



Roj: **STS 4704/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4704**

Id Cendoj: **28079130022024100282**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/09/2024**

Nº de Recurso: **1525/2023**

Nº de Resolución: **1485/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Sección 2ª, 24-11-2022 (rec. 105/2021),  
[ATS 14007/2023](#),  
[STS 4704/2024](#)**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.485/2024**

Fecha de sentencia: 23/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1525/2023**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/09/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: **1525/2023**

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1485/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1525/2023**, interpuesto por la **JUNTA DE ANDALUCÍA**, representada y asistida por la Letrada de dicha Junta, contra la sentencia de 24 de noviembre de 2022 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 105/2021.

Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y la procuradora doña Inmaculada Ruiz Lasida, en representación de **DON Víctor**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, que estimó el recurso núm. 105/2021 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] de 27 de noviembre de 2020, que desestimó la reclamación formulada por don Víctor contra la liquidación dictada por el concepto de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Sra. Procuradora D.ª. Inmaculada Ruiz Lasida, en nombre y representación de D. Víctor, contra la resolución de fecha veintisiete de noviembre de dos mil veinte dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía que desestimaba la reclamación económico administrativa registrada con el nº NUM000 debemos acordar y acordamos anular dicha resolución y la liquidación de la que trae causa. Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en costas".

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["TRLITPAJD"].

(ii) El artículo 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["RITPAJD"].

2. La Sala de instancia, por auto de 7 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la Junta de Andalucía, como parte recurrente, y la Administración General del Estado y la representación procesal de don Víctor, como parte recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 18 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por



tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"] y 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 22 de junio) ["RITP y AJD"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2. La Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 7 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales, y en el que tras exponer los antecedentes relevantes al caso, alega que la sentencia objeto del recurso de casación "[...] considera que la liquidación por actos jurídicos documentados no resultaba procedente dado que sólo había existido una sola convención o negocio consistente en la efectiva extinción de la comunidad y con ella de la actividad económica realizada en su nombre. Entiende que la segregación del bien común solo ha sido el instrumento preciso para llevar a efecto esa disolución, por lo que concluye nos encontramos ante un supuesto en que no cabe sino apreciar una sola convención debidamente sujeta a operaciones societarias y no a actos jurídicos documentados".

Frente a ello, la recurrente considera "errónea" dicha interpretación "[...]" por cuanto...tal razonamiento implica infracción de las normas invocadas como infringidas ya que tanto la liquidación por operaciones societarias como la realizada en concepto de actos jurídicos documentados obedecen a dos convenciones bien diferenciadas a efectos del ITP-AJD".

Sostiene que el razonamiento de la sentencia "[...]" implica eludir la realidad y autonomía de la segregación realizada con carácter previo a la disolución de la comunidad de bienes y los efectos tributarios que proceden en virtud de la legislación aplicable".

Considera que la sentencia interpreta de forma parcial el art. 4 del TRLITPAJD, eludiendo su tenor íntegro, pues la norma citada impone indagar sobre el objeto del documento para dilucidar si hay que aplicar uno o más tributos. En este sentido, afirma que las operaciones jurídicas documentadas en la escritura pública de 17 de diciembre de 2015 han sido dos diferenciadas. De un lado, la disolución de la comunidad de bienes como sociedad, y de otro, la segregación física del bien. Por tanto, el artículo 4 citado avala la tesis que postula en cuanto que exige de forma clara y explícita, para determinar el o los hechos imponibles aplicables, atender a la naturaleza del contrato y al objeto real del mismo.

Añade que no toda disolución de la comunidad de bienes que realice actividad empresarial estará gravada con AJD y OS, pero sí lo estará en aquellos casos en los que a la disolución de la comunidad preceda la operación de segregación de la finca, que es una operación gravada de forma autónoma con el impuesto AJD. Recuerda que el hecho imponible en operaciones societarias no es meramente la disolución de un proindiviso, sino la extinción de un ente empresarial equiparado a una sociedad, que cesa su actividad como tal y reparte el patrimonio entre los socios.

