

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V1479-17</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>FECHA-SALIDA</b>	12/06/2017
<b>NORMATIVA</b>	RITPAJD RD 828/1995 art. 23 y 61. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2, 4, 7-1 y 2-b, 31-2
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante y sus tres hermanos tienen en proindiviso varios inmuebles, rústicos y urbanos. Dichos bienes fueron adquiridos por herencia de sus difuntos padres y donación de su madre, adjudicándoseles por cuartas partes indivisas. La comunidad de bienes no ejerce ninguna actividad económica.</p> <p>En este momento dos de los comuneros pretenden separarse, continuando el resto en proindiviso, limitándose los comuneros que se separan a llevarse la parte que les corresponde por su cuota de condominio, en proporción a su cuota de titularidad, de tal forma que, siempre y cuando pudieran formarse lotes equivalentes, no se produzcan excesos de adjudicación y, de no ser posible y producirse excesos de adjudicación inevitables, dichos excesos serían compensados en metálico, a los comuneros que hayan obtenido defectos de adjudicación.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Tributación de la operación planteada en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y a efectos del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<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, ITP y AJD–, 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>Artículo 4</p> <p>“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.”</p> <p>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:</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>

(...)

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 (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), determina que: “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 apartado 2 del artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD determina lo siguiente:

“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 último, el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) 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.”

Conforme a lo anteriormente expuesto, y ciñendonos exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, circunstancia a la que no se alude en el escrito de consulta, lo primero a tener en cuenta es la concurrencia en el supuesto planteado de dos convenciones diferentes, tal y como establece el artículo 4 anteriormente transcrito: la disolución del condominio y la producción de un exceso de adjudicación, que se examinarán separadamente.

#### 1.- DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO

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” (artículo 392), 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 con relación a los condueño estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.” 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 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 vemos que, 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 ésta 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. Por otro lado, aunque dos 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 de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, procedan de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa pero sobre distintos bienes, sin que en nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sea las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos condominios, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

#### A) Disolución de un único condominio.

Siempre que la disolución 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 ITP y AJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

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

La base imponible se determina en el artículo 30 del texto Refundido del impuesto estableciendo que “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”. Y, en cuanto al sujeto pasivo, según el artículo 29 lo será “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”. Luego será sujeto pasivo el comunero, por el valor del bien o derecho que se le adjudique.

B) Supuesto de que se trate 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, en los términos expuestos en el apartado anterior.

## 2.- EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

A diferencia del supuesto anterior, cuando 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 si 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.

- 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 (BOE de 19 de diciembre), 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".

- Por el contrario, 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 onerosos de la operación y su tributación en el ámbito del ITP y AJD, en la siguiente forma:

Regla general: Conforme al artículo 7.2.B) del Texto Refundido 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. La liquidación que en este supuesto proceda es independiente de la que resulte de la disolución de la comunidad a que se refiere el apartado 1 anterior.

Excepción: 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 Texto Refundido del ITP y AJD por lo que, de igual forma que en el apartado 1.A) anterior, la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD determina su tributación por la cuota variable del documento notarial. La base imponible será el valor declarado del exceso sin perjuicio de la comprobación administrativa (art. 10) y el sujeto pasivo el comunero al que se adjudique.

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

La indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión.

La adjudicación a "uno" de los comuneros.

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 puedan ser considerados indivisible, el conjunto de todos si 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 evite el exceso o lo minore, sí existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determinaría la sujeción al impuesto.

De igual forma, en caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, debe tenerse en cuenta que, al tratarse de actos jurídicos independientes, dichas compensaciones deben ser en metálico, sin compensar 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 texto refundido del ITP y AJD 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 Reglamento del 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.

En caso de separación de comunero podemos distinguir a su vez:

- Que el comunero que se separa se adjudique bienes por valor de su cuota de participación, en cuyo caso dicha adjudicación no tributará por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa, en cuanto, como ya se ha señalado, no se produce transmisión alguna, sino tan solo adjudicación o especificación de los bienes en los que se concreta su cuota parte abstracta en la comunidad. Consiguientemente, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determina la sujeción a la cuota variable del documento notarial.

- Que el comunero que se separa se adjudique bienes por un valor superior al que le correspondería según su cuota, produciéndose un exceso de adjudicación, en cuyo caso la verdadera naturaleza jurídica del acto que se produce es la de permuta en la cual el comunero que se separa transmite la cuota parte que le corresponde sobre el bien o bienes que permanecen en la indivisión a cambio de la cuota parte que corresponde a los comuneros que no se separan en el bien o bienes que a él se le adjudican.

