del condominio, que no es otra que, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición a considerar será el originario.

También puede observarse en la redacción del art. 20.2 de la Ley 44/1978, que regula esta “no sujeción”, que directamente se refiere a la “inexistencia de incrementos o disminuciones patrimoniales”, es decir, inexistencia del hecho imponible. Dicha redacción se mantiene en todas las leyes posteriores del IRPF hasta la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, donde se realizan determinadas modificaciones técnicas. En concreto, el art. 31 de la Ley 40/1998, sustituye el concepto “incrementos o disminuciones patrimoniales” por el de “ganancias y pérdidas patrimoniales” y, en el apartado segundo de dicho artículo engloba todos los supuestos de división de la cosa común, disolución de comunidades de bienes, casos de separación de comuneros, etc., a los efectos de especificar que, en dichos casos, se estimará *“que no existe alteración en la composición del patrimonio”*. Con dicha mejora técnica el legislador quiere destacar que dichos supuestos son de naturaleza determinativa o especificativa y no traslativa y, de ahí, la voluntad de que no sean sometidos a tributación en el ejercicio en el que se realizan dichas operaciones.

Como conclusión a este apartado y de acuerdo con todo lo expuesto, considero que la interpretación de TSJCV es la acertada cuando indica que las extinciones de condominio no pueden conllevar la actualización de los valores de los bienes recibidos,

ni siquiera cuando estos valores se actualizan por los interesados a efectos de efectuar las correspondientes adjudicaciones.

Por tanto, no debería someterse a gravamen la ganancia patrimonial que pudiese ponerse de manifiesto en este tipo de operaciones, ya que se trata de supuestos de inexistencia de alteración en la composición del patrimonio, por expreso mandato legal.

4. Análisis crítico de las conclusiones de la sentencia del Tribunal Supremo 3585/2022, de 10 de octubre de 2022.

4.1. Algunas consideraciones que se pueden extraer de la sentencia.

- El TS asume la doctrina de que la extinción de condominio ni es una transmisión ni provoca excesos de adjudicación, ni a efectos civiles ni fiscales. Y, en ello coincide, ya que una extinción de condominio no es lo mismo que una transmisión de cuota, y como tal, ambos negocios jurídicos deben de ser tratados de forma diferente, por mucho que haya quienes quieren asimilar las consecuencias fiscales de las extinciones de condominio a las de las transmisiones de bienes, sin más.
- La Sala es cuidadosa al acotar claramente su pronunciamiento al supuesto de hecho concreto analizado en la sentencia al indicar que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio ya que únicamente se especifica la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios. Si bien matiza que, para que esto se produzca, es necesario, además, que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, entendiendo que ello no se da en el caso enjuiciado.
- De dicha consideración del TS, podemos extraer como conclusión que, en los casos de disolución de comunidades con adjudicaciones proporcionales a los haberes, aunque se apliquen valores actuales, no hay alteración patrimonial.
- Sin embargo, mantiene el TS que, según la redacción del art. 33 LIRPF, a diferencia de lo que sucede en el ITPAJD y en el IIVTNU, el hecho imponible no es la transmisión sino la alteración patrimonial. Para concluir que, si en el momento de producirse la extinción del condominio, los contribuyentes actualizan los valores de los bienes a los efectos de realizar las compensaciones pertinentes, sí que se producirá una alteración patrimonial sujeta al IRPF.
- Para el TS hay alteración patrimonial por el mero hecho de que uno de los condóminos se quede con el inmueble y el otro reciba compensación en metálico, en base a que el que abandona la comunidad, ya no tiene derechos en el bien primitivo. Es como decir que, a efectos del IRPF, el comunero que queda con el defecto de adjudicación debe de tributar exactamente igual que si se hubiera realizado una venta de la cuota de participación que ostentaba en el inmueble.
- De la sentencia también parece desprenderse que la valoración a dar a los bienes adjudicados es una mera opción de los contribuyentes, no estando obligados a valorar los mismos por el valor que tuvieran al extinguir el condominio. La aplicación

del último párrafo del **art. 33.2 LIRPF** dependerá de la valoración que los contribuyentes den a los bienes al extinguir el condominio, de forma que, si coincide con la inicial, no habría tributación en el IRPF.