Concluye que "[...]" estamos ante la concurrencia de dos convenciones distintas y diferenciadas sujetas a dos modalidades impositivas, resultando por tanto procedente también la liquidación por actos jurídicos documentados y sin que a ello obste que la división física pueda tener carácter instrumental y necesario para la disolución de la comunidad de bienes ya que, insistimos, lo relevante a efectos del artículo 4 TRITPAJD es que estamos ante hechos imponibles diferenciados".

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] resulta necesario un pronunciamiento de la Sala de Casación con el objeto de aclarar sin género de dudas que en estos casos, en la escritura pública se formalizan tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, por lo que debe apreciarse la existencia de dos convenciones a efectos de su gravamen y por tanto, debe tributarse por la modalidad de operaciones societarias y también por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

(...)



Así mismo, se solicita que, tras la estimación de nuestro recurso, la Sala a la que nos dirigimos, entrando a resolver el litigio, lo resuelva con desestimación de la demanda presentada por la recurrida esta parte en la medida en que el único motivo de estimación de la misma se asienta en la cuestión debatida en este recurso. Por tanto, procede la anulación de la sentencia recurrida y declare conforme a derecho la resolución del TEARA de fecha 27 de noviembre de 2020 desestimando la reclamación económico-administrativa y confirmando la liquidación practicada".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que estimando nuestro recurso, case y deje sin efecto la Sentencia recurrida, y a continuación, entre a resolver el recurso contencioso administrativo formulado por esta representación procesal y desestimándolo, confirme la Resolución del TEARA de fecha 27 de noviembre de 2020 desestimando la reclamación económico-administrativa y confirmando la liquidación practicada".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

1. La representación procesal de don Víctor, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 6 de febrero de 2024, en el que alega que la jurisprudencia ha reconocido que existe una única convención cuando se procede a realizar segregaciones (y divisiones horizontales) como operaciones imprescindibles, necesarias, inexcusables y consustanciales de la disolución de la comunidad de bienes. En este sentido, cita la STS de 12 de noviembre de 1998 (recurso nº 9406/1992) y la más reciente núm. 1286/2023, de 18 de octubre de 2023 (Recurso 3891/2021).

Señala que la sentencia citada en último lugar, fija como criterio interpretativo que "*solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común*". Considera que idéntico criterio interpretativo procede fijar respecto a las segregaciones necesarias para disolver una comunidad sobre una finca rústica para su adjudicación entre sus comuneros. Añade que, como consta en el expediente administrativo, la propia Administración en sus circulares internas y documentación de apoyo reconoce respecto a la "*1.4. Segregación, obra nueva, división horizontal o material, seguida de disolución de comunidad simultánea*" que "*este criterio ha pasado por varias vicisitudes, imponiéndose, en principio, la Jurisprudencia que afirmaba que la división horizontal no tributaba si iba seguida de la extinción del condominio en el mismo documento*".

Sostiene que la explicación de la expresión "*solo tributarán*" contenida en el apartado 2 del art. 61 del Reglamento ITPAJD es sencilla: cuando la Ley ITPAJD y su Reglamento se aprueban, el tipo de la modalidad por OS era del 1,00% (artículo 65 Reglamento) mientras que el tipo de gravamen de la modalidad de AJD era de solo el 0,50% (artículo 72 Reglamento), por ello, el artículo 61, en su apartado 1, establece que la disolución de comunidades de bienes que hayan realizado actividades empresariales tributará el 1% por la modalidad Operaciones societarias y en su apartado 2 aclara que la disolución de las comunidades de bienes que NO hayan realizado actividades empresariales *solo tributarán* por AJD, es decir, *solo tributarán el 0,50%*.

Recuerda que la modalidad Operaciones Societarias y la modalidad Actos Jurídicos Documentados son incompatibles, que una convención solo puede ser objeto de tributación por una única modalidad (art. 4 Ley ITPAJD) y que la extinción de una comunidad de bienes que realiza actividades económicas tributa por la modalidad de Operaciones Societarias puesto que así lo establece la Ley en su artículo 22, al equiparar a una sociedad la comunidad de bienes constituida inter vivos que realice actividades empresariales.

