

División material, división horizontal, división de comunidad y disolución de sociedad

I

BASE DE PARTIDA.

1. Se ha dicho que la existencia de las distintas herejías es uno de los motores que hizo adelantar los estudios dogmáticos de la Iglesia. Y la razón es evidente. Con más afán se investiga y aclara aquello que se discute y combate que no lo que pacíficamente se posee. La defensa, al tener que buscar argumentos, logra arrojar luz sobre algunas facetas que de otra forma quedaban relegadas.

Salvadas todas las diferencias, que no son pocas, otro tanto podría decirse de la influencia que la normativa fiscal puede tener en el Derecho civil. La tensión de los contribuyentes para no caer en las figuras definidas como sujetas y los esfuerzos de la Administración para defender el gravamen, han contribuido con frecuencia a delimitar más certeramente algunas instituciones. Ni puede olvidarse que alguna de éstas ha recibido un tratamiento más detenido precisamente en la órbita fiscal (el caso de las adjudicaciones y el de los excesos podría ser ejemplar). Y es que frente al litigio civil, menos frecuente en general de lo que parece, salvo en zonas polémicas, la discrepancia en la aplicación de los impuestos alcanza una estadística creciente por el peso de la tribu-

tación y la complejidad de la misma, a su vez exigidas por la actividad administrativa cada día mayor.

En esta tensión fiscal unas veces la norma acierta a delimitar la figura gravada, otras deja un portillo abierto a la evasión, otras por contra pretende sujetar más hechos de los que institucionalmente correspondía. Y es, en último término, la jurisprudencia la que se encargará de templar y corregir o bien el excesivo rigor de la norma o bien el intento de eludir su aplicación con argumentos capciosos.

Precisamente el caso que vamos a estudiar es uno de aquellos donde el precepto tributario no destaca por su precisión. A tenor del mismo, la jurisprudencia no siempre ha acertado a delimitar su ámbito conforme pedía una concepción institucional y finalista. Unas veces por exceso y otras, en cambio, por defecto. Y quizá la razón de ello esté en que, desde el punto de vista civil, las figuras estudiadas no reciben un tratamiento dogmático inequívoco.

2. El punto de partida para el examen que intentamos se halla en la disolución de sociedad. El número tercero del artículo 144 de la vigente Ley de Reforma Tributaria grava dicho acto. Pero tampoco cabe olvidar que, conforme al número 12 del párrafo segundo del artículo 150 de la misma Ley, en la disolución social la base será el valor de los bienes o derechos que se adjudiquen a los socios.

Es lógico que así ocurra, porque al pasar los bienes de poder de la sociedad a uno de sus socios se da un cambio de titularidad (son personalidades distintas), y por tanto existe una transmisión gravable por el impuesto. Si bien por razones económicas el tipo aplicable es mucho más moderado que el de las enajenaciones o ventas.

II

LA DIVISIÓN MATERIAL EN EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

1. El número 20 del artículo 155 de la Ley de Reforma Tributaria expresa que la división material de bienes poseídos en común se estimará como disolución de sociedad cuando hayan sido adquiridos a título oneroso.

Dejando a un lado la exclusión de la división de los bienes transmitidos a título gratuito, parece cierto que en el supuesto gravado la base será también el valor de los bienes adjudicados a los comuneros. No hay aquí dos personalidades distintas, ni propiamente transmisión; por eso la Ley dice «se estimará» como disolución de sociedad. Es uno de los varios supuestos en que la figura fiscal es más amplia que la base civil.

2. La división material de bienes comunes, entendida literalmente, abarcará sólo los supuestos en que aquéllos fueran objeto de fraccionamiento o desmembración simple. Aún podría admitirse como división el que las diversas partes se adjudicaran a cada comunero. Cualquier otra figura no encajaría ya en la literalidad del concepto.

Sin embargo, tradicionalmente la interpretación ha sido otra. Bajo la división material se ha cobijado la cesación de comunidad en cualquiera de sus modalidades, con o sin efectiva división o fraccionamiento. Buena prueba de ello es que textos reglamentarios anteriores concretaban la aplicación del precepto a cuando no se adjudicaran al comunero bienes que excedieran de su haber.

La jurisprudencia ha interpretado también con notoria extensión la rúbrica «división material». El análisis que luego se hará nos confirmará el aserto. Es más, la Circular número 2 de 1965 de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, al analizar el precepto relativo a la división material, lo hace bajo este título: «división de comunidad». El dato no puede ser más valioso.

III

PRECISIONES CONCEPTUALES.

1. División material. Por ella habría que entender, cual hace la legislación hipotecaria, el acto por el que el dueño de una finca o predio, divide éste en dos o más partes. Esta división o fraccionamiento puede darse en las fincas rústicas y urbanas, aunque por su naturaleza es más fácil en las primeras.

A esta división cabría llamarla también vertical, puesto que el

corte o sección se da en ese sentido. Su resultado es constituir nuevas fincas con plena sustantividad o autonomía.

2. División horizontal. Por ella entendemos la típica división de un edificio en sus diversos pisos o apartamentos. Es en definitiva la constitución de la llamada propiedad horizontal. También el Derecho hipotecario se ocupa del caso.

Si hablamos de división horizontal es porque los distintos pisos de un edificio se separan por cortes en sentido paralelo al suelo. Lo que no excluye que en una planta existan varios departamentos o viviendas. Los pisos que resultan de esta división (a diferencia de lo que ocurría en la vertical) no puede decirse que tengan una autonomía o sustantividad total; pero esto se verá más adelante.

