

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta V3129-23

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 04/12/2023

Normativa LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 33, 34, 35, 36
TRLRHL, RDLeg 2/2004, Arts. 2, 4, 7, 29, 30, 31

Descripción de hechos El consultante, junto a su hermano, son propietarios por mitades indivisas de un edificio compuesto de diversas plantas.

Sobre dicho edificio se realizó la escritura de declaración de obra nueva con fecha 26 de diciembre de 1989, como una sola finca, y en la misma forma fue registrada, dándole un valor de 6.500.000 pesetas, en la actualidad 39.065,76 euros.

Próximamente el consultante y su hermano van a formalizar la división horizontal y proceder a la extinción del condominio.

Cuestión planteada Determinación del valor de adquisición para calcular la posible ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tanto en la división horizontal como en la extinción del condominio.

Se plantea si se podría aplicar, a efectos de la tributación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la misma base imponible que se aplicó a la declaración de obra nueva inicial que se realizó en su día.

Contestación completa 1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

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):

“Artículo 2

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.

(...)”.

“Artículo 4

A una sola convención no puede exigirse 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.”.

El artículo 7 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:

“Artículo 7

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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.

(...)

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

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.”.

Y respecto a la base imponible, el artículo 30 del mismo texto legal recoge 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 que:

"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 último, y volviendo al 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."

Lo primero a tener en cuenta en el supuesto que se examina es la existencia de varias convenciones que, conforme al artículo 4 del TRLITPAJD, deberán tributar separadamente al constituir hechos imposables independientes: la división horizontal de un edificio compuesto de local

en planta baja, entreplanta, primera y segunda planta, y la disolución del condominio existente sobre el mismo y ello con independencia de que el primero de los actos sea necesario para llevar a cabo la disolución del condominio. De igual forma sucede con la declaración de obra nueva, operación previa y necesaria para llevar a cabo la división horizontal de un inmueble, o con la segregación o división de una finca en condominio, también previa y necesaria para su posterior adjudicación a cada uno de los titulares extinguiendo el 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.

“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.

(...)”.

Así las operaciones que pretenden llevar al cabo el consultante y su hermano son las siguientes:

- 1º. La división horizontal de un edificio.
- 2º. La disolución del condominio, sin concretar más detalles de cómo se realizará la adjudicación entre ellos.

Primera cuestión. Tributación de la división horizontal de un edificio.

La primera de las operaciones planteadas no afecta a la titularidad del inmueble, no implicando ni su transmisión ni el gravamen del mismo, por lo que se trata, por tanto, de una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero que, sí tributará por la cuota variable del documento notarial de actos jurídicos documentados, dada la concurrencia de todos los 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

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del TRLITPAJD tendrá tal consideración “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”, por lo que, en el presente caso, en el que no se produce adquisición alguna, la condición de sujeto pasivo recaerá sobre los dos comuneros en proporción a su cuota de titularidad.

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.

Segunda 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, debiendo tributar por el importe del exceso recibido como donación a favor del comunero al que se adjudica, en caso de no haber compensación (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 de 1987) – en adelante LISD–) y en el ámbito del ITPAJD en caso de que si mediara compensación. En este supuesto tributaria en la siguiente forma:

- 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 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, es decir, el cese efectivo de la indivisión.
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 alcuota que uno transmite y otro adquiere.

Por último, cabe señalar que, en el supuesto planteado, se desconoce la composición del edificio tras la división horizontal en cuanto al número de nuevas fincas resultantes y su valoración, ni si media 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, así como a efectos de determinar el ámbito de su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el ITP y AJD.

CONCLUSIONES:

Primera cuestión: Tributación de la división horizontal de un edificio.

Primera. La presente operación no afecta a la titularidad del inmueble, no implicando ni su transmisión ni el gravamen del mismo, por lo que se trata, por tanto, de una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero que sí tributará por la cuota variable del documento notarial de Actos jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Segunda. 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.

Segunda: Tributación de la disolución de condominio.

Primera. En el caso planteado, en la escueta descripción de los hechos el consultante no manifiesta si en la disolución de la comunidad, en la que se va a adjudicar al consultante y a su hermano el inmueble en cuestión, existen o no excesos de adjudicación, ni si va a haber compensación entre los comuneros o si no la va a haber. Por lo que se plantean distintos supuestos:

- En el caso de no existir excesos de adjudicación:

La disolución de condominio no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Por lo que 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.

- En el caso de existir excesos de adjudicación:

De no mediar ningún tipo de compensación por parte del consultante hacia su hermano o viceversa, la operación será una transmisión de carácter lucrativo y el consultante o su hermano tributarán como donación por la parte del inmueble que adquiere.

Si en la disolución de la comunidad el consultante compensa a su hermano con dinero o con otros inmuebles que posean en común o viceversa, el exceso de adjudicación no tributará como transmisión patrimonial onerosa y la disolución de la comunidad tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados.

Segunda. 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.

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, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en los siguientes términos: 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, puesto que el resto indiviso ya lo poseía el adjudicatario a título dominical, por virtud de su propio derecho preexistente en el seno de la comunidad.

Tercera. Finalmente, y dado que en el supuesto planteado se desconoce la composición del edificio tras la división horizontal en cuanto al número de nuevas fincas resultantes y su valoración, la existencia o no excesos de adjudicación, y si media o no compensación entre los comuneros, este Centro Directivo no puede pronunciarse a efectos de determinar el ámbito de su tributación en el ISD o en el ITPAJD.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que “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”.

El apartado 2 del mismo precepto dispone que “Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

En los supuestos de división de la cosa común.

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

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

Los supuestos a los que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.”

Conforme con lo anterior, en primer lugar, la mera división horizontal de la finca no comporta alteración patrimonial alguna, manteniendo las fincas divididas, por tanto, el mismo valor y fecha de adquisición que la finca matriz.

En segundo lugar, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o

pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad.

En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a un comunero bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándosele una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico e independientemente de que la disolución de la comunidad de bienes sea total o parcial, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

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.