

# Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

## Extinción del proindiviso en el IRPF (Comentario a la STS 3585/2022, de 10 de octubre de 2022)

**María Eugenia Simón-Yarza**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Navarra*

### RESUMEN:

El TS se pronuncia en esta sentencia sobre la cuestión de interés casacional relativa a la tributación de la plusvalía derivada de la transmisión de la cuota-parte de un bien inmueble en el marco de una operación de extinción de la copropiedad. Si la solución a la que llegó el Alto Tribunal es acertada, no se puede decir lo mismo de su fundamentación jurídica, enmarañada y, en mi modesta opinión, algo imprecisa en el uso de conceptos civiles y tributarios que, en este comentario, tratamos de clarificar.

**Palabras clave:** Ganancias y pérdidas patrimoniales. Hecho imponible. Extinción del dominio. División de cosa común. Disolución de comunidad de bienes.

### ABSTRACT:

In this judgement, the Supreme Court rules on the question of an appeal regarding the taxation of capital gains derived from the transfer of a quota-part of real estate property in the context of an operation to extinguish co-ownership. If the solution reached by the High Court is correct, the same cannot be said of its legal grounds, which are tangled and, in my humble opinion, somewhat imprecise in its use of civil and tax concepts which, in this commentary, we attempt to clarify.

**Key words:** Capital gains and losses. Taxable event. Extinction of ownership. Division of common property. Dissolution of community property

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

### I. ANTECEDENTES

§1. El origen del proceso que desembocó en la sentencia del Tribunal Supremo que es objeto de este comentario se encuentra en la extinción del condominio de una vivienda perteneciente a dos cónyuges que la habían adquirido en régimen de gananciales. La disolución del matrimonio comportó también la de la sociedad de gananciales y, para extinguir el condominio del inmueble, se adjudicó la plena propiedad de este a la esposa, que entregó a cambio un importe equivalente al valor de la mitad de la vivienda.

Aunque, en un primer momento, el transmitente de su cuota de participación incorporó en su autoliquidación del IRPF la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio, más tarde entendió que había incurrido en un error, porque el artículo 33.2 LIRPF estima que no hay alteración en la composición del patrimonio en los casos de división de cosa común. En consecuencia, la plusvalía que obtuvo al concluir el condominio no constituía –en su opinión– una ganancia patrimonial gravada por el impuesto. Presentó la solicitud de rectificación de su autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos, pero esta fue desestimada por la Inspección, que entendió que la previsión del artículo 33.2 LIRPF no se aplica en aquellos casos en que se actualiza el valor de adquisición del bien que se divide. Según la Inspección, cuando el copropietario que abandona un condominio recibe a cambio de la parte que entrega un importe mayor del que satisfizo para adquirir la propiedad, se produce una ganancia patrimonial sujeta al impuesto.

El Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) ratificó la resolución de la Inspección y el contribuyente recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ). Este último estimó el recurso del sujeto pasivo con un razonamiento que merece algún tipo de comentario. Interpretó el artículo 33.2 LIRPF en el sentido de que hay alteración en la composición del patrimonio en los casos de división de la cosa común en los que una de las partes se adjudica más de lo que en virtud de su título le corresponde. A partir de esta premisa, el TSJ apreció que en la extinción del condominio del inmueble no hubo exceso de adjudicación, ni se produjo por tanto el hecho imponible del IRPF; y llegó a esta conclusión porque no se atribuyeron “a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad” (sic).

La Administración tributaria impugnó la sentencia del TSJ ante el TS, que, en recurso con interés casacional, dictó una sentencia estimatoria que es, además, la segunda que el Alto Tribunal emite en el mismo sentido. El Tribunal Supremo discrepó de la apreciación del TSJ y consideró que en la operación de división sí hubo ganancia patrimonial porque se produjo un exceso de adjudicación a favor del transmitente, y no del adquirente como algún comentarista ha señalado (cfr. <https://www.politicafiscal.es/equipo/pablo-gonzalez-vazquez/la-tribucion-de-la-extincion-de-condominio-por-ganancias-y-perdidas-patrimonia->

