
RÉGIMEN FISCAL DE LA DIVISIÓN DE LA COSA EN COMÚN EN EL IRPF. EJEMPLOS PRÁCTICOS

Eduardo R. Sánchez Álvarez

Editorial: Tirant lo Blanch
Colección: Tributario Profesional
Valencia, 2021, 275 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.4.8>

1. NOTA PREVIA

Como hemos reiterado en otros comentarios: «... los trabajos editoriales sobre cuestiones tributarias han estado en España, tradicionalmente, dominados por la vertiente jurídico-normativa y, más concretamente, por la perspectiva del Derecho Financiero, cuyo tenor suele predicarse y practicarse en las Universidades españolas; una versión que, si bien cuenta con una indudable tradición, homogeneidad y calidad jurídica, es evidente que posee claros defectos, entre otros, su ausencia de conocimientos acerca de la realidad económica y social en la que se mueve (y debe aprehenderse) el fenómeno tributario, carencias sobre el conocimiento práctico de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que solo suele darse entre los funcionarios y los asesores tributarios (con sus respectivas visiones y opiniones, generalmente sesgadas), etc.

Sobre todo, la crítica al carácter “poco práctico” de la producción editorial relativa al Derecho Tributario es un lugar común entre los comentarios de los lectores y profesionales fiscales y, por ello, el libro que comentamos, enmarcado en una nueva colección tributaria de la Editorial Tirant lo Blanch, trata de cubrir ese hueco, intentando que las obras publicadas bajo su vitola tengan una visión realista, pegada a la realidad y ágil de la tributación».

Importa, a nuestro entender (y sin menospreciar la labor dogmática, doctrinal y jurisprudencial), dar un giro a la perspectiva anterior, tratando de exponer cuestiones prácticas, muy ligadas a la realidad fiscal; en principio, porque la sociedad moderna viene dominada por los principios de eficiencia; en segundo lugar, porque los profesionales están cada vez más preocupados por la diferencia, existente y creciente, entre los principios generales del Ordenamiento Tributario y los principios de la aplicación del sistema tributario (distinción que, a nuestro juicio, aparece claramente señalada en los dos diferentes apartados del artículo 3 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT) (1) y,

(1) «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

por último, porque cuando se trata de aplicar en la vida diaria, en la realidad, determinados principios jurídicos integrados en la legislación tributaria, podemos enfrentarnos a la existencia de un claro “gap” entre los fundamentos en los cuales se sustenta la Ley tributaria y las realidades sobre las cuales se aplica.

Esta disociación entre realidad y norma es claramente manifestada por el autor de la obra que comentamos seguidamente, Eduardo R. Sánchez Álvarez, profesional de amplia experiencia en el mundo de la asesoría fiscal, en lo que hace referencia a la norma tributaria que, en el campo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), regula los efectos de la disolución de la cosa común, de la clásica y conocida comunidad de bienes, regulación contenida en el artículo 33.2 de la Ley (2).

Cuando la diferencia entre lo regulado y lo que se está regulando es amplia y persiste en el tiempo, cabe, lógicamente, interpretar la norma bajo los criterios hermenéuticos establecidos [artículo 12 LGT (3) y, por remisión directa, el artículo 3.1 del Código Civil;

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

(2) «Artículo 33. Concepto.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros».

(3) «Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública».

en adelante, CC (4)], pero la disonancia seguirá y, al final, resultará inevitable la modificación de la norma, tal y como el autor plantea al final del libro.

2. COMENTARIO DEL LIBRO

a) Introducción

La realidad socio-económica española conoce la abundancia de comunidades de bienes, de la figura recogida en el artículo 392 del CC (5). Estas comunidades, carentes de personalidad jurídica propia y a caballo entre la propiedad individual y la propiedad colectiva, son abundantes, generalmente, por causas hereditarias pero también pueden producirse por circunstancias muy variadas (con origen oneroso o lucrativo) a lo largo de la vida de una persona.

La figura de la “comunidad de bienes”, no lo olvidemos, genera importantes problemas y debates en nuestro Derecho Tributario, empezando por su caracterización como persona jurídico-tributaria por el artículo 35.4 LGT (6) y, por ello, tampoco nos puede extrañar que la disolución de las comunidades de bienes, además de ser un hecho jurídico frecuente, genere amplias disputas jurídicas.

Por otra parte, tanto porque los conflictos sociales son inevitables y más, en el supuesto de núcleos familiares [es conocida la reflexión de Maquiavelo relativa a la mayor importancia que conceden los hombres a la pérdida de la hacienda que a la muerte de una persona querida (7)], como por el dinamismo de la actividad económica, son frecuentes los ejemplos de división de la cosa común entre los condóminos.

b) El artículo 33.2 de la LIRPF

En esas circunstancias, se plantea la tributación de la posible renta (ganancia o pérdida patrimonial) derivada de la disolución de la cosa en común e, inmediatamente, entendemos que la solución viene dada por la redacción del precitado artículo 33.2 LIRPF, según la cual, nuestro IRPF considera que «no existe alteración patrimonial en la composición del patrimonio», en este caso.

