

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1399-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	05/06/2017
NORMATIVA	Ley 35/2006, arts. 33, 34, 35 y 49 TRLITPAJD RDLeg 1/1993, arts. 2, 4, 30 y 31
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante tiene en proindiviso con sus tres hermanos un inmueble que consta de dos plantas. Se pretende realizar la división horizontal del mismo de manera que surgirán dos inmuebles, un inmueble en la planta baja y otro en la segunda planta. Los comuneros quieren realizar la disolución sobre la planta baja adjudicándosela al consultante que tendrá un pequeño exceso de adjudicación, compensando con dinero a sus hermanos por el mismo, y la disolución parcial de la comunidad que ostentan sobre la vivienda de la segunda planta que quedará en proindiviso entre los otros tres hermanos.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:</p> <p>El artículo 2.1 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) determina que:</p> <p>“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>A su vez, el artículo 4 del TRLITPAJD establece que:</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>Asimismo, el artículo 7 del mismo cuerpo legal establece que:</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> <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.”</p>

A este respecto, el artículo 1062 del Código Civil señala que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a cada uno, a calidad de abonarse a los otros el exceso en dinero.

A su vez, 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.”

Por otro lado, el artículo 61 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) (RITPAJD), dispone los siguientes preceptos:

“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.”

A su vez, el artículo 70 del RITPAJD establece reglas especiales de fijación de la base imponible en el gravamen de actos jurídicos documentados:

“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.”

En la consulta planteada, de acuerdo con el artículo al artículo 4 del TRLITPAJD, son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente; por otra parte, conforme al artículo 2.1 del TRLITPAJD transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, con independencia de la denominación que se haya dado a la misma, que en realidad no es una disolución de comunidad de bienes, ya que uno de los inmuebles va a seguir en proindiviso entre tres comuneros, sino que, además de la división horizontal del inmueble, se produce una separación de comunero. Las dos operaciones tributarán de la siguiente manera:

- División horizontal de la finca: Mediante la división horizontal surgen dos inmuebles, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en los dos inmuebles, pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de los nuevos inmuebles surgidos de la misma, ya que los dos inmuebles siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dicha división horizontal. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de los inmuebles, sino la propiedad exclusiva de uno de ellos, 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 todos los comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y la base imponible se calculará en función de lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.

- Separación de comunero: En la adjudicación a un comunero de uno de los inmuebles en proporción a su participación (con unas diferencias mínimas que se compensarían en metálico), llevándose la parte que le corresponde en la comunidad, lo que se produce realmente es la separación de uno de los comuneros; dicha separación en realidad no es una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte.

Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se puede citar la sentencia de 28 de junio de 1999, en cuyo fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, afirma 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”. En consecuencia, si efectivamente el consultante que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando un inmueble que le corresponde por su participación en la comunidad de bienes. Esta separación de comunero estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, por la parte que se lleva, al no haber realizado la comunidad de bienes actividad empresarial.

Por otra parte, el artículo 30.1 del TRLITPAJD establece que “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.”

Considerado, pues, el objeto de la escritura la separación del comunero, la base imponible será el valor declarado del inmueble que se adjudique al comunero que se separa, pues éste y no otro es el objeto de la escritura, sin perjuicio de la comprobación administrativa de la misma y sin que pueda admitirse que la base imponible se extienda a la totalidad del valor de todos los inmuebles, como sucedería si efectivamente el objeto de la escritura fuese la disolución del condominio.

En cuanto al tipo impositivo aplicable en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados en la Región de Murcia, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE nº 305 de 19 de 12 de 2009).

En primer lugar, el artículo 49 establece el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponiendo en su apartado 1 que:

“En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Tipos de gravamen:

(...)

En relación con la modalidad Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

(...)”:

En segundo lugar, el artículo 55 de la citada norma establece en su apartado 2 el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, disponiendo que “No son objeto de delegación las siguientes competencias:

La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

(...)

Por tanto, esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.

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”.

No obstante, 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, 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, como ocurre en el caso planteado en el consultante, 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, 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, para las transmisiones onerosas, vienen definidos en el artículo 35 de la LIRPF, según el cual:

El artículo 35 establece lo siguiente:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a los inmuebles adjudicados, 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.

Esta ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

Por último, la mera división horizontal de la finca no comporta alteración patrimonial alguna, manteniendo las fincas segregadas, por tanto, el mismo valor y fecha de adquisición que la finca matriz.

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.