*les-en-el-irpf*). El TS se apoyó en que el artículo 33.2 LIRPF (según el cual en la división de la cosa común no existe alteración en la composición del patrimonio) encuentra una excepción en los casos en que se actualiza el valor de adquisición del bien que se divide. Parece, por tanto, que para el TS la causa de que exista o no exista alteración en la composición del patrimonio reside en que se actualice o no se actualice el valor de los bienes. O, dicho de otro modo, como el transmisor recibió a cambio de su cuota de participación en el inmueble una cantidad mayor que la que satisfizo al comprarlo, el valor de adquisición del bien se actualizó, y es por causa de esta actualización del valor por lo que se produjo el exceso de adjudicación y la alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo y, en definitiva, la ganancia patrimonial gravada.

Es posible que el lector llegue a entrever en los precedentes párrafos una sombra de duda sobre el acierto del contenido de las sentencias del TSJ y del TS. Efectivamente, estando de acuerdo con la solución del TS, no puedo sino alimentar cierta perplejidad sobre el modo en que expresa sus razonamientos. Esto aconseja proceder con método exegético a la glosa del texto de ambas resoluciones judiciales.

## II. ANÁLISIS DE LA ARGUMENTACIÓN DE LOS TRIBUNALES

§2. En la sentencia que comentamos y en la que fue su antecedente (la del TSJ) se aprecia un uso que podríamos calificar de ambiguo o, al menos, inmutado o no uniforme de determinados vocablos o conceptos que es necesario clarificar.

### II.1. TRANSMISIÓN Y ESPECIFICACIÓN DE DERECHOS

§3. Tanto el tribunal *a quo* como el tribunal *ad quem* coincidieron en entender el artículo 33.2 LIRPF en el sentido de que, en general, la división de cosa común no comporta la alteración en la composición del patrimonio de los condóminos porque lo único que se persigue con el reparto es especificar la participación indivisa de cada copropietario.

En efecto, el TSJ afirma que *"de acuerdo con el artículo 33.2 de la Ley 35/2006, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implican una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros"*.

En cuanto al TS, podemos leer en su sentencia *"esta Sala considera (...) 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 artículo 33.2 LIRPF, ya que únicamente se especifica la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios"*.

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

Entiendo que en estos párrafos se produce una confusión de conceptos civiles y tributarios que vician el razonamiento.

De un lado, se habla de especificación de derechos, que es un concepto con el que el Derecho civil se refiere a la operación en virtud de la cual se procede a la división de una cosa que pertenece a varios propietarios en régimen de comunidad romana o por cuotas. Con la especificación el derecho de cada propietario sigue siendo el mismo que antes tenía y se produce simplemente una mutación por subrogación en su objeto. Como es de sobra sabido, estas mutaciones dominicales, que tienen naturaleza de simple subrogación real o modificación de la propiedad, carecen de efectos traslativos. La transmisión no existe cuando hay especificación de derechos, pero eso no quiere decir que no haya mutación en el derecho.

La especificación es un concepto que tiene mejor encaje en el ITP que en el IRPF, porque el hecho imponible del ITP es la transmisión de los bienes y si no hay transmisión no hay hecho imponible. Es decir, en la división de cosa común lo que se produce en el ITP es un supuesto de no sujeción que no necesita ser explicitado en el texto legal.

El TS establece la diferenciación entre ITP e IRPF cuando habla de especificación. En el punto 3.1 del fundamento segundo leemos lo siguiente: *"Siempre hemos partido de que no hay transmisión gravable en el impuesto de transmisiones patrimoniales (ITP) por el hecho de que uno de los copropietarios se adjudique la totalidad del inmueble, compensando al resto en metálico. La justificación de que ello sea así, es que la extinción del condominio solo supone una especificación o concreción de los derechos que ya se tenían antes"*.

Sin embargo, no podemos compartir esta reflexión, porque si uno se adjudica la totalidad del bien es cierto que se produce la extinción del condominio, pero no la división del bien ni, por tanto, la simple especificación de derechos. No se debe confundir extinción del condominio con uno de los modos de extinguir la situación de copropiedad, la división material del bien. Solo en la división material se da la genuina especificación de los derechos concurrentes. Si el condominio se extingue por venta del bien a un tercero, no hay especificación de clase alguna. Si se extingue –como es nuestro caso– por adjudicación a favor de uno de los comuneros existirá especificación (no transmisión) de la cuota del comunero adjudicatario y transmisión de la cuota de los demás.