Concluye que, tal y como ha determinado esta Sección en su reciente sentencia 1286/2023, de 18 de octubre de 2023 (Recurso 3891/2021), cuando se procede a realizar segregaciones (y divisiones horizontales) como operaciones imprescindibles, necesarias, inexcusables y consustanciales de la disolución de la comunidad de bienes, existe una única convención, y esta única convención, la disolución de la comunidad que ha realizado actividades empresariales, tributará únicamente por la modalidad de Operaciones Societarias

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] 1. No haber lugar al recurso de casación interpuesto y confirmación en todos sus extremos la sentencia de instancia con imposición a la recurrente de las costas correspondientes.

2. Se declare que, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributar solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias".

Termina solicitando a la Sala:



"[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la sentencia de instancia e imponiendo a la recurrente las costas del presente proceso".

2. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito en fecha 17 de enero de 2024, en el que expresa que se abstiene de formular oposición al recurso de casación.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 8 de febrero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de septiembre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, impugnada en casación por la Junta de Andalucía, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, son los siguientes:

2.1. Don Víctor , junto con sus hermanas y sobrinos, eran propietarios de la finca registral NUM001 de Antequera (Málaga), denominada " FINCA000 ", conforme a los porcentajes de titularidad que obran en el expediente administrativo.

La citada finca era explotada agrícolamente por los comuneros bajo la denominación de FINCA000 , C.B. con N.I.F. NUM002 , con domicilio sito en Osuna (Sevilla), DIRECCION001 .

2.2. El 17 de diciembre de 2015 se elevó a público escritura por la que "de conformidad con lo establecido en los artículos 400 y siguientes del Código Civil, los comuneros acuerdan proceder a la DISOLUCIÓN-LIQUIDACIÓN Y EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES, Y COMO CONSECUENCIA, SEGREGACIÓN Y ADJUDICACIÓN DE LA FINCA000 ".

En dicha escritura, y como consecuencia del acuerdo adoptado por los comuneros al amparo de lo previsto en el Código Civil, se procedía a la disolución, liquidación y extinción de la comunidad de bienes, mediante segregación de la finca en lotes equivalentes a la participación de cada comunero en la finca, procediendo en el mismo acto a su adjudicación a los comuneros en proporción a su porcentaje de titularidad.

2.3. En tiempo y forma y de conformidad con lo establecido en el artículo 22.5 TRLITPAJD, cada comunero presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias haciendo constar en la descripción de la operación: "DISOLUCIÓN CB CON SEGREGACIÓN INSTRUMENTAL PARA LA EXTINCIÓN".

No se presentó autoliquidación por el concepto de "actos jurídicos documentados".

2.4. Iniciado procedimiento de comprobación se observó que el hoy recurrente, don Víctor , había cumplido la obligación relativa a la liquidación del impuesto por la modalidad "operaciones societarias", no así la relativa a la modalidad de "actos jurídicos documentados".

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 TRLITPAJD, la Agencia Tributaria concluyó que la escritura otorgada incluía dos convenciones diferentes: la disolución de la comunidad de bienes y la segregación instada. En consecuencia, entendió que existía una doble obligación fiscal para el contribuyente: la liquidación del ITP y AJD en su modalidad de "operaciones societarias" por la disolución de la comunidad y, además, la liquidación del ITP y AJD en su modalidad de "actos jurídicos documentados" por la segregación instada.



**2.5.** Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el acuerdo dictado por la Agencia Tributaria, se desestimó por resolución de 27 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía.

En el razonamiento de dicha resolución se expresa lo siguiente:

"En el presente caso y como se ha explicitado en los antecedentes de esta resolución, resulta cuestión pacíficamente aceptada, por no controvertida que en la citada escritura se procedía a la disolución de una comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realizaba actividades empresariales y, por tanto, sujeta al concepto de Operaciones Societarias, tal y como fue autoliquidado. Asimismo, en la citada escritura se procedía a segregación de la finca sobre la que se constituyó la comunidad de bienes, otras fincas al objeto de extinguir dicha comunidad mediante su adjudicación a los comuneros y en proporción a sus porcentajes de participación; lo que supone la realización de dos hechos impositivos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien uno de ellos sujeto a la modalidad de Operaciones Societarias (Disolución de la comunidad) y el otro a la modalidad de Actos Jurídicos documentados (Segregación) y, aun cuando ésta última tuviese carácter instrumental, tal y como se alega por la actora, se trata de dos convenciones distintas sujetas a dos modalidades impositivas diferentes y, por dicho motivo, resulta ajustada a derecho la liquidación aquí combatida."

