

NUM-CONSULTA V1828-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 26/04/2016

NORMATIVA Ley 35/2006, art. 33, 34, 35 y 36. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 4, 7 y 31-2. TRLRHL RDLeg, art. 104

DESCRIPCION-HECHOS Los consultantes tienen tres inmuebles en copropiedad fruto de la herencia de sus padres. Los tres inmuebles eran de carácter ganancial. Desean realizar una extinción del proindiviso sobre los tres inmuebles de manera que dos de los inmuebles pasarían a ser propiedad al 100 por 100 de dos de los consultantes y el otro quedaría compartido al 50 por 100 entre el tercer hermano y uno de los anteriores.

CUESTION-PLANTEADA Tributación de la operación.

CONTESTACION-COMPLETA El artículo 4 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante TRLITPAJD, establece que “A una sola convención no puede exigírsele 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 del mismo texto legal, que regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, dispone en sus apartados 1.A) y 2.B), párrafo primero, lo siguiente:

“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.”

Por lo que se refiere a los artículos del Código Civil reseñados, por lo que aquí interesa, el artículo 1.062 dispone 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 31.2 del TRLITPAJD establece que:

“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 y 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.º 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.”.

A su vez, el apartado 2 del artículo 61 del RITP establece que en “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.”

Partiendo de la base que la comunidad de bienes hereditaria no realiza actividades empresariales, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de la comunidad de bienes sólo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúne todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD en su párrafo primero: 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 y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Además, debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota. v compensarse las

diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil. 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). Ahora bien, como se ha expuesto anteriormente, dicha indivisibilidad debe ser referida al conjunto de inmuebles, de manera que el reparto de los mismos sea lo más equitativo posible.

Del escueto planteamiento realizado se deduce que al menos uno de los consultantes va a tener un exceso de adjudicación ya que va a recibir el 100 por 100 de un inmueble y el 50 por 100 de otro, otro hermano el 100 por 100 de un inmueble y el tercer hermano el 50 por 100 de un inmueble; si no existe una forma de hacer otro reparto que produzca un exceso de adjudicación menor y este exceso que se produce se compensa en dinero; el exceso no tributará; en caso contrario deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa, si es oneroso o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, si es lucrativo. Por último, cabe señalar que si la nueva comunidad de bienes resultante de la disolución de la comunidad hereditaria, comunidad de bienes sobre un inmueble, en este caso de origen inter vivos, va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias, aunque estaría exenta en virtud del artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD que establece que estarán exentas:

“11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

Respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), este se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de

goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.

- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

En este tipo de comunidades de bienes que se constituyen como consecuencia de actos “mortis causa”, la adjudicación de los bienes inmuebles llevada a cabo como consecuencia de la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Del escrito aportado por la consultante se desprende que existe una comunidad de bienes que se ha originado como consecuencia de actos “mortis causa.”.

En este caso, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU. y ello con independencia de que la división se lleve

a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

De lo anterior se desprende que la adjudicación de los tres bienes inmuebles cuya propiedad ha tenido como origen actos "mortis causa" no va a producir el devengo del IIVTNU.

Por otra parte, 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), 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 dispuesto en el citado precepto, 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 alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad existiría una alteración patrimonial en los otros, generándose en estos últimos una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, 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. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución de la comunidad de bienes que van a efectuar los consultantes siempre que los valores de adjudicación de las fincas se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a las fincas adjudicadas, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la adjudicación. En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

CONCLUSIÓN:

Primera: La disolución de la comunidad de bienes hereditaria tributará por el concepto de actos jurídicos documentados, si además se produce un exceso de adjudicación evitable, o siendo inevitable no se compensa en dinero; el exceso deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa, si es oneroso o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación, si es lucrativo. Segunda: La adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

Tercera: No existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución de la comunidad de bienes que van a efectuar los consultantes siempre que los valores de adjudicación de las fincas se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

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.