3. División o cesación de comunidad. Es simplemente el hecho de poner fin a ese estado de cotitularidad sobre uno o varios bienes. Las formas de ello son muy diversas:

A) Mediante la división material (la que hemos llamado vertical) del bien, adjudicando las partes a los distintos comuneros.

B) Mediante la división horizontal (o por pisos) del edificio, adjudicando aquéllos a los distintos condóminos. Sobre esta fórmula, nueva por cierto, se harán algunas precisiones.

C) Mediante la adjudicación de los diferentes bienes del condominio a los distintos socios, formando lotes proporcionales a su haber. En este supuesto los predios siguen conservando su integridad física.

D) Mediante la adjudicación del bien (o los bienes) a un solo comunero que satisface a los demás su parte a metálico. Esta solución provoca unas consecuencias fiscales distintas.

E) Mediante la venta del bien y reparto del precio entre los cotitulares. Para el Derecho tributario esta salida no comporta especial dificultad.

IV

DIVISIÓN MATERIAL REALIZADA POR UN PROPIETARIO.

1. Esta división era un acto gravado antes por el impuesto de Timbre y hoy por el de Actos Jurídicos Documentados; siempre que se haga en escritura pública. La sujeción la determina la letra g) del artículo 164 de la Ley de Reforma. El número 16 del párrafo segundo del artículo 165 declara exenta la división de terrenos (es un caso de división material) para fines urbanísticos de parcelación.

En esta división material es indiferente que el propietario sea una persona o varias en pro indiviso. En efecto, la copropiedad recae sobre el bien unido o sobre sus fracciones, sin que ello afecte a su esencia. Desde el punto de vista hipotecario, la división puede pedirla el dueño individual o los titulares en común.

2. La jurisprudencia, atendida en este caso al tenor literal de la Ley, no siempre lo ha entendido cual proponemos. Así en el caso decidido por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1961. Se trataba de la división de una finca en otras dos que seguían en la misma situación de copropiedad que la matriz. Se giró liquidación por la disolución de sociedad. Se fundaba la solución (literalmente la división de finca poseída en común era evidente) en que esa división implicaba una novación objetiva de la copropiedad.

Precisamente por ello nos parece inoportuna la liquidación. La mera división, sin adjudicación de partes a los comuneros, no produce transmisión alguna, ni devolución de bienes, por lo que no debe tributar como disolución de sociedad. Igual que no se grava el hecho de que una sociedad divida un bien que le pertenezca. Y en cuanto a la novación de la comunidad (podría hablarse de mera modificación objetiva de la misma) es acto no sujeto a tributación. Para que ocurriera lo contrario haría falta un precepto que dijera que la modificación de comunidad se liquidará como modificación de sociedad. Y esa norma no existe.

Mayor fundamento tenía el gravamen en el supuesto contem-

plado por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1962. Se trataba de una finca urbana con cuatro titulares. Estos dividen la finca en otras dos. Mientras que dos comuneros seguían siendo titulares de los predios resultantes en la misma proporción, los dos restantes concretan su derecho a una sola de las fincas (cada uno a una). La sentencia mantiene que hay unas nuevas comunidades y una división de la anterior. Por tanto, la modificación era incuestionable.

Y en efecto, modificación la hubo, pero ésta ya hemos dicho no se halla gravada. Y en cuanto a disolución de la primera comunidad, sólo la hubo para los dos socios que concretaron su derecho en una sola finca, pero no para los otros dos. Por tanto, como disolución de sociedad sólo debió liquidarse la cuota de los primeros. (Débese advertir que en las adjudicaciones no hubo excesos).

En definitiva, la mera división material de bienes hecha por propietarios indiviso, sin adjudicarse partes concretas, sólo debe tributar por Actos Jurídicos Documentados y no por el impuesto de Transmisiones. La novación modificativa de comunidad no es acto sujeto a este último. Precisamente porque no hay bienes adjudicados a los socios.

V

DIVISIÓN HORIZONTAL REALIZADA POR UN PROPIETARIO.

La división de una casa en pisos hecha por un dueño es acto sujeto al impuesto de Actos Jurídicos Documentados y no al de Transmisiones. La razón sigue siendo la misma: no hay adjudicación de bienes a los socios. Y ello ocurre, bien sea un solo dueño o varios pro indiviso.

El número 14 del párrafo segundo del artículo 165 de la Ley de Reforma Tributaria exime de tributar por Actos Jurídicos Documentados «la división material» de edificios construidos con viviendas de protección oficial. Y el texto debe estar aludiendo a la división horizontal del inmueble.

VI

CESACIÓN DE COMUNIDAD EN BIENES ADQUIRIDOS LUCRATIVAMENTE.

Por disponerlo así la Ley, esta división o disolución de comunidad no está sujeta al impuesto de Transmisiones. La consecuencia es que el acto deberá tributar por Actos Jurídicos Documentados. Otra cosa sería si aquella división se hallase sujeta a gravamen de Transmisiones, pero gozase de exención; en este caso tampoco se liquidaría por Actos Documentados.

Si al disolverse la comunidad hay excesos de adjudicación, éstos podrían tributar como cesión, a menos que pudieran acogerse a la exención para las diferencias que hayan de abonarse los herederos (número 13 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria). Pero este problema lo soslayamos, pues es tangencial a nuestro propósito.

En general, los distintos interrogantes que plantea la cesación o división de comunidad los reservamos para cuando se analice la de bienes adquiridos a título oneroso. Esto es lo que con algo más de detenimiento haremos a continuación.

VII

CESACIÓN DE COMUNIDAD EN BIENES ADQUIRIDOS A TÍTULO ONEROSO: CASO DE QUE SE HAGA POR DIVISIÓN MATERIAL.

