

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V2446-23</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>Fecha salida</b>	13/09/2023
<b>Normativa</b>	RITPAJD RD 828/1995 arts. 70, 102 . TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 4, 7, 10, 30-1, 31-2, 49, 50
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante es copropietario por herencia de un edificio de cinco plantas con dos patios construidos en 1967. En la actualidad se va a proceder a realizar la escritura pública de declaración de obra nueva, división horizontal de los cinco inmuebles resultantes y adjudicación de los mismos a los distintos propietarios.
<b>Cuestión planteada</b>	Determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados, así como su posible prescripción.
<b>Contestación completa</b>	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:</p> <p>En cuanto a la tributación de la operación planteada deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, TRLITPAJD–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):</p> <p>“Artículo 2</p> <p>1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.</p> <p>(...)”.</p> <p>“Artículo 4</p> <p>A una sola convención no puede exigirsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.”</p> <p>El artículo 7 del TRLITPAJD regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, disponiendo en sus apartados 1.A) y 2.B), párrafo primero, lo siguiente:</p> <p>“Artículo 7</p> <p>1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:</p> <p>A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.</p> <p>(...)”</p> <p>2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:</p> <p>(...)”</p>

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.”.

De los artículos del Código Civil reseñados, y por lo que aquí interesa, hay que destacar el artículo 1.062 que establece en su párrafo primero, que: “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Por otra parte, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. A este respecto, el artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, RITPAJD–, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), determina lo siguiente:

“Artículo 23:

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”.

Respecto a la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el artículo 31 del TRLITPAJD determina lo siguiente en su apartado 2:

«Artículo 31.

(...)

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

(...)”.

Por otra parte, respecto al sujeto pasivo el artículo 29 del TRLITPAJD establece que:

“Artículo 29.

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo el prestamista.”.

Respecto a la base imponible, el artículo 30 del TRLITPAJD establece que:

“Artículo 30.

1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.

Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”.

En este sentido, y en relación con la base imponible, el artículo 10 del TRLITPAJD establece lo siguiente:

“Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes,

pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.”

Por otra parte, el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), -en adelante RITPAJD- dispone

“Artículo 70. Normas especiales.

1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente”.

Por último, el RITPAJD se refiere a la disolución de las comunidades de bienes en los siguientes términos:

“Artículo 61. Disolución de comunidades de bienes.

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

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.”.

Vista la normativa expuesta, en la consulta planteada, de acuerdo con el artículo 4 del TRLITPAJD, son varias las convenciones sujetas al impuesto que deberán tributar separadamente al constituir hechos imponibles independientes: la declaración de obra nueva, la división horizontal del edificio y la disolución del condominio. En todos estos casos, este Centro Directivo ha mantenido reiteradamente la procedencia de la tributación independiente de cada una de las citadas operaciones, criterio que asimismo resulta del artículo 70 del RITPAJD que establece normas especiales para la determinación de la base imponible en las citadas operaciones sin contemplar la posibilidad de que la tributación por alguna de ellas exima de tributación a la efectuada con posterioridad ni modifique en forma alguna la determinación de la base imponible.

Así las operaciones que pretenden llevar al cabo en el presente caso son las siguientes:

1º. Declaración de obra nueva.

2º. La división horizontal de un edificio.

3º. La disolución del condominio, sin concretar más detalles de cómo se realizará la adjudicación entre ellos.

Primera cuestión. Tributación de la declaración de obra nueva.

Se deberá declarar conforme a lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD. Ahora bien, la expresión “valor real de coste” no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble. Así lo ha interpretado tradicionalmente este Centro Directivo en diversas resoluciones en contestación a consultas vinculantes, entre ellas las resoluciones V3306-19, de 2 de diciembre de 2019 y V0506-20, de 2 de marzo de 2020, en las que se decía lo siguiente:

“La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque si constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.”.