Cuando nos encontramos ante bienes indivisibles, la pura especificación es imposible. Hay que transmitir, sea la totalidad del bien a un tercero, sean cuotas de comunidad entre condóminos.

Otro concepto que, en este contexto, requiere aclaración es el de exceso de adjudicación.

§4. El TSJ se alinea con nuestras precedentes observaciones cuando dice que hay alteración en la composición del patrimonio cuando un comunero recibe más de lo que le corresponde según su cuota. Dicho de otro modo, según el

TSJ solo hay alteración cuando hay exceso de adjudicación. Dice el TSJ que para que no haya alteración *"será preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad"*. A contrario sensu, existirá alteración cuando haya exceso de adjudicación.

§5. Sin embargo, el TS vincula la especificación de derechos a la extinción del condominio en la medida en que afirma que hay especificación cuando la cosa es indivisible y no hay otro modo de dividir que adjudicar todo a un comunero mediante contraprestación. Dice el TS que *"en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división (...) la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero (...). 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 lectura atenta de este párrafo nos permite descubrir una contradicción en sus propios términos. Si la *"única forma de división"* de la comunidad es *"no dividirla"*, es que el TS está diciendo que no hay división. Y así es, porque en estos casos no se divide en bien, sino que se transmiten las cuotas de participación. Es lo mismo que ocurriría si se vendiera a un tercero. Con el sintagma *"en el sentido de extinción de la comunidad"* se descubre dónde está el origen de la contradicción, porque no puede hablarse de división más que en un sentido: dividir. Lo otro es extinción de comunidad sin división.

Verdaderamente estas frases del TS están referidas al ITP y no al IRPF, pero mencionarlas es imprescindible porque es aquí donde hunde sus raíces su razonamiento sobre las ganancias patrimoniales con cuya conclusión coincidimos, pero no así con sus razones.

### II.2. EXCESO DE ADJUDICACIÓN Y ALTERACIÓN DEL VALOR

§6. Las afirmaciones del TSJ sobre los excesos de adjudicación están entreveradas con referencias a la alteración del valor que, como es sabido, es requisito para que exista ganancia patrimonial gravable. Lo que sorprende de la jurisprudencia comentada es que se relacionan o, mejor dicho, se llegan a identificar los conceptos de exceso de adjudicación y aumento de valor. El TSJ, después del último fragmento transcrito (*vid.* §4), añade que se producirá el exceso de adjudicación *"en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda, existirá una alteración patrimonial"*.

Esta frase está cargada de ambigüedad. No está claro el significado de la locución *"por mayor valor"*. Parece que quiere decir que si hay exceso de adjudicación

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

(uno se adjudica más de lo que le corresponde) y el bien vale más que cuando se adquirió, hay ganancia patrimonial gravable. Esto lo confirma la siguiente frase, donde se dice que en el caso de autos (adjudicación del bien a un comunero que paga al otro el valor de su cuota) *“esta circunstancia no se aprecia, pues la administración establece la ganancia patrimonial sobre el presupuesto del aumento de valor del bien, desde la fecha de adquisición hasta la de disolución de la comunidad”*. Insistimos en que el TSJ exige no solo que haya aumento de valor, sino que haya transmisión de cuotas entre comuneros.

En definitiva, según la tesis del TSJ, la solución del problema pasaba por aclarar si hubo o no exceso de adjudicación en la división del inmueble (y lo hubo en tanto en cuanto el adquirente se adjudicó el 100% del bien). Lo que resulta difícil de entender y de compartir es la manera en que el TSJ despejó esta incógnita, pues, en lugar de decir que ninguno se adjudicó más de lo que le correspondía (50 % cada uno), relacionó el gravamen (en este caso, la no sujeción) con el aumento de valor del bien. En efecto, empieza diciendo que en el caso de autos *“esta circunstancia no se aprecia”*, es decir, no hay exceso de adjudicación, lo cual es contradictorio con lo que acaba de decir porque el adjudicatario percibió más de lo que le correspondía por su cuota del 50% y su condómino recibió menos (nada). Y no se aprecia –dice el TSJ– porque la Administración estableció la ganancia patrimonial en función del aumento de valor del bien. No se me alcanza qué tiene que ver una cosa con otra. El gravamen depende de dos requisitos (aumento del valor y alteración del patrimonio). El TSJ viene a decir que no hay alteración del patrimonio porque hay mutación o aumento de valor.