Es quizás el supuesto típico contemplado por el precepto fiscal. El bien o los bienes que integran la comunidad se dividen o fraccionan y cada parte se adjudica a un socio o comunero. Aquí la asimilación a la disolución de sociedad es lógica y explicable, pues existe adjudicación de bienes a los distintos partícipes. A estos efectos es igual que la copropiedad recayera sobre una finca o sobre varias.

En puridad, en este caso existe una división material del bien (que habría de tributar por Actos Jurídicos Documentados) y una

posterior adjudicación a los comuneros (gravada como disolución de comunidad). Lo que ocurre es que existiendo una liquidación por el impuesto de Transmisiones, no procede girar otra por Actos Documentados en el mismo documento.

En cuanto al aspecto sustantivo o civil, cabría plantear el problema de si la cesación de comunidad, por adjudicación de las fracciones del bien, implica transmisión. La cuestión empero se abordará al tratar el tema de la división horizontal o por pisos entre los condóminos.

VIII

LA PSEUDOAGRUPACION.

Nos referimos al caso de agrupación de bienes de distinto propietario. Supuesto similar es el de la constitución, por actos «inter vivos», de comunidad de bienes para la explotación de negocios gravados por los impuestos Industrial o de Sociedades (número 20 del artículo 155 de la Ley de Reforma Tributaria). Esta comunidad tributa como constitución de sociedad sobre el valor de los bienes aportados. De dicha figura se ocupa BAS Y RIVAS en sus comentarios a la legislación del impuesto de Derechos Reales.

Respecto a la agrupación de fincas de distinto dueño, ROCA SASTRE no acepta esa posibilidad, puesto que la legislación hipotecaria exige que los bienes pertenezcan a un solo propietario o varios pro indiviso. Lo que ocurre es que puede darse previamente un contrato por el cual las fincas se hagan comunes y sólo luego podrá practicarse la agrupación.

Sin ese contrato previo no cabe agrupar. Y la solución es aplicable aunque se trate de bienes gananciales a unir con los de un esposo. Otra cosa sería dejar al libre arbitrio de los cónyuges la calificación de los bienes del matrimonio, pues mediante agrupaciones y posteriores divisiones se podría hacer cambiar de dueño buena parte del caudal matrimonial.

Pero supongamos que se realiza el previo contrato de comunicación de bienes y la posterior agrupación. ¿Qué trascendencia fiscal tendrá ello? Lógicamente hay que pensar que el bien resul-

tante se adjudica por cuotas a los comuneros. Esta determinación viene totalmente exigida por el principio de especialidad (que exige que el sujeto del derecho quede claramente fijado) y por la misma esencia de la comunidad. Tal necesidad la contempla acertadamente la resolución del Tribunal Central de 17 de enero de 1963. Según ella, la comunidad con pluralidad de objetos y distintas titularidades dominicales de sus respectivos partícipes no es admisible sin la previa agrupación unitaria de los bienes y sin la consiguiente atribución proporcional (a los distintos partícipes) de cuotas sobre la totalidad.

Es el supuesto de que dos propietarios, dueños de sendos fundos de igual valor, los comuniquen o hagan comunes, los agrupen y luego se adjudican por mitad y pro indiviso la finca resultante. Pues bien, en este caso, aunque el resultado sea una comunidad, ésta se ha producido por otro contrato (ya que no existe el contrato de comunidad: ésta es más bien un resultado) que no es desde luego el de la sociedad que se ha excluido. Y esa otra convención no puede ser más que una permuta de partes. Cada dueño cede la mitad de un predio para hacerse titular de medio fundo del socio; al fin, cada uno es propietario de la mitad de ambas fincas. Claro que en pro indivisión. Pero está generalmente admitido que en la copropiedad romana o por cuotas (y esa sería la creada) los derechos de cada condómino se encuentran en cada molécula del bien poseído.

Por tanto, esa comunicación y posterior agrupación sería liquidable como permuta. En cambio, la ulterior disolución de esa comunidad tributará normalmente como disolución de sociedad.

Piénsese que de no ser así y de querer liquidar como constitución de sociedad aquella comunicación de bienes, la tributación de las permutas se burlaría siempre, acudiendo a aparentar un condominio que luego se disuelve. Ello no es posible por la razón de que aquella comunicación primera (la que hemos llamado pseudoagrupación) debe gravarse como permuta. En las sociedades, donde es posible el arbitrio (pagar por constitución o disolución cuesta menos que tributar por compra o permuta), la letra e) del párrafo primero del artículo 152 de la Ley de junio de 1964 sale al paso del fraude.

IX

CESACIÓN DE COMUNIDAD POR DIVISIÓN HORIZONTAL DEL EDIFICIO
Y ADJUDICACIÓN DE LOS PISOS A LOS CONDÓMINOS.

1. Esta figura encaja dentro de la división material de bienes poseídos en común sujeta a tributar como disolución de sociedad. En efecto, hay división o fraccionamiento material, que en este caso es en sección horizontal. Para nuestro objeto es indiferente que haya un edificio o varios.

Al igual que dijimos en la división vertical, aquí hay primero un fraccionamiento y luego una adjudicación. Sin embargo, tributa esta segunda por el impuesto de Transmisiones (y no la primera por Actos Documentados), por cuanto que hay entrega de bienes a los socios.

2. Puede ocurrir que hecha una obra de construcción por varios comuneros, en una misma escritura declaren lo realizado, dividan el edificio en pisos y se los adjudiquen en pago de su haber. ¿Existe en este caso la posibilidad de atribuir a cada socio una vivienda sin pasar por la previa división? Fiscalmente supondría evitar el impuesto por disolución de sociedad.