4.2. Análisis crítico del contenido y criterio interpretativo fijado en la sentencia

- En mi opinión, el TS realiza una interpretación “*extra legem*”, ya que el **art. 33 LIRPF**, no dice que cuando haya actualización de valor habrá alteración patrimonial. La norma establece justamente lo contrario: que, aunque en los supuestos previstos en este apartado se utilicen valores actuales, al estimarse la inexistencia de alteración patrimonial, el comunero o cónyuge -en el caso de la sentencia casada- al que se le adjudica el bien de la comunidad disuelta, mantiene el mismo valor de adquisición de cuando el bien se adquirió por la comunidad.
- No coincido con la interpretación del TS en relación con el precepto “**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 argumento supondría, en puridad, la sujeción en el IRPF de todas estas operaciones, aunque no hubiera excesos de adjudicación, siempre que al deshacer la indivisión se aplicarían valores actuales.

Además, es obvio que, si no se actualiza el valor de los bienes en el momento de deshacer la indivisión, el valor de transmisión y el valor de adquisición serían iguales, por lo que no habría en ningún caso ganancia patrimonial, existiera o no el art. 33.2 LIRPF.

La interpretación del TS la considero claramente contraria al tenor literal de la LIRPF. No se debe olvidar que, en los supuestos de neutralidad fiscal lo que se pretende es contrarrestar el efecto de una causa por la concurrencia de otra diferente u opuesta.

- La sentencia convierte la posible actualización de la valoración de los bienes en el momento de llevarse a cabo la extinción de la comunidad en una opción para el contribuyente, cuando lo que ley del IRPF establece claramente es una prohibición.
- El **art. 33.2 LIRPF** enumera el elenco de supuestos no sujetos sin formular un concepto autónomo del civil de los mismos, por lo que lo dispuesto en la normativa civil en esta materia debería de ser aplicado en sus propios términos, por lo que el art. 1062.1 CC, debería de ser aplicado en el IRPF, de igual manera que es aplicado por el TS en el ITPAJD y en el IIVTNU.

En el fondo, la interpretación del TS conlleva la ausencia de efectos en el IRPF, en los casos en los que, al extinguirse el condominio, haya que aplicar lo previsto en el art. 1062.1 CC, lo cual no está previsto en la normativa del IRPF.

- Cabe recordar que el TS sí que ha tenido en cuenta dicho art. 1062.1 CC cuando ha establecido criterios en el ITPAJD en supuestos de extinción de condominios,

interpretando dicho artículo de forma extensiva. En la importantísima **STS 3480/2019 de 30/10/2019**, en materia de extinciones de condominio en el ámbito del ITPAJD, de la que fue ponente el Excmo. Sr. Berberoff Ayuda y que es un ejemplo de aplicación por parte del TS del “principio de favorecimiento del fin de los condominios”, se dice que: *“Lo relevante que se haya extinguido el condominio, que la operación perseguía con claridad la división de la cosa común, recibiendo el comunero que resulta con defecto de adjudicación, una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios y, finalmente, que los conductores **no han obtenido con esta operación beneficio ni ganancia patrimonial**”*.

Como puede observarse, en dicha afirmación, aunque el supuesto se ceñía a la tributación el ITPAJD, el ponente dice expresamente que, en dicha operación, donde el comunero que quedaba con el defecto de adjudicación era compensado por el otro, no hay **“ganancia patrimonial”**, que es un término ajeno al ITPAJD y propio del IRPF. ¡Cosas del lenguaje!