(4) «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

(5) «Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.

A falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título».

(6) «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

(7) La frase es como sigue: «Los hombres olvidan con mayor rapidez la muerte de su padre que la pérdida de su patrimonio».

Esto no quiere decir que no tribute esta operación, en principio, porque la propia letra c) del artículo 33.2 LIRPF ya advierte que si hay «actualización de los valores de los bienes o derechos percibidos», aparecerá la sujeción al impuesto y, en segundo término, por la existencia de un diferimiento en el gravamen, ya que esa “no existencia” conlleva que, cada uno de los comuneros, arrastre el valor histórico de su cuota parte y su valoración a su patrimonio personal; de manera tal que, cuando, ya con carácter de propiedad individual, se produzca la transmisión de esa propiedad, se generará, en su caso, la ganancia o pérdida patrimonial que, previamente, no se había sometido a tributación.

El autor explica, por su parte, que esa regulación, no sólo es insuficiente para determinar con exactitud cómo se gravan las diferentes modalidades de disolución de comunidades de bienes, sino que es errónea; en principio, porque no distingue entre la realidad jurídica de la división, la realidad física y la realidad patrimonial.

Y, para demostrar que esas tres modalidades de “realidad” son diferentes, dedica las páginas 21 y siguientes a probarlo (acudiendo al caso práctico), manifestando que, incluso en el supuesto pretendidamente más sencillo de división de la copropiedad de un elemento patrimonial, las consecuencias de esta “no alteración” conllevan diferencias físicas, jurídicas y patrimoniales entre los comuneros afectados.

c) La naturaleza jurídica del artículo 33.2 LIRPF

Seguidamente, el autor detalla la posición clásica de la doctrina científica y administrativa acerca del significado de esta “ficción jurídica”, centrada en considerar la no existencia de alteración patrimonial en los casos de división de la cosa común y conviene indicar que el autor del libro comentado, como la inmensa mayoría de la doctrina, califica este caso como un ejemplo de “*fictio iuris*”.

No es tal nuestro criterio pues creemos que el escritor se olvida de la propia estructura del artículo 33 LIRPF en su conjunto; de esta manera, el artículo 33.1 LIRPF define ganancia o pérdida patrimonial, de forma genérica, como modalidad de renta sujeta a imposición (8); los casos regulados en los apartados siguientes de este idéntico artículo resultan ser de naturaleza diferenciada y son excepciones a la regla general del artículo 33.1 LIRPF.

De esta forma, el apartado 2 (el nuestro), parte de la base de que el legislador “estima” que no hay “alteración del patrimonio” en determinadas operaciones de división de la cosa común; el apartado 3 (9), por el contrario, entiende que, en las letras incluidas bajo

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

(9) «Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital

tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1.a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad».

su epígrafe, la alteración patrimonial se ha producido pero no conlleva ganancia o pérdida patrimonial; después, en el apartado 4, se recogen ejemplos de operaciones donde hay alteración patrimonial, se genera ganancia o pérdida patrimonial pero el legislador la califica como exenta en el IRPF (10) y, por último, en el artículo 5, hay alteración patrimonial, ganancia o, en tales circunstancias, siempre pérdida de patrimonio, mas no se declara exenta sino que su cuantía no se integra en el cómputo de la base imponible del IRPF (11) por diferentes causas específicas, empezando (“las no justificadas”) porque es imposible cuantificar la renta.

(10) «Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda».

(11) «No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

Dado el orden y las distintas expresiones que, en los diversos apartados del artículo 33 LIRPF, utiliza el legislador (en Derecho no hay “*flatus vocis*”), observamos que cada apartado tiene una naturaleza jurídica distinta y, siguiendo ese orden, y la construcción jurídica de nuestro Derecho Tributario, calificamos como un ejemplo de norma de no sujeción, artículo 20.1 LGT (12) a la regulación incorporada al artículo 33.2 LIRPF.

De acuerdo con esta tesis (ajena a su concepción como “ficción jurídica”) se trataría de una norma de carácter didáctico, expositiva; lo que hubiera permitido a la doctrina alejarse de los conceptos de división de la cosa común del Derecho Civil y, además, no tendría por qué someterse a las interpretaciones restrictivas de los beneficios fiscales, al no encontrarse, a nuestro juicio, dentro del artículo 14 de la LGT (13).