Más que argumentar al respecto, creemos preferible transcribir unas palabras del insigne hipotecarista don Jerónimo GONZÁLEZ en su trabajo sobre la propiedad de pisos y habitaciones.

Las cosas del mundo exterior sobre las que recae directamente el derecho de propiedad han de presentar un cierto grado de independencia y sustantividad para que pueda ser posible un aprovechamiento integro por el titular y la exclusión de cuantas personas pretendieran invadir su esfera jurídica.

La lana, la piel, los huesos y la carne de una oveja no pueden ser objeto de sendos dominios mientras el animal vivo asuma (en su individualidad perfectamente determinada) todos estos elementos integrantes. Se necesita esquilarlo, desollarlo, descuartizarlo y limpiarlo para que cada una de sus partes sustanciales pueda entrar como objeto jurídico en la relación de propiedad correspondiente.

Algo análogo diríamos nosotros. No parece claro que un propie-

tario pueda decir que ha construido el piso cuarto o quinto de un inmueble más la parte proporcional de elementos comunes. Porque ¿de qué serviría la quinta parte de una escalera o un sexto de ascensor? La respuesta es, pues, negativa. No se edifican diez pisos que luego se agrupan; se levanta un inmueble que después se divide en pisos. Hipotecariamente, el número 5.º del artículo 8 de la Ley de 1946 (reformada por la de propiedad horizontal) permite inscribir el piso, pero presupone la previa inmatriculación del inmueble y un régimen de propiedad especial.

X

SI LA ADJUDICACIÓN DE PISOS A LOS DISTINTOS CONDÓMINOS IMPLICA TRANSMISIÓN. EL PROBLEMA CIVIL Y EL FISCAL.

1. *Jurisprudencia civil antigua.*

Se basa fundamentalmente en los artículos del Código civil dedicados a la comunidad. Es la primera la sentencia de 14 de junio de 1895. A petición de varios condueños se acordó la cesación del condominio mediante la venta del edificio. A ello se opuso, sin éxito, un comunero pidiendo que la división se hiciera por pisos con adjudicación de éstos. Según el Tribunal Supremo, el artículo 396 del Código dicta reglas para un condominio posible, pero no obliga a dividir por pisos el edificio. Y añade: «Pues esto sería en todo caso cambiar la forma del condominio». Lógicamente, según esta doctrina, no cabe apreciar transmisión en la propiedad horizontal.

Más argumentos da la sentencia de 17 de abril de 1896. El artículo 396 (que por cierto forma parte del título que regula la comunidad de bienes) da normas para cuando los diferentes pisos de una casa pertenecen a distintos propietarios. Con ello reconoce que el mero hecho de la división en pisos no borra la comunidad real y efectiva que establecen la unidad de la techumbre, solar, paredes maestras y medianeras y las demás cosas y obligaciones de carácter necesariamente común.

Aún afina más el fallo de 18 de marzo de 1897. Existe comu-

nidad de bienes entre los distintos propietarios de pisos. A todos pertenece proindiviso el dominio sobre la totalidad de la finca y el de las partes de interés común: por tanto, concurre la indivisión que engendra la comunidad.

El derecho privativo de cada comunero se analiza con gran precisión en esa sentencia. Este derecho sobre un piso (por ser inseparable del edificio entero) presupone la existencia de la comunidad y está subordinado a la misma indisolublemente, de forma que no puede conservarse tal derecho sino en tanto la casa esté en indivisión.

La sentencia de 8 de enero de 1912 abunda en la misma línea. Por ello no puede extrañar que el Tribunal Supremo en los casos de venta de un piso concediera sin vacilar a los dueños de los restantes el derecho de retracto propio del comunero. La línea doctrinal era unívoca. Y todo debe decirse: en algún caso llevaba a soluciones forzadas y duras.

2. *Jurisprudencia civil más moderna.*

La sentencia de 9 de noviembre de 1931 sigue en la misma tónica. La comunidad de casas por pisos se ajusta a la teoría de la copropiedad en tanto no se contradigan las normas del artículo 396 del Código civil.

Un hecho de gran interés es la aparición de la Ley de 26 de octubre de 1939. En ésta el dueño en régimen de propiedad horizontal tenía un derecho singular sobre su piso y una copropiedad sobre los elementos comunes. Este último derecho es anejo inseparable de la parte privativa. Finalmente, la Ley otorga el derecho de retracto, cual venía concediendo la jurisprudencia.

Por todo ello no puede extrañar que, aparecida esa disposición, la sentencia de 24 de mayo de 1943 diga que la Ley de 1939 ha de entenderse que aclara e interpreta los artículos del Código civil relativos a la propiedad de casas por pisos. A parecida conclusión llegaba don Jerónimo GONZÁLEZ cuando al comentar aquella Ley (en su artículo «la copropiedad pro diviso») decía: en definitiva, barajando el texto modificado y el Código civil, la jurisprudencia puede dibujar un tipo de copropiedad que no estaba en la mente de los autores del proyecto.

De un gran interés es la sentencia de 9 de julio de 1951. Expresa que la división de casas por pisos es una forma de cesar en la copropiedad. «En el régimen de casas por pisos la propiedad independiente de éstos es lo más importante; la comunidad de los otros elementos, lo accesorio. Por tanto, aquella división es de efecto traslativo». Como se ve, el cambio de líneas es bastante acusado. Sorprende por ello que el fallo acabe expresando que la doctrina sentada no contradice la jurisprudencia anterior (que hemos reseñado).

La sentencia de 18 de mayo de 1960 abunda en la misma idea: los elementos comunes o en copropiedad son lo accesorio. La propiedad horizontal, se concluye, es un dominio anómalo.