**2.6.** Disconforme con la anterior resolución, don Víctor interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 105/2021, ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, sede en Sevilla, que estimó el recurso mediante sentencia de 24 de noviembre de 2022, declarando la anulación de la resolución del TEARA y de la liquidación de la que traía causa.

En síntesis, la sentencia estima que nos encontramos ante una sola convención, dado que la extinción de la comunidad de bienes exige la división material de la finca.

Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en que la segregación no fue sino un instrumento y medio preciso para efectuar la disolución de una comunidad de bienes que realizaba actividades empresariales, con lo que concluye que solo existió una convención, sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

En concreto, la fundamentación de la sentencia incluye el siguiente razonamiento en el FD quinto:

"[...] Respecto de las comunidades de bienes que han realizado actividades empresariales lo que determina es para su disolución la sujeción a OS sin que del apartado 2 se derive en los términos invocado por la codemandada una sujeción a AJD sino que ello exigiría atender a si nos encontramos ante una sola convención y dado que no se ha justificado ni de los términos materiales y jurídicos de la disolución y liquidación, de la que no se deriva sino la efectiva extinción de la comunidad y con ella de la actividad económica realizada en su nombre, resulta otra cosa sino que la segregación no fuera sino instrumento y medio preciso para llevar a efecto esa disolución debe concluirse que en el caso de autos nos encontramos ante un supuesto en que no cabe sino apreciar una sola convención debidamente sujeta a OS. Por lo que procedería estimar el recurso".

#### **SEGUNDO. Marco normativo.**

Son relevantes para la resolución del presente recurso, los preceptos que a continuación se citan según los términos del auto de admisión.

**1.** El artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone:

"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

**2.** A su vez, el artículo 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ubicado sistemáticamente en el Título II relativo a "*Operaciones societarias*", en relación con la "*Disolución de comunidades de bienes*", preceptúa:

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

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados".



### TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso es la relativa a la procedencia de la liquidación por el IAJD del negocio jurídico consistente en una segregación de fincas, documentada en la misma escritura pública en la que se formalizaba la disolución de una comunidad de bienes, cuestión que exige dilucidar si, en casos como el debatido en la instancia, hay una sola convención o dos; y si tiene relevancia el hecho de que la comunidad de bienes realizara una actividad empresarial consistente en una explotación agrícola.

Tal y como expone el auto de admisión, son hechos incontrovertidos, según la sentencia recurrida y la resolución económico-administrativa, que en la misma escritura, otorgada el 17 de diciembre de 2015, se dispuso la disolución, liquidación y extinción de la comunidad denominada " FINCA000 , C.B.", que efectuaba la explotación agrícola de una finca sita en Antequera, así como la segregación de la finca en lotes equivalentes a la participación de los comuneros y a su adjudicación, por lo que se hace preciso examinar cuál es el carácter de la segregación, si instrumental de la disolución o independiente, a fin de determinar si debe quedar sujeta a la modalidad de AJD, tal y como consideró la Administración.

2. La Administración Autonómica sostiene que la escritura pública de 17 de diciembre de 2015 incluye dos operaciones jurídicas diferentes: por un lado, la disolución de la comunidad de bienes, y por otro, la segregación física del bien y la adjudicación a los comuneros. Por tanto, concluye que existen dos hechos imponderables independientes y gravados ambos por el ITPAJD, si bien uno lo será por la modalidad "operaciones societarias" y el otro por "actos jurídicos documentados".

Frente a ello, el recurrente en la instancia y hoy recurrido en casación, al igual que el resto de comuneros, defiende que la segregación de la finca es una operación consustancial a la disolución de la comunidad de bienes, por lo que sostiene, en suma, que nos encontramos ante una sola convención.