Al calificarla como “ficción jurídica”, tanto nuestro autor como la doctrina en general y la jurisprudencia, han interpretado los efectos fiscales de esta “división de la cosa común” a partir del Derecho Civil (artículo 7.2 LGT) (14) y, desde ese momento (coincidimos con el autor) es donde han surgido los problemas y la incapacidad del artículo 33.2 LIRPF para aprehender todas las posibilidades que ofrece una disolución (que, asimismo, puede no ser total) de una comunidad de bienes.

d) La visión civilista del artículo 33.2 LIRPF

Y, tras exponer la doctrina privada, la de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, RTEAC) y la jurisprudencia, el autor nos lleva a la normativa supletoria del Código Civil para solucionar las lagunas del art. 33.2 LIRPF, como también hacen la doctrina administrativa y, en general, la doctrina privada.

Como bien explica, a partir de la página 32, el redactor del libro, lo que sucede es que nuestro CC es arcaico, técnicamente defectuoso, observa siguiendo al Derecho Romano a

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente».

(12) La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.

(13) «Prohibición de la analogía.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

(14) «Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

las comunidades de bienes como algo transitorio y conflictivo [de acuerdo a la sentencia de Papiniano (15)] y de ahí, entre otros, el artículo 400 del CC (16).

Y esta remisión al CC no hace sino plantear problemas, empezando porque parte de la concepción de la división de la cosa en común como una “especificación de derechos”, sin efecto traslativo de la propiedad, siguiendo porque, en realidad, no se define siquiera el término “división” (a lo que añadiríamos, como la doctrina ha señalado en repetidas ocasiones que nuestro CC contempla la comunidad de bienes como algo estático), lo cual no deja clara la posibilidad de una “disolución parcial” de la comunidad de bienes, etc.

Esta oscuridad y deficiencias técnicas del CC en este terreno se trasladan directamente a la hora de interpretar y aplicar el artículo 33.2 LIRPF y el autor concluye con la “necesidad de revisión de la interpretación clásica del artículo 33.2 LIRPF” (páginas 46 y siguientes), pues para él debería darse a tal fenómeno un carácter traslativo si se quisiera abarcar todos los posibles casos de disolución de la comunidad, conocer con coherencia cómo tributan y evitar las discordancias entre los aspectos jurídicos, físicos y patrimoniales de esa división.

Y todo ello lo hace, de manera más que meritoria, poniendo ejemplos y demostrando con ellos que el tratamiento (civil) y fiscal es incoherente (17).

Coincidimos, asimismo, con que la visión de “especificación de derechos” con la que la doctrina y la jurisprudencia abordan el artículo 33.2 LIRPF, no es la única posible, porque el tratamiento de estas divisiones en impuestos como el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no es idéntico (aunque añadimos que tal circunstancia se debe a que el legislador era consciente de que nuestra figura de la “comunidad de bienes” o los regímenes económico-matrimoniales podían no ser representativos de las realidades jurídicas comunes a otros ordenamientos y no cabía negar la existencia de claros elementos traslativos en las divisiones de cosas comunes en los ordenamientos extranjeros).

e) Consecuencias de la visión de la división de la cosa en común como especificación de derechos

En el Capítulo 2, el autor no hace sino desarrollar, con un amplio elenco de ejemplos, cómo la visión “especificativa” de bienes y derechos del artículo 33.2 LIRF y

(15) «La comunidad [de bienes] es la madre de las discordias» (Papiniano: *Digesto* 31, 77, 20: *quum discordiis propinquorum sedandis prospexerit, quas materia communiomis solet excitare*, ‘atendió a calmar las discordias de los parientes, que suele excitar la comunidad de bienes’). Aforismo medieval elaborado sobre textos de derecho romano.

Tomado del *Diccionario Panhispánico del español jurídico*, <https://dpej.rae.es/lema/communio-est-mater-discordiarum> (se accedió por última vez el 25 de agosto de 2021).

(16) «Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común.

Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de diez años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención».

(17) Sólo cabe criticar en estos ejemplos la obsesión por poner nombres ingleses a los comunes, producto, sin duda, de una clara anglofilia en el autor.

su interpretación doctrinal no conlleva sino claras discrepancias con la realidad y obliga a interpretar cada supuesto de manera diferenciada, forzando el articulado de la LIRPF; es más, la doctrina administrativa incorpora restricciones a la aplicación de este artículo, verbigracia, el carácter proporcional de la división (página 60 y siguientes del libro), el perímetro de la comunidad a disolver, cuyo tenor puede cambiar a lo largo de su historia o componerse de múltiples bienes y derechos, de naturaleza y valor muy diversos; la existencia o no en ese perímetro de dinero líquido o signo que lo represente, la posibilidad (reconocida en el CC pero no siempre en la doctrina tributaria) de que se compense con dinero extracomunitario al comunero o comuneros que no reciban los bienes (indivisibles o no), etc.