3. *Ultima fase jurisprudencial y nueva Ley.*

Viene señalada por la publicación de la Ley de 21 de julio de 1960. No haremos un comentario de la misma, que ya se ha realizado por plumas bien prestigiosas. Sólo en el punto concreto que analizamos (si la división entraña transmisión) haremos un somero repaso de sus preceptos.

La sentencia de 16 de octubre de 1964, aplicando ya la nueva Ley, establece que la división de casas por pisos es una forma de ejercer el derecho del artículo 400 del Código civil. Sobre esto volveremos.

4. *Jurisprudencia fiscal.*

En algún caso concreto (y a efectos de la exención del impuesto de Derechos reales de la primera enajenación en planes de ensanche urbanístico) el Tribunal Supremo estimó que la división del inmueble en pisos implicaba la primera transmisión. Manteniendo un criterio contrario, pueden citarse la Resolución del Tribunal Central de 8 de julio de 1952 y la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1953.

La Resolución del Central de 26 de mayo de 1959 plantea el problema de la primera enajenación de viviendas de renta limitada. Se había hecho la división de la casa y luego se vendió el

piso. Se dice que es primera venta la realizada por el constructor. Como el edificio fué construido en comunidad, los constructores no pierden su condición de tal por haber practicado la división horizontal; antes bien, conservan el derecho al beneficio fiscal de la primera venta que se haga a tercero.

5. *Nuestra postura: argumentos.*

A) El criterio que mantenemos es el mismo de la resolución últimamente citada. Existe, además, un argumento de índole puramente técnica, que por ello sólo se apuntará. A la declaración del Tribunal Supremo de que las partes comunes son lo accesorio, cabe oponer que, desde el punto de vista arquitectónico, la conclusión podría ser la contraria. Compútese el valor del solar, la cimentación, las paredes o muros maestros, la techumbre, escaleras, ascensores, calefacción central, porterías, etc., y se verá que el montante de todo ello seguramente supera al de los pisos particulares. Al menos en este plano, más bien serían los elementos comunes lo principal. O si se prefiere, que ambas partes son de igual valor y trascendencia, puesto que en definitiva son integrantes de un todo superior.

B) En el terreno puramente fiscal o de exención de la primera venta, una interpretación teleológica de la Ley Tributaria debe inclinar a que lo que realmente quiso favorecerse fué la primera transmisión a los adquirentes. El hecho de que el constructor fuera una comunidad, que disolviera previamente su condominio, no afecta al supuesto básico.

Es más, el número 30 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria, al eximir la primera transmisión de dominio de viviendas de protección oficial, habla luego de «venta» como refiriéndose a algo en todo análogo. Además sistemáticamente si la división horizontal (que tributa como disolución de sociedad) se hallara exenta, esa exención se hubiera encuadrado entre los números 54 a 56 de aquel artículo, o incluso en el número 78. (Y es que dicho artículo 146, al enumerar las exenciones, va siguiendo los números del 144. El número 1 de éste abarca hasta el 40 del 146; el segundo comprende los números 41 a 53; el tercero

—sociedades—queda reflejado en los números 54 a 56; el cuarto abarca desde el 57 al 65; el quinto, los 66 a 68; el sexto—arrendamientos—, los números 69 y 70; el séptimo, los 71 y 72; y el octavo abarca los números 73 a 75. Quedarian fuera de lugar los números 76 a 79). Sin embargo, hay que reconocer que este argumento sistemático no tiene valor decisivo, porque la Ley fiscal no extrema su rigor en ese aspecto.

Más interés tiene, en cambio, plantear el problema en el terreno civil. ¿Es transmisión la división horizontal entre varios comuneros? Esto es lo que examinamos a continuación.

C) La Ley de Propiedad horizontal, aun en su Exposición de Motivos, no da una solución terminante. Se dice del instituto que modernamente se subrayan los perfiles que lo independizan de la comunidad. La Ley pretende llevar al máximo posible la individualización de la propiedad. Finalmente, se habla de un alejamiento del sistema de la comunidad de bienes. La Ley excluye el retracto de los cotitulares.

Sin embargo, esta eliminación no sólo se opera por consideraciones técnicas. La Ley mantiene el derecho privativo sobre el piso y un derecho compartido de los elementos comunes. Y añade: «pero estos derechos se reputan inseparablemente unidos, unidad que también se mantiene respecto de la facultad de disposición». Pero en esa unión ¿qué parte impondrá su peso decisivo?

Es de interés la disposición transitoria segunda, que permite conservar en ciertos casos el derecho de retracto. A su vez, el artículo 12 permite acogerse al régimen de administración del Código propio de la comunidad de bienes. Queda, pues, la duda en pie.

D) La Ley de 1960 cuida de evitar el nombre de «comunidad horizontal o de casas por pisos». Sólo habla de «propiedad». Pero es extraordinariamente significativo que la palabra comunidad surja constantemente en el texto legal. Cuando se regulan los órganos de la misma, al tratar de los derechos y obligaciones, de la actuación en juicio. Es más, el esfuerzo organizativo que la Ley desarrolla se compadece muy poco con una teoría abiertamente individualizadora.

Precepto de gran importancia para el punto que nos ocupa es el artículo 21 de la Ley. Según el mismo, el régimen de propiedad

horizontal se extingue por conversión en propiedad o copropiedad ordinarias. Piénsese que si la Ley negara la doctrina de la comunidad le hubiera bastado decir «propiedad ordinaria o copropiedad». Cuando el adjetivo ordinarias se aplica en plural, es porque califica también a la copropiedad. Y si existe una copropiedad común es porque hay otra especial. Este condominio especial sólo puede ser la comunidad de casas por pisos (pues no es de suponer que la Ley se refiriera a la copropiedad germánica o en mano común, que es peculiar de la herencia no distribuida o de la misma sociedad de gananciales).