Serán sujetos pasivos el consultante y el resto de copropietarios en proporción a sus cuotas de participación en la comunidad de bienes.

Segunda cuestión. Tributación de la división horizontal del edificio.

Mediante la división horizontal la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble, pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de las fincas registrales surgidas de la misma, ya que siguen perteneciendo a los mismos comuneros y en la misma proporción que antes de llevarse a cabo dicha división. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga no una participación indivisa en el conjunto de las fincas registrales, sino más participación en una de las fincas y ninguna participación en otras fincas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos los comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes.

Por lo que respecta a la base imponible, esta se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD, complementada con el artículo 70.3 del RITPAJD. Conforme al apartado primero del artículo 30: “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, precisando el reglamento del impuesto cuál es el objeto valuable que debe ser tomado en consideración para fijar la base imponible en los distintos supuestos de modificación registral de fincas que contempla. Así, conforme al artículo 70.2 del RITPAJD, en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 30.1 del TRLITPAJD cuando la cuestión formulada se refiere a bienes inmuebles, en cuyo caso, si la base imponible se determina en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido. Por tanto, el valor del bien inmueble, esto es, del terreno, no podrá ser inferior al determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Cuando no

exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

Tercera cuestión. Tributación de la disolución de condominio.

En primer lugar, debe precisarse que la contestación a la consulta se ceñirá exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, circunstancia a la que no se alude en el escrito de consulta.

El artículo 392 del Código Civil establece que “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo el artículo 399 que “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca en relación con los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”. A continuación, el artículo 400 señala que “Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común”. Y, por último, dispone el artículo 450 que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión.”.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no es una verdadera transmisión pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil. En este sentido, el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (por ejemplo, sentencia de 28 de junio de 1999) que la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por otro lado, hay que determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes y, a este respecto, si conforme al artículo 392 del Código Civil “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o esta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero. Sin embargo, aunque dos o más bienes, muebles o inmuebles, sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen o destino de la referida comunidad.

Cabe considerar la existencia de una única comunidad sobre una universalidad de bienes, como es el caso de la sociedad de gananciales o de una comunidad de bienes que realice actividades económicas, ya se haya constituido por actos “inter vivos” o se haya originado por actos “mortis causa”; a ellas se refiere el artículo 22 del TRLITPAJD. También es una única comunidad de bienes, en origen, la llamada comunidad hereditaria en general –aunque no realice actividades económicas–, es decir, la constituida por los herederos del causante mientras no se haya adjudicado el caudal relicto, esto es, desde que los llamados a suceder aceptan la herencia hasta su adjudicación (Tribunal Económico Administrativo Central, resoluciones de 29 de septiembre de 2011 –0591-2010 y 3704-2010–). En el supuesto de que se trate de varios condominios, su disolución supondrá la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

Por último, también cabe advertir que el hecho de que se separe algún comunero o que se incorpore algún nuevo comunero no determina por sí solo que se extinga la comunidad de bienes y nazca una nueva, sino, simplemente, que ha variado el número de comuneros, pero la comunidad de bienes se mantendrá como tal, pues, como señala el artículo 392 del Código Civil, la propiedad de una cosa o de un derecho seguirá perteneciendo pro indiviso a varias personas.

La disolución de la comunidad de bienes puede producirse con o sin excesos de adjudicación, lo que ocasionará diferentes consecuencias fiscales en uno u otro caso:

#### 1. Disolución sin excesos de adjudicación.

En la disolución del condominio, siempre que ésta se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura de disolución a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente.

## 2. Disolución con excesos de adjudicación.

Siempre que a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso o lucrativo según sea o no objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

- Transmisión lucrativa: En caso de no mediar ningún tipo de compensación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe del exceso recibido. Así resulta del apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) –LISD–, según el cual constituye el hecho imponible del impuesto “b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”.