3. Una cuestión similar a la que plantea el presente recurso ha sido examinada por esta Sala y Sección en la STS núm. 1286/2023, de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), a la que le han seguido las SSTS núm. 114/2024 y 115/2024, de 25 de enero de 2024 (rec. cas 6077/2022 y 7253/2022, respectivamente).

En el primer recurso de casación referido se interrogaba a la Sección de Enjuiciamiento sobre si, cuando en un mismo documento notarial se formalice la división del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente, con adjudicación a los comuneros de su porción, procede que se grave tanto la extinción del condominio como la división horizontal por el concepto de ITP y AJD -modalidad AJD-, o, por el contrario, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al ser la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Pues bien, la semejanza de la cuestión de interés casacional entonces examinada y el caso que nos ocupa debe llevar a la reiteración de las consideraciones contenidas en la misma. Se dijo en la STS de 18 de octubre de 2023, cit.:

"[...] CUARTO. - La posición de la Sala

No se cuestiona que, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas (artículo 4 TRLITPAJD), de la misma manera que tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la división del inmueble en propiedad horizontal y la extinción del condominio.

Ciertamente, pueden constituir manifestaciones de hechos imponderables distintos, la disolución de comunidades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero (artículo 61 del RITP), como la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal (artículo 70.2 RITP).

Ahora bien, la apreciación de la sentencia recurrida es correcta, sobre la base de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de noviembre de 1998, rec. 9406/1992; ECLI:ES:TS:1998:6670 que, como apunta el propio auto de Admisión, analizaba un supuesto que guarda cierta semejanza con el ahora analizado.

Concretamente, allí se trataba de determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción de la sociedad preexistente con adjudicación al socio de la parte correspondiente, procedía que se liquidara la división horizontal por el concepto de ITP, -modalidad de actos jurídicos documentados- cuando ya se había liquidado por el ITP -modalidad de operaciones societarias- la extinción de la sociedad.



Aunque la referida sentencia aplicaba el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, "BOE" núm. 118, de 18 de mayo de 1967, su doctrina resulta proyectable sobre el caso que nos ocupa.

Apunta el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 12 de noviembre de 1998 lo siguiente:

"Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es mas que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

Así lo ha entendido en ocasiones anteriores el propio Tribunal Económico Administrativo Central, como ha puesto de manifiesto la apelante y se recoge en la invocada Sentencia de 4 de Abril de 1977, cuyo criterio debe ser reafirmado, dando lugar a la apelación y revocando el fallo de instancia, en este aspecto, en coherencia con lo pedido aquí, ya que tampoco ha planteado el apelante la posible no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados."

A la luz de la doctrina expresada, respecto de la que no apreciamos justificación para separarnos, carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

Aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la tesis que postula el escrito de interposición, en cuya virtud, la división de la Propiedad Horizontal, en sí misma, no extinguiría el condominio, en el presente caso es evidente que la finalidad que determinó dicha división horizontal fue, precisamente, poner fin a esa situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario.

Por lo demás, no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común ( art 400 del Código Civil). Pues bien, sentada esta premisa, la división en Propiedad Horizontal opera como un mecanismo de extinción del condominio, dado que, a tenor del apartado segundo del artículo 401 del Código Civil, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil, esto es, procediendo a la división en Propiedad Horizontal.

Por tanto, la división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles.

Precisamente, la no concurrencia de tales circunstancias justificó que, en nuestra sentencia 516/2020 de 19 de mayo, rec. 4432/2017, ECLI:ES:TS:2020:1100, llegáramos a una conclusión diferente. En efecto, en aquel caso analizamos -a los efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de AJD-, una serie de operaciones urbanísticas que contextualizaban unas transferencias de unidades de actuación, apreciando que las mismas no resultaban necesarias para proceder a una agregación de fincas y su posterior segregación al existir en el caso particular varias posibilidades para la cesión de aquellas, de manera que no se trataba de unas operaciones obligatorias para la reordenación del área.