Todavía hay otro argumento a favor de que la división en pisos ni implica transmisión, ni rompe definitivamente la comunidad anterior. El párrafo añadido por la Ley de 1960 al artículo 401 del Código civil establece que la división de un edificio podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos. Esto se volvería contra nuestro criterio, pues parece dar a entender que se divide la comunidad. Pero es extraordinariamente significativo que esa adición se haya hecho al artículo 401, que regula un caso de indivisión; lo que da a entender que en la propiedad horizontal continúa el régimen comunitario.

Si realmente hubiera transmisión y fin total de la copropiedad, la adición nueva se hubiera hecho al artículo 400 ó al 402 del Código civil. Y no se diga que esa cuestión de sistemática es indiferente, pues cuando el legislador escogió el artículo 401 para hacer la modificación sus razones tuvo.

E) Argumentos a mayor abundamiento. Toda transmisión implica el traspaso de un bien o derecho entre dos personalidades distintas. Enajenar (salir fuera de sí), alienar (irse fuera: en francés), vender, todas esas expresiones implican cambio de titular. Por ello nadie podrá negar que, a ciertos efectos, la disolución de sociedad con adjudicación de bienes a los socios implica transferencia.

Una cierta dosis de transmisión cabría apreciar en la partición, aunque la doctrina más generalizada le niega este carácter y prefiere hablar de mera especificación. Y al fin en la partición hubo un origen de los bienes de tercera persona (el causante), o aún pudo haber un estadio intermedio de herencia yacente. Pero, como dijimos, prospera la tesis de la no transmisión.

Pues bien, si ello es así, con mucho más motivo ha de decirse lo propio de la división de copropiedad, donde en modo alguno existe cambio de titularidad, ya que el condominio no tiene personalidad en nuestro Derecho. No en balde la Ley fiscal ordena que aquella división se liquide como la sociedad, pero sin decir que «sea» una disolución social.

Y si la división de copropiedad ordinaria no implica transmisión, aunque se adjudiquen las partes a los socios, mucho menos podrá apreciarse efecto traslativo en la división horizontal, donde no sólo la copropiedad previa carece de personalidad, sino también la resultancia es otra especie de comunidad (aunque sea especial, o pro diviso, como apuntaba don Jerónimo).

F) El artículo 399 del Código (al limitar el efecto de la enajenación a la parte que se adjudique al condueño) es una prueba más de que no hay verdadera transmisión en la cesación de la comunidad.

Y más expresiva aún resulta la norma del artículo 450 del mismo Código, al referir la posesión del condómino a aquella fracción del bien que en definitiva se le adjudique. En efecto, si esto juega en la posesión, que como elemento fáctico se aviene mal a forzamientos, mucho más ha de aplicarse al dominio, que como factor jurídico se amolda mejor a las exigencias de la Ley, y a las conceptuales.

XI

CESACIÓN DE COMUNIDAD MEDIANTE ADJUDICACIÓN DE LOS DISTINTOS BIENES A LOS SOCIOS O COMUNEROS.

En este supuesto no hay propiamente división material de bienes, porque éstos se adjudican enteros a los distintos comuneros. Sin embargo, tradicionalmente, el supuesto (que es desde luego de cesación de comunidad) se ha encajado entre los que tributan como disolución de sociedad. Procede liquidar a cada socio por el valor de los bienes que se le adjudican.

Si al efectuar la división se dan excesos de adjudicación, éstos tributarán como cesión. Hoy el artículo 152 de la Ley de Reforma

Tributaria equipara el exceso a la transmisión onerosa. Personalmente entendemos que ese exceso es el que se aprecia en los valores declarados y no el resultante de la comprobación administrativa, la cual afecta a veces a los distintos bienes con un rigor muy diverso. Este criterio no impide apreciar el exceso conforme a los valores comprobados, siempre que tenga cierta notoriedad o evidencia.

Cuando en la cesación de comunidad todos los bienes se adjudiquen a un solo comunero, entonces éste tributará por cesión o venta. Así lo establece la Resolución de 28 de septiembre de 1946.

El mismo supuesto contempla la Resolución de 9 de enero de 1945. Todo se atribuyó a un socio; se liquidó por cesión. El Tribunal Central puntualizaba que no cabía aplicar la exención de los excesos a metálico (cuando se adjudica bien indivisible), porque la misma está prevista para los supuestos de partición y no para la división de comunidad de bienes a título oneroso.

En este caso de adjudicación total a un comunero la liquidación por venta es la única exigible. Si se pretendiera girar otra por disolución de sociedad, resultaría que la misma convención se grava dos veces con el mismo impuesto.

XII

DISOLUCIÓN SIMULTÁNEA DE VARIAS COMUNIDADES.

1. *Jurisprudencia inicial del Tribunal Supremo.*

Es de capital importancia la sentencia de 18-19 de noviembre de 1921. Pero es de significar que en ella el Supremo se limitó a aceptar los considerandos del Tribunal Contencioso de Palma de Mallorca. Se trataba de dos fincas adquiridas por mitad por dos comuneros en distinta ocasión. Se salió de tal estado adjudicando un inmueble a cada uno. El Tribunal anuló las liquidaciones por permuta.

Se decía que el documento no contenía un contrato de permuta, sino de división de bienes poseídos en común. Por tanto, no

eran aplicables los preceptos que se refieren a las permutas, sino los que determinan la forma y concepto en que debe liquidarse la división de cosas poseídas *pro indiviso*, ya que en definitiva simplemente se modificó la forma de poseer.