De esta manera, el autor expone, precisa y coloca ejemplos para cada modalidad de comunidad de bienes (cosa común divisible única adquirida en unidad de acto, adquirida en momentos sucesivos; cosa común divisible plural adquirida en unidad de acto, en momentos sucesivos; existencia o no de metálico en el perímetro de bienes; división de la cosa común indivisible o “que desmerece por el uso” adquirida en un instante único o en momentos sucesivos; cosa común indivisible plural, etc.) y analiza sus resultados y su tratamiento fiscal.

En cada una de las posibilidades, el autor, a partir de didácticos e ilustrativos ejemplos, va exhibiendo los resultados (y sus incoherencias), las opiniones doctrinales, la opinión de la DGT en diferentes consultas tributarias, la “jurisprudencia” de los Tribunales Económico-Administrativos y los Tribunales de Justicia y su propia interpretación.

De tal exhaustiva recopilación, no cabe sino concluir que la incoherencia en la aplicación del art. 33.2 LIRPF por parte de todos los operadores jurídicos es evidente. Tal falta de armonía y unidad doctrinal, según las interpretaciones posibles, conduce a que los resultados patrimoniales y físicos de la “división de la cosa en común” sean muy distintos y que la DGT, sobre todo, haya forzado la interpretación del art. 33.2 LGT, cayendo en incoherencias o creando fórmulas mixtas de negocios “especificativos” y “traslativos” para casos particulares de división de la cosa en común, sobre todo si se compensa a comuneros con dinero que no tienen fundamento normativo alguno y caen en contradicción con consultas anteriores de la misma Dirección (18).

(18) Lo que no nos extraña en absoluto; es más, si el autor se hubiera extendido a la aplicación de la división de la cosa común en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, labor intelectual que le recomendamos para próximas publicaciones, la falta de solidez doctrinal en las consultas de la DGT se haría todavía más evidente.

Pero tal incoherencia es, asimismo, evidente en las opiniones formuladas por otros órganos de la Administración Tributaria, verbigracia, indicamos que el autor desconoce la existencia de un informe de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria, sin fecha que, bajo el enfático título de: “Asunto: Criterio definitivo (*sic*) en los supuestos de división de cosa común, disolución de gananciales o de comunidades de bienes y extinción del régimen económico matrimonial de participación. Cuantificación de la ganancia patrimonial en los supuestos de exceso de adjudicación”, trata precisamente de superar las contradicciones de la doctrina de la DGT, sin lograrlo, dicho sea de paso.

f) Resumen

En realidad, el autor como línea doctrinal común manifiesta que el error básico de la normativa tributaria es aceptar la tesis civilista clásica de que, en la división de la cosa en común, hay una simple especificación de derechos, cuando, incluso históricamente, en los derechos castellano y francés clásicos, la visión era totalmente distinta, considerando tal supuesto, sea total o parcial, como una modalidad más de traslación de la propiedad.

Este error de base, enfrentado a la multiplicidad y variedad de situaciones y comunidades que se presentan en la realidad y agravado por las deficiencias técnicas de la legislación civil, han producido una doctrina tributaria falta de coherencia, contradictoria y adaptativa que supone, en su aplicación diaria, graves inconvenientes y diferencias de tributación entre los comuneros afectos; lo cual, para el autor, atenta contra los principios de capacidad económica e igualdad, esenciales para nuestro Derecho Tributario (página 256 y siguientes del trabajo).

Aunque creemos algo desorbitada tal afirmación, sí que pensamos que la redacción del artículo 33.2 LIRPF no tiene por qué seguir “*pari passu*” al CC y tampoco a la doctrina y jurisprudencia civilistas, sino que el intérprete tributario dispone de gran autonomía a la hora de aplicar el mencionado artículo.

El problema es que la vigencia histórica de una doctrina que ha partido de la calificación del artículo 33.2 LIRPF como una “ficción jurídica” y de la remisión a disposiciones civiles (las cuales tampoco se caracterizan, en muchos casos, por su armonía) no parece permita ahora un cambio radical en la doctrina tributaria.

Por ello, también coincidimos (aunque no en la propuesta) en la necesidad de una reforma de “*lege ferenda*” del artículo 33.2 LIRPF.

En suma, nos enfrentamos ante una visión exhaustiva y práctica de los problemas tributarios que el artículo 33.2 LIRPF está generando en la realidad, producto de un error conceptual (conforme a la perspectiva del autor) de este artículo, centrado, al final, en su excesiva dependencia de las reglas civiles que regulan la división y disolución de la cosa en común, error que debe ser solucionado con una modificación de la redacción del citado artículo.

Domingo Carbajo Vasco

Agencia Estatal de Administración Tributaria