Con otras palabras, en mi humilde opinión, el texto del TSJ solo puede entenderse de una manera. El TSJ, en lugar de analizar si hubo exceso de adjudicación a partir de su propio concepto, optó por concluir que no hubo exceso (es decir, no hubo alteración) porque la Administración en ningún momento dijo que lo hubiera y solo atendió al aumento de valor. El fallo fue, por tanto, favorable a los intereses del contribuyente.

§7. Al igual que el TSJ, el Tribunal Supremo entendió que la regla general del artículo 33.2 LIRPF admite excepciones. Considera que hay supuestos de división de la cosa común en los que se produce una alteración patrimonial.

Ambos tribunales compartieron también la idea de que el presupuesto para que la división de la cosa común no produzca una alteración en la composición del patrimonio es que las adjudicaciones que se realicen se correspondan con la cuota de titularidad. En lo que no coincidieron uno y otro tribunal es en la interpretación del segundo párrafo del artículo 33.2 LIRPF, que reza lo siguiente: *“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”*.

§8. Según la interpretación del TSJ, las operaciones que, de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 33.2 LIRPF, no son alteraciones patrimoniales pueden dar lugar

a la actualización del valor de los bienes adjudicados. Pero no es esto lo que dice la ley, que no admite excepciones cuando señala que *"en ningún caso"* se actualizarán los valores de los bienes. En contra del tenor literal del precepto, el TSJ parece que acepta que los interesados pueden actualizar el valor de los bienes, pero ese valor actualizado no se toma en cuenta por el IRPF en una futura transmisión. Según el TSJ, el art. 33.2 LIRPF significa que la *"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"*.

§9. El Tribunal Supremo entendió el párrafo final del artículo 33.2 LIRPF en el sentido de que la regla general (no alteración) se excepciona cuando el valor de la cosa dividida se ha actualizado. Es decir, que cuando tiene lugar la actualización de valor del bien se produce la alteración en la composición del patrimonio. En el caso de autos el TS consideró que el valor de adquisición del inmueble dividido se actualizó y esto produjo *"un exceso de adjudicación, entendido como diferencia de valor, que genera una alteración patrimonial"*. La ganancia patrimonial se cifró en 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"*.

Sin embargo, la tesis del TS puede conducir a consecuencias que parecen contrarias a la finalidad del precepto, que no es otra que diferir la tributación de la ganancia o pérdida patrimonial hasta que los bienes salen del patrimonio del sujeto pasivo. Hay que tener en cuenta que, cuando el valor de un bien se actualiza, se actualiza el valor de todo el bien y no solo de una parte. Por eso, si se admitiera como válido el planteamiento del Alto Tribunal, habría que reconocer que en la extinción del condominio con actualización de valor de una cuota parte, la ganancia o la pérdida patrimonial la obtiene tanto el propietario que deja de serlo como el que conserva la titularidad del bien, dado que la actualización del valor, en el sentido del TS, de una parte, es imposible sin actualizar el valor de la totalidad.

De aquí se deduciría que, en nuestro caso, la ganancia patrimonial gravable la obtuvo tanto el propietario que dejó de serlo como el que se adjudicó la totalidad del bien. Evidentemente, esto no es compatible con lo que dice el art. 33.2 LIRPF, lo que nos permite calificar de aporético el razonamiento (según PÉREZ BERENGENA, inextricable: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-division-de-la-cosa-comun-y-similares-en-el-irpf/>).

Por otro lado, de esta interpretación del TS resulta que las partes intervinientes en la extinción del condominio serían las que deciden si se causa o no la alteración de la composición de sus patrimonios, mediante la fijación del valor del bien. Para

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

evitar el gravamen, bastaría con que atribuyeran al bien el mismo valor que tenía cuando lo adquirieron.