Se añadía: la circunstancia de ser varias las cosas poseídas en común y haber sido adquiridas en fecha y en virtud de títulos diferentes no altera el concepto ni las consecuencias legales de la comunidad regulada por el artículo 392 y siguientes del Código civil. Aunque esos preceptos se refieren a «la cosa común», no quiere decir ello que la comunidad no pueda recaer sobre varias cosas. Porque no es la singularidad material de la cosa, sino la del disfrute o condominio entre los partícipes (que siendo varios posean como si fuera una solo), la unidad jurídica determinante del concepto de comunidad.

En la sentencia de 18 de febrero de 1922 no está claro si las comunidades se disolvieron mezclando sus bienes. En todo caso los inmuebles fueron adquiridos por herencia (por lo que jugaba la exención). Además, había unos excesos que tributaron como cesión.

El pronunciamiento que ahora nos interesa es el siguiente: no importa que los causantes de las herencias fueren tres y fallecidos en diferentes tiempos. Como decimos, se declaró la exención por Derechos reales.

La sentencia de 13 de diciembre de 1922 plantea casi exactamente el mismo problema de la anterior. No estaba claro que hubiera entrecruzamiento de comunidades. Los bienes eran hereditarios. Hubo un exceso liquidado como cesión, porque no se probaba en forma alguna la indivisibilidad del bien respectivo. La división sí se eximió.

En lo que ahora nos atañe, el fallo decía que no era óbice a la exención el hecho de que los bienes procedieran de distintas herencias.

Como resumen podemos decir que es la primera sentencia, la de 1921, la única que razona el criterio. Los argumentos, por otra parte, fueron los que proporcionó el Tribunal de Palma.

2. *Crítica del criterio anterior.*

Vaya por delante otra sentencia del Tribunal Supremo: la de 16 de abril de 1930. En aquel supuesto los bienes hereditarios se adjudicaron en pro indiviso a todos los herederos. Se dijo: con ello quedaron establecidas tantas comunidades como bienes distribuidos.

Piénsese qué lejos estamos de la sentencia de Palma. En la de 1930 hay varios bienes. Pero todos ellos proceden de una misma herencia o título. Sin embargo, al hacerse una adjudicación pro indiviso a todos los herederos (convirtiendo la comunidad germánica en romana o por cuotas sobre cada bien) se estima que hay tantas comunidades como bienes adjudicados.

Pero volvamos al fallo de 1921. Puede aceptarse que no se había pactado un contrato de permuta, aunque la tributación atiende a la verdadera naturaleza del acto y no al nombre. También puede admitirse que cabe una sola comunidad que recaiga sobre varias cosas. En efecto, no es la singularidad material del inmueble lo que determina el condominio. Sería una concepción muy estrecha y materialista. Pero el criterio de aquel fallo es discutible. Se funda la comunidad en la singularidad del disfrute o aprovechamiento o condominio. Y si del anterior criterio cabía decir era material, de éste puede predicarse un carácter exclusivamente económico.

La unidad de disfrute se da en otras muchas situaciones o contratos y no por ello vamos a decir que estemos ante una comunidad. Es claro el caso de la sociedad, donde hay esa utilización en común y no existe condominio propio; o bien la aparcería; o ciertos casos de propiedad dividida. En suma, un criterio cual el del disfrute puede ser válido en economía, pero no en derecho. La nota diferenciadora para apreciar si existe una o varias comunidades sólo puede ser jurídica.

Y ese criterio forzosamente ha de ser el título. Habrá un condominio cuando exista un título, varios si hay diferentes. Y este canon es independiente del número de bienes. Sobre una sola cosa puede haber varias comunidades, un condominio puede recaer sobre varios objetos.

En un edificio con dos pisos, cada uno atribuido a dos dueños distintos, cabe apreciar hasta tres comunidades: una sobre cada vivienda y otra sobre el inmueble total. En cambio, cabe un condominio entre dos que recaiga sobre varias fincas.

Desde luego que cuando los comuneros sean distintos, en cada caso hay diferentes condominios. Pero aun siendo los mismos, las comunidades serán diversas si el título constitutivo varía.

Con estos criterios habrían de resolverse los problemas liquidatorios que plantea la disolución simultánea de varias comunidades. Veamos cómo el Supremo sigue este camino.

3. *Cambio jurisprudencial.*

Se produce este cambio con la Resolución de 11 de diciembre de 1951, del Tribunal Central, que tiene el interés especial de haber sido dictada en recurso de alzada promovido por la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

En una herencia donde había varias ramas interesadas y para pago de deudas se adjudicaron varios lotes. En estos cuatro lotes, a cuatro herederos de una rama a cada uno se adjudicó la tercera parte de cada conjunto. Por tanto, había cuatro comunidades; cada heredero formaba parte de una junto con otros interesados.

Luego se deshicieron los cuatro lotes y los bienes se refundieron en un único conjunto. Entonces a los cuatro herederos de aquella rama se les adjudicó un tercio del total de bienes (en pro indiviso por cuartas partes a aquellos cuatro).

El Central razona así: esos herederos eran titulares de un tercio en cuatro lotes de fincas. Luego, al refundirse, transmitieron tres cuartos de su derecho (un cuarto a cada uno de los otros tres hermanos) y recibieron un cuarto de cada hermano (en los otros tres lotes). Por tanto, en esa proporción se produjo una permuta de bienes inmuebles.

No se admitió que existiera una división material de bienes (o cesación de comunidad), porque ésta sólo se da cuando por acuerdo de los interesados se disuelva un condominio (tenga éste por objeto una o más fincas).