- Dice el TS que no hay ni transmisión ni exceso de adjudicación sino alteración patrimonial. Sin embargo, para justificar la existencia de dicha alteración patrimonial, únicamente dice que lo que hay es una transmisión indirecta de una cuota de participación. Y, en la LIRPF se calcula la ganancia o pérdida patrimonial teniendo en cuenta el valor de adquisición y el valor de transmisión. Cuanto menos, resulta paradójico, cuando el TS ha afirmado con claridad que en el supuesto enjuiciado no estamos ante una transmisión.

Cabe recordar que van a la base del ahorro, según el art. 46 LIRPF *“Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales”*. Cualquier interpretación administrativa que pretendiera hacer tributar las ganancias derivadas de estas operaciones en la “base general” sería el colmo del disparate, pero habrá que estar atentos a que la Administración tributaria, dada su voracidad recaudatoria, no vea en esto un nuevo “caladero” y, con independencia del sinsentido que supondría, quiera obtener rédito de estas cosas del lenguaje. Esperemos que no llegue la sangre al río.

- Si en el resto del ordenamiento tributario – ITPAJD (modalidad TPO) y en el IIVTNU– casos como el enjuiciado se consideran supuestos de no sujeción del hecho imponible, precisamente por no ser transmisiones, sino actos determinativos o especificativos, no parece coherente someter a gravamen este tipo de operaciones en el IRPF, calculando la eventual ganancia o pérdida patrimonial como diferencia entre el valor de adquisición y valor de transmisión, considerando como valor de transmisión, la compensación recibida por el comunero que queda con el defecto de adjudicación.
- La evolución histórica del precepto y en concreto, la forma en la que se introdujo por primera vez en la **Ley 44/1978, del IRPF**, me reafirma, más si cabe, en que la interpretación que el legislador quiso dar al actual **art. 33.2 LIRPF**, es la interpretación dada por el TSJCV en la sentencia casada. Interpretación que es compartida por otros TSJ como los de Castilla y León y el País Vasco, donde curiosamente, al no ser de aplicación la normativa estatal sino la foral, entiendo que se seguirá aplicando el criterio de la sentencia casada del TSJCV.

Como conclusión a este apartado reitero que, en este tipo de operaciones –disoluciones de gananciales, etc.- lo fundamental es que, en el momento de realizarlas, todo el ordenamiento jurídico confluya en la búsqueda de una “neutralidad fiscal” que no dificulte el llevar a cabo las mismas.

La disolución debe de ser “neutral fiscalmente”. En definitiva, ni el comunero que se queda el inmueble ni el que recibe la compensación por el defecto de adjudicación, en términos de valor, tienen más de lo tenían en el instante previo a la disolución del condominio. El comunero que se adjudica el bien “se lleva en la mochila” el valor y fecha de adquisición originarios. De esta forma, se facilita el llevar a cabo este tipo de operaciones, que es la verdadera finalidad de la norma, y no se deja sin tributar dicha ganancia patrimonial, sino que únicamente se difiere en el tiempo.

En mi opinión, ningún problema existe en que el comunero que se queda con el bien “se lleve en la mochila un pasivo fiscal diferido”, mientras que el comunero que resulta con el defecto de adjudicación, “se salga de rositas” fiscalmente.

Y no es problema, porque el fin último del precepto es que los costes fiscales en este tipo de operaciones no supongan un obstáculo para llevar a cabo las operaciones tan habituales como las disoluciones matrimoniales o la extinción de condominios existentes entre hermanos de bienes procedentes de distintas herencias. No es discutible que, tras la sentencia del TS, divorciarse, por ejemplo, resultará más complicado y en un caso como el que ha sido objeto de casación, supondrá un coste fiscal a tener en cuenta en el momento del divorcio, que es justo lo que, en mi opinión, el legislador no quería.

Siguiendo con el ejemplo del divorcio, se toman muchas decisiones que tienen trascendencia fiscal, al igual que la tiene el hecho de que el cónyuge que se adjudica el bien, cargue con dicha “mochila fiscal”. Por ejemplo, en un divorcio donde haya dos inmuebles con un valor actual equivalente y uno tenga un valor de adquisición muy bajo y otro muy alto, también se llevan los cónyuges, tras el divorcio, un “mochila fiscal” diferente. Y no digamos si uno se queda un inmueble con un valor de adquisición muy bajo y otro se queda la vivienda habitual, que en caso de transmisión podría estar exenta por reinversión o por ser mayor de 65 años.