- Transmisión onerosa: Si el comunero al que se le adjudique el exceso compensa a los otros comuneros en metálico las diferencias que resulten a su favor, la existencia de dicha compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido que determina el carácter oneroso de la operación y podría determinar su tributación en el ámbito del ITPAJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD los excesos de adjudicación se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto. Luego el comunero al que se le adjudique el exceso, sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 8.a), deberá tributar por dicho concepto, por el valor del exceso recibido.

Regla especial: Supuestos en los que el exceso surja de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. Cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa a los efectos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, por lo que la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial.

La aplicación de la regla especial exige, por tanto, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.
2. La adjudicación a “uno” de los comuneros.
3. La compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

1) Indivisibilidad del bien. Sobre esta cuestión, cabe advertir que, si bien este Centro Directivo no puede indicar a priori si una vivienda determinada constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, sí es cierto que los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995). Así lo entiende igualmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que “en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC)– 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 –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC”.

En el supuesto de una única comunidad sobre varios bienes, habrá que atender al conjunto de todos ellos para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes, individualmente considerados, pueda tener la condición de indivisible, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación.

De ser posible una adjudicación distinta de los bienes entre los comuneros, que evitase el exceso o lo minorase, si no se lleva a cabo, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro que determinaría la sujeción al impuesto.

2) Adjudicación a un solo comunero. Este requisito supone la extinción de la comunidad al desaparecer la cotitularidad sobre la propiedad del bien. Por ello, si, existiendo varios comuneros, se adjudicaren bienes a uno en pago de su cuota de participación, permaneciendo el resto en la situación inicial de indivisión, no se habrá producido la extinción de la comunidad. Lo que habrá será una separación de uno o varios comuneros, (también denominada disolución parcial), supuesto no previsto en el citado artículo 1.062 del Código Civil, cuya literalidad exige que la disolución de la comunidad sea total, al contemplar exclusivamente el supuesto de que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, se adjudique “a uno”, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.

3) Compensación por parte del comunero al que se adjudica el exceso al comunero que recibe de menos. Dicha compensación debe ser necesariamente en metálico por expresa exigencia del artículo 1.062 del Código Civil al que se remite el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Esta obligación de compensar al otro en metálico no es más que una 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, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 400 del Código Civil al establecer que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, pudiendo cada uno de ellos en cualquier tiempo pedir que se divida la cosa común. Por tanto, la intervención de una compensación en dinero no califica a la operación de compra de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común en cumplimiento de las normas del Código Civil.

En caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permitiría, en principio, la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 2 del TRLITPAJD cuando establece que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado...”.

Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del RITPAJD.

Ahora bien, por lo que se refiere a la necesidad de que la compensación sea en metálico o la admisión de compensaciones alternativas, debe tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en cuyo fundamento de derecho tercero, el Tribunal Supremo determina lo siguiente:

“TERCERO. - Análisis de la anterior jurisprudencia a la luz de las específicas circunstancias del presente recurso.

(...)

(i) La existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios.

Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios, no debe ser obstáculo para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B TRITPAJD.

En efecto, lo que resulta trascendente a estos efectos, es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

(...)

Por lo que se refiere a si era posible distribuir de manera alternativa los bienes entre ambos copropietarios debemos apuntar que la indivisibilidad de cada bien -individualmente considerado- no tiene por qué impedir que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer por ejemplo, mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando en lo posible los excesos de adjudicación, criterio esté, que viene a asumirse en la reciente consulta vinculante de la Dirección General de los Tributos V1855-19, de 16 de julio de 2019.

(...)

(ii) Que la adjudicataria en lugar de satisfacer en metálico al otro condómino el exceso de adjudicación –como exige el artículo 1062 del Código Civil -, le entregó un bien inmueble de su propiedad, varios bienes muebles y asumió la deuda hipotecaria de la vivienda adjudicada.

«(...

..., la asunción del importe de la deuda hipotecaria pendiente constituye una compensación en metálico.