En fin, al identificar la alteración en la composición del patrimonio con la variación del valor del bien en todos los casos de extinción del condominio, el TS se aparta de la ley, pues para que se realice el hecho imponible no basta la mera inmutación en el valor del bien, sino que se debe producir también una alteración en la composición del patrimonio. Recordemos que, a juicio del TS, la división de cosa común no comporta alteración patrimonial alguna.

§10. En los razonamientos del TSJ y del TS a que nos acabamos de referir se produce, a mi juicio, una confusión de la alteración de la composición del patrimonio con la actualización de valores, que son cosas distintas, pues se puede actualizar el valor sin alterar el patrimonio y se puede alterar el patrimonio sin actualizar el valor.

Lo realmente relevante es dilucidar cuál es el concepto jurídico de “alteración de la composición del patrimonio” en el IRPF.

Como veremos más adelante, el artículo 33.2 LIRPF establece tres supuestos de no alteración de composición del patrimonio, que realmente no habría sido necesario especificar si se hubiera explicitado en la ley el concepto de alteración que responde a su finalidad como elemento o requisito para gravar las ganancias patrimoniales. A mi juicio, se podría haber prescindido en todo caso de la cita de la disolución de la sociedad de gananciales y de la disolución de comunidades de bienes, porque en ninguna de las dos hay el menor indicio de cambio en la composición del patrimonio, sino lo más que puede producirse en ambos casos es una modificación de la naturaleza jurídica del derecho de los partícipes.

### II.3. CONDOMINIO Y COMUNIDAD DE BIENES

§11. El artículo 33.2 LIRPF enumera una tríada de situaciones en las que la ley estima que no existe alteración en la composición del patrimonio: la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales y la disolución de la comunidad de bienes.

En sus sentencias, el TSJ y el TS utilizan con cierta promiscuidad los términos división de cosa común y disolución de comunidad de bienes. En efecto, ambos son empleados indistintamente para hacer referencia a la extinción del condominio de la vivienda. Además, el Tribunal Supremo recurre a otras expresiones menos habituales como “disolución de copropiedad” o “disolución de condominio” para aludir a la división de cosa común. La falta de precisión podría responder a la idea de que en las letras a) (división de la cosa común) y c) (disolución de comunidad de bienes) del art. 33.2 LIRPF se contempla una misma situación. En mi opinión son cosas distintas.

Se aprecia esta mezcolanza de conceptos en frases como la de que la cuestión nuclear del objeto del litigio trata de *“la tributación en el IRPF de la disolución de*



*la comunidad de bienes o extinción del condominio*", en expresión literal del TS. Esto pone de manifiesto, como acabamos de decir, la identificación del concepto división de cosa común del artículo 33.2.a) LIRPF con el de disolución de comunidades de bienes del artículo 33.2.c) LIRPF.

§12. Como he apuntado, es necesario, a mi juicio, distinguir netamente los dos supuestos que se esconden tras este celaje. Aunque desde una perspectiva iusprivatista la diferencia entre ambas realidades no tenga mucha relevancia, en derecho tributario no es baladí. La doble mención que el artículo 33.2 LIRPF hace de la división de cosa común y de la disolución de comunidades de bienes no constituye la reduplicación ociosa de una misma situación jurídica, sino la inclusión de dos operaciones diferentes en las que la ley estima que, a efectos fiscales, la composición del patrimonio del contribuyente permanece inalterada.