En definitiva, en aquel caso estábamos ante "operaciones jurídicas, que podrían haber sido diversas, pero de las cuales las partes optaron por varias de ellas porque su resultado les pareció más satisfactorio que realizar una





cesión de UAs manteniendo el pro indiviso inicial, o respetando las fincas en su estado originario" lo que nos permitió concluir que tales actos "no eran necesarios para la transferencia urbanística, aunque encaminados a dicha operación, y porque su contenido excede de la mera transferencia de Uas entre las fincas, permaneciendo además una de las fincas en indiviso."

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en proindiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultánea adjudicación de las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

Resta significar que se trata, por lo demás, de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2019 (reclamación NUM003 ) y de 9 de junio de 2021 (reclamación NUM004 ), oportunamente traídas a colación por la abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación".

Se fijó por la Sala la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común".

En los mismos términos, reiterando el criterio expresado en la STS de 18 de octubre de 2023, cit., nos hemos pronunciado en las SSTs de 25 de enero de 2024 (rec. cas 6077/2022 y 7253/2022).

**4.** Debemos, pues, examinar si la referida jurisprudencia resulta aplicable a la presente controversia.

Al igual que acontecía en la STS de 18 de octubre de 2023 (rec. cas. 3891/2021), no se cuestiona que un mismo documento o contrato pueda comprender varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, de modo que se exija el derecho señalado a cada una de aquéllas al amparo del artículo 4 TRLITPAJD. De igual forma, tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la segregación y adjudicación de la finca matriz a los comuneros, junto con la disolución de la comunidad de bienes.

Partiendo de estas premisas, debemos precisar que la constitución de la propiedad horizontal tiene por objetivo crear, previamente a la adjudicación de los pisos o locales, las fincas registrales independientes que permitan su transmisión separada a cada uno de los futuros propietarios.

Pues bien, la Sala no alberga duda alguna de que la operación contemplada en el presente recurso de casación -segregación- es semejante a la división horizontal, consistente, esta vez, en la división de una finca matriz en varias para su adjudicación inmediata en pleno dominio a los anteriores comuneros, de modo que cada comunero recibirá otra finca registral independiente proporcional a su cuota en la finca indivisa inicial.

En consecuencia, tanto en el caso de la división en propiedad horizontal, como en la disolución de una comunidad de bienes, ya se efectúe o no una actividad económica, nos encontramos con mecanismos válidos para llevar a cabo la extinción del condominio ( artículo 401 CC), debiendo recordar, en los mismos términos que expresamos en la sentencia de 18 de octubre de 2023, cit., que: "no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común ( art 400 del Código Civil)."

**5.** Lo relevante, a los efectos examinados, es que la segregación de la finca y la adjudicación a los comuneros de su parte proporcional resulta **inexcusable** para conseguir, precisamente, la disolución de la comunidad de bienes.

Esto implica que la doctrina jurisdiccional expuesta anteriormente resulta plenamente aplicable en tanto que la segregación y adjudicación es necesaria para conseguir la extinción del proindiviso.

En consecuencia, carece de justificación obligar a tributar dos veces por el ITPAJD, aunque se trate de modalidades distintas (operaciones societarias y actos jurídicos documentados) por considerar que nos hallamos ante dos operaciones diferentes, la primera por la segregación y adjudicación de la finca, y la segunda, por la disolución de la comunidad. Lo decisivo es que ambas operaciones se integran en la misma escritura pública notarial, se celebran en unidad de acto, y se formalizan de forma simultánea con la consiguiente adjudicación a cada propietario, lo que pone de relieve el carácter meramente instrumental de la segregación y adjudicación en relación con la disolución de la comunidad.



Ambos negocios jurídicos son interdependientes, habiendo entre ellos una unidad causal y una única manifestación de capacidad económica.

Se insiste, pues, en que la disolución de la comunidad de bienes opera como un mecanismo de extinción del condominio sobre la finca objeto de explotación económica, dado que, al tratarse de una finca matriz, la división podrá realizarse mediante otras fincas menores, del mismo modo que se lleva a cabo la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil en el caso de la división en propiedad horizontal.