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 Texto Refundido. 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

En el supuesto planteado, debe precisarse, en primer lugar, que en cuanto a la situación preexistente de comunidad entre los hermanos, no se trata de una única comunidad de bienes, sino de varias, dado el distinto origen de los mismos, procediendo en parte de donación de la madre y en parte de la herencia de ambos padres; y, en segundo lugar, que la operación planteada no constituye una extinción de condominio pues el proindiviso se mantiene entre los hermanos que no se separan.

Por tanto, aplicando lo anteriormente expuesto, se puede concluir lo siguiente:

Primero. Si a los dos comuneros que se separan se les adjudican bienes por valor de su cuota de participación, dicha adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuanto no se produce transmisión alguna, sino tan solo adjudicación o especificación de los bienes en los que se concreta su cuota parte abstracta en la comunidad, resultando de aplicación la cuota variable del documento notarial.

Segundo. Si, por el contrario, se les adjudican bienes por un valor superior al que le correspondería según su cuota, se producirá un exceso de adjudicación al que no le es de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD al no producirse la adjudicación a uno solo de los comuneros y la consiguiente extinción de la comunidad. Por tanto, deberá tributar como permuta en la que los dos comuneros que se separan transmiten la cuota parte que le corresponde sobre el bien o bienes que permanecen en la indivisión a cambio de la cuota parte que les corresponde a los comuneros que no se separan en el bien o bienes que ellos se adjudican.

#### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA:

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

El apartado 1 del artículo 104 establece que:

“1. 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.

Del artículo transcrito se deduce que la realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, al no tratarse de 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 tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

En el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, en el que la única forma posible de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro/s el exceso en dinero, dicha adjudicación no es más que la concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros en otro concreto, que no constituye transmisión. Igual sucede en el caso de que haya varios bienes en común, aunque individualmente considerados sean indivisibles. Solo cuando el “exceso de adjudicación” hubiera podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los bienes, existirá una transmisión de la propiedad del resto de los comuneros al adjudicatario y, por tanto, se producirá la sujeción al IIVTNU.

En el supuesto objeto de consulta debe precisarse que no se trata de una única comunidad de bienes sino de varias, (aunque los comuneros sean los mismos), dado el distinto origen de las mismas, y que no se está ante un supuesto de extinción de la comunidad de bienes al mantenerse el proindiviso entre los dos hermanos que no se separan, por lo que podemos distinguir las siguientes posibilidades:

- Si a los dos comuneros que se separan se les adjudican bienes por valor de su cuota de participación, dicha adjudicación no dará origen a la tributación por el IIVTNU, en cuanto que no se produce transmisión alguna, sino tan solo adjudicación o especificación de los bienes en los que se concreta su cuota parte abstracta en la comunidad. Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación del terreno de naturaleza urbana a los comuneros que se separan, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones del terreno adjudicado que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando se adquirieron por herencia y donación, respectivamente) y no en la fecha en que se produce la adjudicación por separación de los comuneros.

- Si, por el contrario, a los dos comuneros que se separan se les adjudican bienes por un valor superior al que les correspondería según su cuota, esta operación consiste en una permuta en la que los dos comuneros que se separan transmiten la cuota parte que les corresponde sobre el bien o bienes que permanecen en la indivisión a cambio de la cuota parte que les corresponde a los comuneros que no se separan en el bien o bienes que los primeros se adjudican. La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble urbano, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU. Cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre el bien o bienes inmuebles que se adjudican a los otros comuneros.

#### CONCLUSION

Primero. Debe disolverse cada condominio de forma independiente. Si la adjudicación a cada comunero no supera el valor de su participación en la comunidad, no se producirá tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas pero sí por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, y serán sujetos pasivos ambos comuneros por los bienes que a cada uno se adjudiquen

Segundo. Si el valor de lo adjudicado a cada comunero supera el valor de su participación en la comunidad, originando un exceso de adjudicación, éste tributará

en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados según el referido exceso sea o no inevitable en función de la indivisibilidad del bien de que se trate. En cualquier caso, si los comuneros intercambiasen inmuebles o cuotas de distintas comunidades, como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta y tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del Reglamento del impuesto.

Tercero. En cuanto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU. Si a los dos comuneros que se separan se les adjudican bienes por valor de su cuota de participación, dicha adjudicación no dará origen a la tributación por el IIVTNU, en cuanto que no se produce transmisión alguna, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones del terreno adjudicado que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto. Si, por el contrario, a los dos comuneros que se separan se les adjudican bienes por un valor superior al que les correspondería según su cuota, esta operación consiste en una permuta que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

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.