Desde el punto de vista del derecho tributario los términos copropiedad y comunidad de bienes no son intercambiables, porque designan realidades jurídicas diferentes. La acepción fiscal del término "comunidad de bienes" se adoptó en nuestro ordenamiento tributario con la finalidad de atribuir subjetividad jurídica a entes que carecen de personalidad. De acuerdo con estos antecedentes, el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) se refiere a las comunidades de bienes como unidades económicas carentes de personalidad a las que la ley puede atribuir la posición jurídica de sujeto pasivo. En su condición de sujeto pasivo en potencia, la comunidad de bienes debe estar dotada en todo caso de una estructura organizativa que le permita actuar en el tráfico jurídico como un sujeto titular de posiciones jurídicas distintas de las de sus miembros. Es una unidad económica que goza de una relativa autonomía derivada del fin que justifica su existencia y que se concreta en la realización de una actividad económica determinada (véase SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, vol. V, págs. 466-476). El condominio o simple copropiedad es un concepto jurídico tributario más estricto que la comunidad de bienes. En él no concurren las notas de autonomía patrimonial y organización jurídica que son intrínsecas a la comunidad de bienes y, en consecuencia, la copropiedad o condominio en sentido estricto nunca puede ocupar la posición de sujeto pasivo de los tributos.

En la sentencia que comentamos el bien inmueble cuyo condominio se extinguió no integraba una comunidad de bienes en el sentido del artículo 33.2.c) LIRPF. No era una unidad económica autónoma de las contempladas en el artículo 35.4 LGT porque carecía de las características propias de este tipo de entidades. Por eso, cuando las sentencias del TSJ y del TS hablan indiscriminadamente de la división de la cosa común y la disolución de la comunidad de bienes hay que entender que la terminología que utilizan no es la específica del derecho tributario sino la del Derecho común, donde comunidad, copropiedad y condominio son términos sinónimos y, por tanto, intercambiables. Desde el punto de vista del derecho tributario sería impropio plantear la aplicación del artículo 33.2.c) LIRPF a este caso.

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

En principio podría pensarse en la aplicación del artículo 33.2.a) LIRPF al caso de autos. Sin embargo, la división del bien inmueble sobre la que se discutió no encuentra encaje en este precepto. Para argumentarlo es necesario arrancar del concepto de alteración en la composición del patrimonio en el IRPF.

§13. Las variaciones (aumentos o disminuciones) del valor del patrimonio podrían integrarse en la base imponible del IRPF por el mero hecho de producirse o generarse, pero esto es algo que se rechaza por varias razones, entre las que quizá la más relevante sea la dificultad de pagar impuestos por una ganancia no monetizada. Pero, a su vez, exigir que las plusvalías y minusvalías solo tributen si se monetizan impediría gravar ganancias y pérdidas que se ponen de manifiesto en operaciones sin contraprestación monetaria: donaciones, herencias, permutas y otras similares. Por estas razones la ley ha buscado una solución de compromiso en el concepto de alteración de la composición del patrimonio.

A la vista de la finalidad de la ley es perfectamente lógico y consecuente que no tribute la disolución de la comunidad de bienes, porque el hecho de que se disuelva la comunidad solo produce la desaparición del mecanismo organizativo que permite su elevación a la categoría de sujeto pasivo, pero los bienes poseídos en común siguen perteneciendo a los comuneros en el mismo régimen dominical que ya existía antes. Otra cosa es que se proceda a la división de los bienes que integraron la comunidad, en cuyo caso nos situamos en el supuesto de la letra a) del art. 33.2 LIRPF. En otras palabras, no sería necesario que el art. 33.2 LIRPF hubiera incluido este supuesto para llegar a la misma conclusión. Se trata de un precepto meramente didáctico.

Lo mismo ocurre con la disolución de la sociedad de gananciales o el régimen de participación. Con la disolución de estos regímenes económico-matrimoniales la alteración más relevante que se produce es la modificación de la naturaleza jurídica del régimen de comunidad que deja de ser una comunidad germánica o en mano común para convertirse en una comunidad romana o por cuotas. La situación patrimonial, desde el punto de vista de las razones que justifican el gravamen de las plusvalías cuando hay una alteración en la composición del patrimonio, no ha variado. Los cónyuges siguen siendo dueños de lo mismo que antes poseían, pero ahora en régimen de comunidad romana. Volvemos por tanto a lo mismo que hemos dicho de la disolución de la comunidad de bienes. La disolución del régimen económico-matrimonial no altera la composición del patrimonio y se trata de una mención igualmente didáctica de la ley.