En efecto, así lo ponen de manifiesto las recurridas en este recurso, cuya posición resulta avalada por las consultas vinculantes V1494-11, de 9 junio de 2011 y V2367-10, de 28 de octubre de 2010, en cuya virtud "también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común."

A mayor abundamiento, nuestra referida sentencia 916/2019 viene a admitir este tipo de compensación a los efectos del art. 7.2.B del TRITPAJD cuando se pone de manifiesto que "este exceso sobre la compensación -esto es, sobre el exceso de adjudicación verdadero- dará lugar, en su caso, a otro hecho imponible (donaciones). Así pues, a modo de conclusión, los excesos de adjudicación a que se refiere el art. 7.2.B del TRITPAJD son, en realidad, aquellos en que la compensación, sea en metálico o, como aquí ocurre, en asunción en pago de deudas, funciona cabalmente como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario.

(...)

Ahora bien, con independencia de todo lo anterior debe destacarse como recapitulación que lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD.

(...).".

Tras estos argumentos jurídicos, la sentencia recoge, en el fundamento de derecho cuarto, el "Contenido interpretativo de esta sentencia", en el que el Tribunal Supremo dice lo siguiente:

"CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

- La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominios.

- La anterior respuesta no varía, atendida la circunstancia de que el condómino al que se adjudican los inmuebles tras la extinción de los condominios, tenía una participación pequeña (11%) en uno de los inmuebles en condominio que le fueron adjudicados."

De lo argumentos expuestos en esta sentencia, cabe extraer las siguientes conclusiones del Tribunal Supremo

- La compensación en metálico a la que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil, puede realizarse no solo en metálico, sino también mediante la asunción de la deuda de un préstamo hipotecario o la dación pago de un bien propiedad del condómino.

- Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Lo que resulta trascendente es que los bienes inmuebles resulten indivisibles y no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. Es decir, que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

- La indivisibilidad de cada bien individualmente considerado permite que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer también mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles.

- La tributación de la disolución de comunidades de bienes por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico persiga con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, que el comunero que transmite sus participaciones reciba del otro comunero una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas ideales en los condominios y que los condóminos no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, es decir, que las recíprocas prestaciones sean equivalentes.

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Por lo que respecta a la base imponible, el artículo 30.1 del TRLITPAJD, anteriormente expuesto, dispone que “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, dedicando el resto del citado apartado a establecer normas especiales con relación a los préstamos hipotecarios y a los supuestos de posposición, mejora e igualación del rango de las hipotecas. También, en su tercer párrafo, se establece una regla especial para bienes inmuebles. El citado párrafo determina que “Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”. Por lo que, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado conforme a las normas previstas en el apartado 2 del artículo 10 del TRLITPAJD cuando la cuestión planteada se refiera a bienes inmuebles.

Sin embargo, no hay una norma específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, cuestión sobre la que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en una ya consolidada jurisprudencia compuesta, entre otras, por las sentencias 1484/2018, de 9 de octubre de 2018, 344/2019, de 14 de marzo de 2019, 1317/2019, de 4 de octubre de 2019 y 1379/2019, de 16 de octubre de 2019.

En dichas sentencias manifiesta el Tribunal Supremo que, ante la falta de regla específica, habrá de estarse a la índole y objeto del negocio que se instrumenta notarialmente, considerando que el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no puede equivaler al de la totalidad del bien inmueble que es objeto de división, sino única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública, pues la capacidad económica manifestada se limita exclusivamente a la parte alícuota que uno adquiere.

En el supuesto planteado, se desconoce el número de comuneros, la composición del edificio tras la división horizontal en cuanto a la valoración de las nuevas fincas resultantes, la forma en la que se llevará a cabo la adjudicación de las fincas resultantes, ni si mediará o no compensación entre los comuneros, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la existencia o no de un exceso en la adjudicación, ni determinar el ámbito de su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el ITP y AJD en sus diferentes modalidades.