Con esto quiero decir que, en mi opinión, el argumento de que un comunero se lleva en la “mochila” un pasivo fiscal que corresponde al otro comunero, no es de tal peso que suponga la inaplicación del régimen de “neutralidad fiscal” que es el fin último de **art. 33.2 LIRPF**.

Además, todos tenemos presentes otros supuestos de “neutralidad fiscal”, donde lo esencial es que no haya tributación en el momento de realizar la operación, con independencia del valor que se le dé a los bienes que intervienen en la misma. En dichos supuestos no se tributa en ese momento y la tributación se aplaza a un momento posterior, en el que adquirente trasmite los bienes, y por ello se subroga en los valores de adquisición originarios.

Sirvan como ejemplo el régimen especial de operaciones de restructuración empresarial regulado en los arts. 76 a 89 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, o el régimen

de diferimiento previsto en el art. 33.3.c) de la LIRPF, para el caso de donaciones de empresas o participaciones, que cumplan determinados requisitos.

En otras palabras, el art. 33.2 LIRPF, lo que enumera son unos supuestos que gozan *per se* de un “motivo económico válido” para la aplicación del régimen de “neutralidad fiscal” en el momento en el que se lleva a cabo la operación, quedando diferida a futuro la tributación del bien, a quien ha resultado adjudicatario del mismo.

En definitiva, considero que el TS desenfoca la cuestión, al razonar que si la incorporación del bien se hace por su valor actualizado es porque ha existido, necesariamente, una alteración patrimonial. Razonamiento que no es tal, sino un paralogsimo que no se corresponde con la literalidad del precepto normativo.

5. Situación tras la sentencia del Tribunal Supremo 3585/2022, de 10 de octubre de 2022 y cuestiones prácticas a tener en cuenta.

La primera conclusión tras la sentencia es obvia. Estemos o no de acuerdo, el TS ha interpretado el precepto como lo ha interpretado y a ello debemos atenernos.

Además, si tenemos en cuenta que mantiene la misma línea que la sentencia del propio TS, de 3 de noviembre de 2010, no es probable que, a corto plazo, admita un nuevo recurso de casación a los efectos de matizar o corregir la doctrina ya fijada.

La sentencia, tiene como consecuencia que habrá que tributar en el IRPF en la inmensa mayoría de extinciones de condominio, donde haya que compensar al comunero que se quede con el defecto de adjudicación.

No obstante, considero que la jurisprudencia sentada por el TS únicamente afecta a los supuestos donde uno de los comuneros se adjudica un bien en su totalidad, compensando al otro en metálico privativo -supuesto de hecho de la sentencia casada- pero no afecta a supuestos de extinciones de condominio, ya sean una o varias las comunidades disueltas de forma simultánea, donde los condóminos realicen lotes equivalentes sin excesos de adjudicación, no produciéndose compensaciones entre ellos, consecuencia de la equivalencia de los lotes adjudicados a cada uno de ellos.

La sentencia tiene un efecto directo en la tributación en el IRPF en las operaciones de extinción de comunidad que se lleven a cabo a partir de ahora. Aunque son muchas las ideas y cuestiones que me fluyen por la cabeza a los efectos de minimizar la tributación en el IRPF en este tipo de operaciones, me limitaré a dar un par de posibles ideas y un recordatorio:

Idea 1: analizar el valor a dar a los inmuebles, en función de los valores de adquisición originarios, los valores actuales y la compensación pactada.