El único supuesto que podría dar lugar a dudas sobre su sujeción o no al IRPF es la división de cosa común, de la mera copropiedad o condominio. Pero aquí tampoco se justifica el gravamen de la plusvalía porque la división, cuando se adjudican a cada copropietario bienes en función de su cuota de participación, es un acto de mera especificación del derecho. Verdaderamente nos encontramos ante una modificación económica del derecho en cuanto que se produce una subrogación en su objeto, que deja de ser una cuota parte del bien para concretarse en una porción del bien. A esto se llama en Derecho civil especificación sin efecto

traslativo porque cada condómino sigue siendo dueño de lo que ya tenía. En este caso, por tanto, es lógico diferir el pago del impuesto por la plusvalía latente porque los dueños siguen siendo dueños de lo que ya era suyo y es perfectamente posible y razonable posponer el gravamen hasta el momento en que el bien salga de su patrimonio.

Para evitar las dudas que estos casos pudieran suscitar en la aplicación del impuesto, el legislador se ha pronunciado expresamente, optando por declararlos supuestos de no alteración en la composición del patrimonio: “*se estimará*” –dice la ley– que no existe alteración en la composición del patrimonio.

#### II.4. DIVISIÓN DE BIENES INDIVISIBLES, ACTUALIZACIÓN DEL VALOR Y ALTERACIÓN DEL PATRIMONIO

§14. La división de bienes indivisibles es una contradicción *in terminis*. Es imposible dividir lo que no se puede dividir. Nos recuerda esto la expresión popular de que “lo que no puede ser no puede ser y además es imposible”.

En el ITP se considera que son transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto, es decir, están sometidos a gravamen, los excesos de adjudicación. *A sensu contrario*, esto significa que las adjudicaciones que se producen en la división de cosa común cuando no existen excesos de adjudicación no se gravan. En este impuesto tiene perfecto sentido esta conclusión porque la mera división no tiene efectos traslativos (no hay transmisión) cuando cada parte se adjudica lo que le corresponde. No sucede lo mismo cuando alguno se adjudica más de lo que le toca, *salvo que* se trate de bienes indivisibles. Es decir que, como los bienes no se pueden dividir, la ley da el mismo tratamiento a la transmisión para dividir que la que corresponde a la división: no hay transmisión a efectos del impuesto, aunque sí la hay desde el punto de vista del Derecho privado.

En el IRPF la cuestión es distinta porque el aspecto material del hecho imponible y el objeto del gravamen no es la transmisión, sino la plusvalía. Cuando se produce la división de la cosa común con adjudicación de la parte que a cada cual corresponde no hay alteración la composición del patrimonio y es lógico que no se exija el gravamen en ese momento (este es el sentido del artículo 33.2 LIRPF, y no lo es el principio del favorecimiento del fin de los condominios ni el de neutralidad fiscal, como dice BANDE GARCÍA-RUMEU, B., en *La tributación de la extinción de condominio. Análisis del contenido y comentario crítico a la sentencia del Tribunal Supremo 3585/2022, de 10 de octubre de 2022*, AEDAF, noviembre 2022). Pero no sucede lo mismo si, en el curso de la extinción del condominio (sea por división con excesos de adjudicación, sea por otro motivo) se producen transmisiones, pues aquí es completamente razonable gravarlas y lo que no tendría sentido es no gravarlas, porque no se trata de que no tributen sino de que se difiera el impuesto, y difícilmente se puede diferir el impuesto exigible a quien deja de ser dueño de su cuota o de su parte en el bien. Por tanto, la transmisión de la cuota parte en un condominio puede generar plusvalías gravables si hay variación del valor, tanto si se transmiten a un tercero como si se transmiten a un condómino.

*Extinción del proindiviso en el IRPF*  
(María Eugenia Simón-Yarza)

Se trata de aplicar el hecho imponible del IRPF *stricto sensu* y no, como señala BANDE GARCÍA-RUMEU en el trabajo citado, de extenderlo más allá de sus propios términos contraviniendo el artículo 14 LGT.

Así se explica que las sentencias comentadas digan que siempre hay plusvalía gravable cuando se actualiza el valor. No obstante, esta proposición no está bien formulada, porque la plusvalía no se grava porque se haya actualizado el valor sino porque hay alteración en la composición del patrimonio y aumento de valor del bien.