Cuarta cuestión: Prescripción de los hechos imponibles.

La prescripción está regulada, con carácter general en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en los artículos 66 y siguientes:

“Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...).”

“Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(...)”.

Por otro lado, el TRLITPAJD establece lo siguiente:

“Artículo 49.

1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

(...)”.

“Artículo 50.

1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51”.

Y, por último, el artículo 102 del RITPAJD regula el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, desde cuya finalización comenzará a contarse el plazo de prescripción.

“Artículo 102. Plazo de presentación.

1. El plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato

(...)”.

De los preceptos anteriores resulta lo siguiente:

- Que lo primero a determinar es el momento en que se entiende producido el hecho imponible y el consiguiente devengo del impuesto, a partir del cual se fijará el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, desde el que se partirá para el cómputo del plazo de prescripción.

- La declaración de obra nueva y la división horizontal son actos jurídicos que deben constar necesariamente en escritura pública, constituyendo ambos hechos imponibles de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que, conforme al artículo 49.1 b) del TRLITPAJD, el impuesto se entenderá devengado el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen. Luego será la fecha de la escritura pública la que determine el devengo del impuesto. Lo mismo sucederá con la disolución del condominio y adjudicación de los inmuebles a los copropietarios en caso de que proceda la tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados.

- En el caso de que la disolución del condominio constituya hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 49.1 a) del TRLITPAJD, el impuesto se entiende devengado “el día en que se realice el acto o contrato gravado”. Finalmente, con independencia de lo anterior, debe precisarse que la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que, por tanto, queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, siendo la Administración Tributaria competente la que deba pronunciarse al respecto.

CONCLUSIONES:

Primera. En la operación planteada se van a dar varias convenciones, una declaración de obra nueva, una división horizontal y una disolución de condominio.

Segunda. La declaración de obra nueva y la división horizontal tributarán de forma independiente por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, y serán sujetos pasivos los comuneros en proporción a su cuota de comunidad.

Tercera. En la declaración de obra nueva la base imponible, conforme a lo establecido en los artículos 30.1 del TRLITPAJD y 70 del RITPAJD, se determina por el valor real de coste de la obra

nueva, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble.

Cuarta. En la división horizontal la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD, complementada con el artículo 70 del RITPAJD, esto es, se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, según el cual el valor del bien inmueble, esto es, del terreno, no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto.

Quinta. En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes, en el caso planteado, en la escueta descripción de los hechos el consultante no manifiesta si en la disolución de la comunidad existen o no excesos de adjudicación, ni si va a haber o no compensación entre los comuneros, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la existencia o no de un exceso en la adjudicación ni determinar el ámbito de su tributación en el ISD o en el ITPAJD en sus diferentes modalidades.

Sexta. En caso de tributar la disolución de la comunidad por el concepto actos jurídicos documentados, en la modalidad de cuota variable de documentos notariales, la base imponible se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, el valor del bien inmueble no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto. No obstante, ante la falta de regla específica que contemple la determinación de la base imponible en los supuestos de disolución del condominio sobre un bien inmueble, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el valor económico del acto de extinción de condominio es equivalente a la parte de la cosa común que se adjudica al interesado como consecuencia de la disolución.

Séptima. En la declaración de obra y la división horizontal en tanto no haya sido documentada públicamente no se iniciará el cómputo del plazo de prescripción sino desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación, en este caso, una vez transcurridos 30 días hábiles desde la fecha de la escritura pública, salvo que la Comunidad Autónoma competente haya establecido un plazo diferente.

Octava. En la extinción de condominio, si queda sujeta bien a la modalidad de actos jurídicos documentados bien a la modalidad de transmisiones patrimoniales realizándose la transmisión en escritura pública, la prescripción operará de la misma forma que en el caso anterior.

Novena. No obstante, con independencia de lo anterior, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que, por tanto, queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, siendo la Administración Tributaria competente la que deba pronunciarse al respecto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.