4. *Consagración de la correcta doctrina.*

La hallamos en la importante Resolución del Tribunal Central de 17 de enero de 1963. Expongamos el supuesto. Había seis hermanos: tres varones y tres hembras. Jugaban tres fincas: la primera atribuida por iguales partes a los seis; la segunda era de los tres varones; la tercera pertenecía a las tres hembras. Se salió de esa situación de la forma siguiente: la primera finca se adjudicó por cuartas partes a tres hermanos y una hermana; la segunda (que era sólo de los varones) se adjudicó a una hermana; la tercera se atribuyó a un hermano.

El Tribunal provincial calificó esas cesiones de permuta, visto el concepto que de este contrato da el artículo 1.538 del Código civil. Se rechazaba la pretendida cesación de comunidad. En efecto, unas fincas se encontraban inscritas en el Registro de la Propiedad a nombre de todos los partícipes, y otras sólo a nombre de algunos; por tanto, respecto a éstas no se da comunidad alguna con los que no son copartícipes de ellas. Podrá existir una comunidad de explotación familiar, pero esto nunca podrá sostenerse cuando las convenciones realizadas han de perjudicar a tercero.

El Tribunal Central confirma el criterio. Reconoce que las tres fincas se integraban, a efectos de disfrute o aprovechamiento, en una comunidad de explotación (por sextas partes entre todos los hermanos). Pero esa circunstancia económica no puede desvirtuar la realidad jurídica; en efecto, la comunidad con distintas titularidades dominicales sobre varias fincas no es admisible sin la previa agrupación unitaria de los bienes, unida a la atribución proporcional de cuotas a los distintos partícipes. Incluso aunque aquella comunidad de explotación se hubiera inscrito (lo que niega), la conclusión hubiera sido la misma, porque el impuesto grava el acto según su verdadera naturaleza.

El fallo del Central fué recurrido al Tribunal Supremo, y éste lo confirmó en la trascendental sentencia de 27 de febrero de 1965. Se ratifican las liquidaciones por permuta. Y es que (pese a la alegación de explotación en común) la realidad es que existían tres condominios con plena individualidad y distintos socios. Por tanto, la transmisión onerosa tuvo lugar al ceder parte de los bienes de un condominio (o todos) a un tercero que era extraño en esa

comunidad. Y al operar ese trasvase entre las distintas comunidades apareció la permuta.

Para que hubiera liquidación por cesación de comunidad o disolución de sociedad se hubiera requerido que la división de los bienes jugara entre los titulares de un mismo condominio. Pero como hubo fincas que salieron de una comunidad para ir a parar a los titulares de otra, respecto a ellas la tributación correcta era por transmisión.

En cuanto al punto de estimar si las comunidades existentes son varias o una sola, nos remitimos a lo antes dicho. En general, serán diversas si los titulares varían. Pero, aun siendo los mismos, puede que sean varias si el título constitutivo de ellas es diferente.

XIII

CONCLUSIÓN Y PROPUESTA.

El trabajo que hemos acometido mira fundamentalmente al campo fiscal, concretamente a la tributación de ciertos negocios por los impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, por la exigencia de liquidar según la verdadera naturaleza de la convención, a veces se ha ahondado en problemas civiles de cierta enjundia. La alusión a facetas registrales ha sido, en cambio, muy somera, aunque el tema era interesante, porque parecía preferible remitir esa consideración a plumas más calificadas.

Dentro de la esfera fiscal se podría concluir con una propuesta de redacción de los preceptos reguladores de la materia que hemos estudiado. La fórmula que se propone responde a los criterios que se han mantenido a lo largo de este trabajo, y desde luego es más completa y matizada que la escueta de la actual Ley de Reforma Tributaria. Hela aquí:

1. *Impuesto de Transmisiones.*

En la comunidad de bienes, adquiridos a título oneroso, tributará como disolución de sociedad la división de aquélla, bien se

haga mediante división material u horizontal de los bienes o adjudicando éstos a los distintos comuneros.

En estos casos se liquidará por el valor íntegro de los bienes, sin tener en cuenta la existencia de deudas que pesen sobre ellos.

Cuando al efectuar la división, por alguno de los medios del párrafo primero, algún comunero tenga exceso de adjudicación, éste tributará como transmisión, conforme al artículo 152 de la Ley.

Si todos los bienes se adjudicaran a un comunero, se liquidará a éste por transmisión sobre la base de las cuotas de los restantes condóminos. Igual ocurrirá cuando sea un solo bien, sin que haya lugar a la exención porque éste sea indivisible.

Cuando se disuelvan varias comunidades y bienes de una se atribuyan a los titulares de otra, respecto a esa parte se liquidará como transmisión. Para determinar la existencia de pluralidad de condominios se atenderá a sus componentes y a los títulos constitutivos de aquéllos.

2. *Gravamen por actos jurídicos documentados.*

La división de comunidad, tratándose de bienes adquiridos a título gratuito, no estará sujeta al impuesto de Transmisiones y tributará, en cambio, por Actos Documentados.

Respecto a los excesos de adjudicación, será de aplicación, en su caso, la exención para los casos de bienes indivisibles.

Se liquidará por actos jurídicos documentados la división material u horizontal de bien o bienes que haga un solo propietario o varios pro indivisos sin adjudicaciones entre ellos de las partes resultantes.

Con vista a los textos refundidos del impuesto de Transmisiones, hemos ofrecido gustosos esta modesta aportación. La guía un deseo de claridad y justicia. Pero, desde ahora, se acata lo que con más acierto decida la superioridad.

PEDRO LUIS SERRERA CONTRERAS.

Abogado del Estado en la provincia de Sevilla.