El valor se actualiza porque lo actualizan las partes o lo actualiza el mercado. Si lo actualiza el mercado no se puede hablar de actualización sino de plusvalía latente. Si actualizar fuese equivalente a la existencia de plusvalía latente, lo que dice el TS es que las plusvalías latentes tributarían por el mero hecho de producirse, cosa que es radicalmente contraria a lo que pretende decir la ley cuando exige que el aumento de valor concorra con alteración en la composición del patrimonio.

### III. CONCLUSIONES

§15. A la luz de todo lo expuesto, en el caso de autos se produjo, en mi modesta opinión, un aumento de valor y una alteración en la composición del patrimonio. El contribuyente no tenía derecho a la devolución de ingresos indebidos porque el ingreso era un ingreso debido, dado que la operación generó una plusvalía integrable en la base imponible del IRPF. Sin embargo, para llegar esta conclusión hay que seguir un camino distinto del que ha trazado la jurisprudencia.

§16. En efecto, desde el punto de vista de la LIRPF hubo alteración en la composición del patrimonio porque no se produjo una división de la cosa común, sino una extinción del condominio mediante transmisión de la cuota parte del condómino que cedió su parte al otro. Como hemos dicho en el cuerpo de este trabajo, dividir es adjudicar a cada copropietario la parte que le corresponde en el bien. No procede trasladar aquí un razonamiento que es propio del ITP, donde la ley puede inducir al error de pensar en división de cosas indivisibles cuando se dice que no se gravan los excesos de adjudicación de bienes indivisibles, error sustentado sobre el falso presupuesto de que en ese caso hay una especificación de derechos en lugar de una transmisión.

§17. También hubo aumento de valor del patrimonio del contribuyente, porque con la extinción del condominio este recibió, a cambio de su derecho sobre el 50% del inmueble, una cantidad mayor que la mitad del valor de adquisición de la vivienda. Pero este incremento no causó la alteración del patrimonio ni la consiguiente ganancia patrimonial gravable, como parece desprenderse del razonamiento de la sentencia del TS, pues, como ya hemos visto, si fuera así se vaciaría de sentido el requisito de la alteración patrimonial del artículo 33.1 LIRPF.

§18. El párrafo final del artículo 33.2 LIRPF recoge tan solo un recordatorio de lo que es consecuencia inherente a la no realización del hecho imponible: el contribuyente no puede incorporar al valor de adquisición de sus bienes las plusvalías o minusvalías latentes. Es una mención que solo puede referirse a los condueños que en la división de cosa común conservan sus bienes o derechos (como hemos visto, la disolución de la sociedad de gananciales y la disolución de la comunidad de bienes se pueden reconducir a este supuesto). No obstante, en contra de nuestra opinión véase el meritorio comentario de GANDARIAS CEBRIÁN, L. *Comentario sobre la STS de 10 de octubre de 2022 y la tributación en el IRPF de la cesación de un proindiviso*, AEDAF, noviembre 2022. En la extinción del condominio del inmueble analizada por la sentencia del TS, el contenido del párrafo final del artículo 33.2 LIRPF solo afectaba al condueño adjudicatario del bien, que debió conservar sin actualizarlo el valor de adquisición de la cuota parte del 50% que se adjudicó tras la disolución de la sociedad conyugal.

Aunque tanto el TS como el TSJ identificaron el aumento de valor del patrimonio con la actualización del valor de su derecho sobre el bien, en el supuesto de autos la referencia a la actualización del valor de la cuota de participación del contribuyente resulta ociosa, porque con la transmisión que se llevó a cabo para extinguir el condominio, la cuota de participación del sujeto pasivo dejó de pertenecerle y no era posible que actualizara el valor algo que ya no era suyo.

### BIBLIOGRAFÍA

- REYES LÓPEZ, M<sup>a</sup> José, y OTROS, *Comunidad de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, 2<sup>a</sup> Ed.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, volumen V, págs. 466-476.
- SIMÓN ACOSTA, E., "Incrementos y disminuciones patrimoniales", *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Editoriales de Derecho Reunidas, 1983, págs. 273-294, tomo III (<https://dadun.unav.edu/handle/10171/64645>).