6. Además, no se puede olvidar que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común ( artículo 400 del Código Civil) o de la comunidad de bienes, no da lugar a la existencia de ninguna alteración en la composición del patrimonio de los contribuyentes, ya que con estas acciones únicamente se especifica la participación indivisa que corresponde a cada uno de los copropietarios en el bien, o bienes, de que se trate. En cuyo caso, tampoco cabe actualizar a efectos fiscales el valor de los bienes y derechos adjudicados a los comuneros, ni su fecha de adquisición.

No obstante, para que opere lo previsto en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacer la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad que cada copropietario ostente con anterioridad en el bien, o bienes, de titularidad común, ya que, en caso contrario, es decir, si alguno de los comuneros se adjudica de más, sí se produce una alteración en la composición del patrimonio de quien se atribuye de menos y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial por su déficit de adjudicación, con la consiguiente actualización del valor y de la fecha de adquisición del bien, o bienes (o de la parte de los mismos) a los que se impute dicho exceso de adjudicación (en sede de quien se atribuye más de lo que le corresponde). Lógicamente, del mismo modo, se produce una alteración patrimonial (y, por lo tanto, una ganancia o pérdida) si, en lugar de dividir un bien ostentado en común, se acuerda su entrega íntegra a una de las partes, previo pago a la otra de una compensación, en metálico o en especie. Así lo hemos manifestado en STS de 10 de octubre de 2022 (rec. 5110/2020).

Esto es, la inexistencia de alteración en la composición del patrimonio de cada contribuyente como consecuencia de la disolución de la comunidad avala precisamente el carácter instrumental de la operación de segregación y adjudicación de las fincas para alcanzar el verdadero fin del negocio jurídico, que se ciñe a la disolución de la comunidad de bienes.

7. En último término, procede hacer alguna precisión en relación con la interpretación literal a que hace referencia la Administración recurrente en relación con el artículo 61 RITPAJD.

Como es sabido, las disoluciones de las comunidades de bienes sujetas en su constitución a la modalidad de "Operaciones Societarias", por realizar actividades económicas, se consideran como disoluciones de sociedades a los efectos del impuesto, de modo que deben tributar en esta misma modalidad sobre el importe de los bienes, derechos o porciones que se adjudiquen a cada comunero. Esto impide la tributación de estas mismas operaciones por la cuota variable de la modalidad de "actos jurídicos documentados" (documentos notariales).

Por el contrario, las disoluciones de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades económicas, y que, por tanto, no se encuentran gravadas por "operaciones societarias", quedan sujetas a la modalidad de "actos jurídicos documentados", y tributan tanto por la cuota fija, como por la cuota variable, cuando se formalicen en escritura pública y resulten inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 61 del RITPAJD señala que la disolución de las comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, en las que las adjudicaciones guarden la debida proporción, sólo tributan, en su caso, por la modalidad de "actos jurídicos documentados".

No se comparte la interpretación que efectúa la Administración autonómica recurrente, pues dicho precepto se encarga de describir el hecho imponible en relación con las "operaciones societarias", pues se ubica en el Título II dedicado exclusivamente a dichas operaciones. Esto es, el precepto aborda la descripción del hecho imponible relacionado con las operaciones societarias, de modo que en relación con la disolución de las comunidades de bienes se encarga de clasificar las mismas con relación a si efectúan o no actividades empresariales para luego especificar si se produce o no el hecho imponible relacionado exclusivamente con las operaciones societarias.

No existe, pues, base para efectuar una interpretación a *sensu contrario* de forma extensiva. En definitiva, la finalidad de este precepto no es delimitar el hecho imponible de la modalidad actos jurídicos documentados,



sino que únicamente trata de concretar que aquellas disoluciones de comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales no devengan operaciones societarias.

**8.** Conforme a cuanto antecede, se concluye que la segregación y adjudicación de la finca constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión que implica una comunidad de bienes, realice o no una actividad empresarial. En este contexto, lo relevante es valorar la finalidad perseguida y la relación estructural entre ambas operaciones, hasta el punto de que si la primera es presupuesto inexcusable y antecedente de la disolución de la comunidad sólo debemos apreciar la existencia de una única convención.

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **JUNTA DE ANDALUCIA**, contra la sentencia pronunciada el 24 de noviembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 105/2021.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.