Supongamos dos hermanos (“A” y “B”), propietarios al 50%, cada uno de ellos, de dos inmuebles:

INM.1: Año adq. → 1997 Valor adq. → 180.000 Valor actual → 320.000

INM.2: Año adq. → 2001 Valor adq. → 160.000 Valor actual → 400.000

Han pactado, en 2022, extinguir el condominio y que “B” se quede con el INM.2 y “A” con el INM.1 además de una compensación de 40.000 € que recibe de “B”.

A los efectos de la extinción de condominio, dado el pacto al que han llegado, deciden dar a los inmuebles los valores originarios. Se parte de la hipótesis de que se trata de una comunidad o que, siendo dos, se pueden disolver simultáneamente.

Solución: aquí la cuestión que se suscita tras la sentencia del TS es la siguiente: ¿Es posible dar a los inmuebles, a efectos de la extinción de condominio, los valores originarios?

Como se ha expuesto anteriormente, si lo que el TS ha dicho es que la no sujeción del art. 33.2 LIRPF, está supeditada a que en la extinción del condominio no se actualicen los valores, parece sensato concluir, que se trata de una opción del contribuyente. De ser así, en este caso, los dos hermanos podrían optar por no actualizar los valores dado que, en este caso, el “juego” con los valores de adquisición y los actuales, les encaja con la compensación que habían pactado.

Al no actualizar los valores de adquisición, sería de plena aplicación la no sujeción prevista en el art. 33.2 LIRPF, de forma que la operación no tributaría en el IRPF, quedando diferida la tributación al momento en el que cada uno de los hermanos transmitiera el bien que se ha adjudicado.

Si los hermanos, al hacer la extinción de condominio, hubieran dado a los inmuebles los valores actuales, con el criterio fijado por el TS, no sería de aplicación la no sujeción del art. 33.2 LIRPF, y la tributación sería la siguiente:

- “A” habría transmitido a “B” por 40.000 € parte del “INM.2”
- ¿Qué % del “INM.2” ha transmitido?: $40.000/400.000 = 10\%$
- Ganancia Patrimonial para “A”: $40.000 - 10\% s/160.000 = 24.000 \text{ €}$
- A efectos de futuras transmisiones, “B” tendría dos valores y fechas de adquisición:
 - Primera adquisición: 2001 por $90\% s/160.000 = 144.000 \text{ €}$
 - Segunda adquisición: 2022 por $10\% s/400.000 = 40.000 \text{ €}$

Idea 2: en el caso de existencia de varios bienes en condominio realizar un análisis comparativo de los valores de adquisición y actuales.

En este supuesto, de no poder aplicar la “no sujeción” del art. 33.2 LIRPF interesará que la parte del bien “transmitido”, se corresponda con aquel del que se derive una menor tributación, por diferencia de los valores de adquisición y actuales.

Supongamos un matrimonio en gananciales (“A” y “B”), propietarios al 50%, cada uno de ellos, de tres inmuebles:

INM.1: Año adq. → 2019 Valor adq. → 280.000 Valor actual → 300.000

INM.2: Año adq. → 1995 Valor adq. → 60.000 Valor actual → 240.000

INM.3: Año adq. → 2018 Valor adq. → 190.000 Valor actual → 200.000

Han pactado, en 2022, extinguir el condominio y que “A” se quede con el INM.1 y “B” con los INM.2 y 3. Dado que “A” se queda con 300.000 € y “B” con 440.000 €, “B” compensará a “A” con 70.000 €, en metálico, de forma que las adjudicaciones sean equivalentes (370.000 € para cada uno).

A los efectos de la extinción de condominio, dado el pacto al que han llegado, deciden dar a los inmuebles los valores actuales.

Al haber tenido en cuenta los valores actualizados no sería de aplicación la no sujeción del art. 33.2 LIRPF, y la tributación sería la siguiente:

- “A” habría transmitido a “B” por 70.000 € parte de... ¿de qué inmueble? ¿del INM.2, del INM.3, de ambos?

Si consideramos que se ha transmitido parte del INM.2, se puede observar claramente, teniendo en cuenta la diferencia de los valores originarios y actuales, que la tributación sería mucho mayor que si consideramos que se ha transmitido parte del INM.3.

Por lo tanto, lo más interesante fiscalmente, sería dejar constancia en la escritura pública que el pacto alcanzado es: que “A” se queda con el 100% del “INM.1”, “B” se queda con el 100% del “INM.2”, y que, dada la indivisibilidad del “INM.3”, se lo queda íntegramente “B”, compensando a “A” con 70.000 € en metálico, para respetar la equivalencia de los lotes.

Así las cosas:

- ¿Qué % del “INM.3” ha transmitido?: $70.000/200.000 = 35\%$
- Ganancia Patrimonial para “A”: $70.000 - 35\% \text{ s}/190.000 = 3.500 \text{ €}$, importe muy inferior a si el exceso de adjudicación se hubiera vinculado con el “INM.2”
- A efectos de futuras transmisiones, “B” tendría dos valores y fechas de adquisición en relación con el “INM 3”:
 - Primera adquisición: 2018 por $65\% \text{ s}/190.000 = 123.500 \text{ €}$

- Segunda adquisición: 2022 por 35% s/200.000 = 70.000 €

Recordatorio: analizar las exenciones previstas en el IRPF para las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de inmuebles.

Más que una idea, se trata de un recordatorio. La LIRPF establece determinadas exenciones, entre las que destaco las siguientes, las cuales podrían ser aplicadas por el comunero que queda con el defecto de adjudicación y, en consecuencia, tiene la alteración patrimonial.

- **Transmisión de su VH por > 65 años** o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia (*Art. 33.4.b*)
- **Exención por reinversión de VH** (*Art. 38.1*)
- **Exención por reinversión en Rentas Vitalicias > 65 años** (*Art. 38.3*)

Finalmente indicar que, aunque se focaliza la cuestión en los incrementos patrimoniales, es obvio que estas operaciones también pueden generar pérdidas patrimoniales.

Concluyo reiterando que pienso que el Tribunal Supremo ha perdido una magnífica oportunidad de dictar una sentencia que, teniendo en cuenta el **principio de favorecimiento del fin de los condominios** cerrase un círculo que él mismo había acelerado hace unos años, entre otras con la importantísima **STS 3480/2019 de 30/10/2019**, donde se decía que: *“Lo relevante que se haya extinguido el condominio, que la operación perseguía con claridad la división de la cosa común, recibiendo el comunero que resulta con defecto de adjudicación, una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios y, finalmente, que los conductores no han obtenido con esta operación beneficio ni ganancia patrimonial”*.

Para cerrar el círculo, solo hubiera faltado que el TS hubiera interpretado art. 33.2 LIRPF, como lo interpretaba el TSJ en la sentencia que ha resultado casada y que, en mi opinión es la interpretación correcta del precepto, por los muchos motivos que se han expuesto en el presente artículo.

Y solo faltaba esto, porque en materia de ITPAJD (tanto en la modalidad TPO como en ADJ) y en el IIVTNU, la “neutralidad fiscal” está garantizada tras los últimos pronunciamientos del TS.

No cabe duda que la sentencia comentada ha supuesto un “palo” para los contribuyentes que tengan que afrontar un divorcio, una extinción de condominio de bienes procedentes de herencias o de cualquier otra comunidad de bienes que se pretenda disolver.

Pero esto es lo que hay y con estos mimbres tendremos que torear. Para eso estamos los asesores fiscales y los abogados tributaristas, para tratar de optimizar fiscalmente este tipo de operaciones en las que seguro que encontramos vías para que la “factura fiscal” sea la menor posible y el coste tributario no sea un impedimento para que las operaciones previstas en el art.33.2 LIRPF se puedan llevar a cabo.

Seguiremos atentos a nuevos pronunciamientos jurisprudenciales y, lo que más me inquieta, la doctrina que desde la Dirección General de Tributos se vaya a dictar tras este pronunciamiento del Alto Tribunal.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) no comparte necesariamente las opiniones expuestas en este documento.