

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1667-17
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	27/06/2017
NORMATIVA	RITPAJD RD 828/1995 art. 23 Y 61. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2, 4, 7, 31-2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Los consultantes tienen varios inmuebles en proindiviso: una vivienda con trastero y garaje, adquirida la nuda propiedad al 50 por 100 en el año 1999 con el fallecimiento de su padre, y que consolidaron el dominio en el año 2009 con el fallecimiento de su madre, que tenía el usufructo de la misma. Por otra parte, la madre adquirió una vivienda, ya viuda, que heredaron los dos hermanos al 50 por 100 cada uno. En el año 2002, ambos hermanos compraron a medias un local para alquilarlo.</p> <p>Actualmente quieren hacer un reparto individualizado de los bienes. Uno de los hermanos se quedaría con la vivienda primera, incluida la plaza de garaje y trastero, y con el local, y el otro hermano con el piso adquirido por la madre más una cantidad en metálico.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la operación.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El apartado 1 del artículo 2 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) establece que:</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>Por otra parte, el artículo 4 del mismo texto legal 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>El artículo 7 del TRLITPAJD, 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:</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>

Respecto a los artículos del Código Civil reseñados, y 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 su parte, el artículo 31 del TRLITPAJD, que regula la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, determina lo siguiente en su apartado 2:

“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 otro lado, 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) establece en su artículo 23:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiriera, 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.”

Y, por último, y en cuanto a la disolución de las comunidades de bienes, el artículo 61 del citado reglamento se manifiesta en los siguientes términos:

“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.”

En primer lugar debe tenerse en cuenta que no se está una única comunidad de bienes, sino ante tres comunidades independientes que recaen sobre distintos bienes y tienen distinto origen y efectos desde distinto momento, todo ello con independencia de que los comuneros sean los mismos en las tres comunidades de bienes y con la misma proporción, el 50 por 100, en cada inmueble: una comunidad de origen mortis causa con efectos desde el año 1999, que es cuando falleció el padre de los consultantes, compuesta por una vivienda, trastero y garaje, otra comunidad de bienes inter vivos compuesta por un local, adquirido por los dos hermanos en el año 2002 y con efectos desde que lo adquirieron, y otra comunidad mortis causa, con efectos desde el año 2009, que es cuando falleció la madre, compuesta por otra vivienda.

La extinción o disolución de una comunidad de bienes que se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, no supone una verdadera transmisión de un derecho, pues no se atribuye al comunero nada que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil cuando dispone 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.”. En igual 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.

La inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto: ser una escritura pública, ser valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, si uno de los comuneros recibe bienes por valor superior a su cuota de participación en la comunidad, dicho exceso sí constituirá una verdadera transmisión que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Los excesos de adjudicación, por regla general y conforme al artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, constituyen hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que concurren alguna de las excepciones que establece el referido precepto. En el supuesto planteado, deberán concurrir los requisitos exigidos en el artículo 1.062 del Código Civil: Que se trate de un bien indivisible y que la compensación sea necesariamente en metálico.

En cuanto al primer punto, cabe advertir que, si bien este Centro Directivo no puede indicar a priori si un inmueble en cuestión 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, según los Tribunales Económico-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (TEAR de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y de 8 de junio de 1995).

En consecuencia, cabe entender que un inmueble propiedad común de unos comuneros constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero. Así lo entiende 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 este sentido ya se ha manifestado Centro Directivo en diversas contestaciones a consulta, como las de 5 de diciembre de 2003 (nº 2089-03), 20 de septiembre de 2006 (V1873-06) y 9 de febrero de 2007 (V0254-07).

Respecto a la compensación económica entre los comuneros, debe precisarse que ésta 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. Si un comunero compensase al otro entregándole un bien distinto del dinero, estaríamos ante un supuesto de permuta, contemplado en el artículo 23 del Reglamento del Impuesto.

De concurrir los citados requisitos, tratarse de un bien indivisible o que desmerezca por la indivisión y producirse la compensación entre los comuneros en metálico, la disolución de la comunidad de bienes tributará por la cuota gradual del documento notarial, siendo sujeto pasivo del impuesto “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”, es decir el comunero al que se adjudique el inmueble, conforme al artículo 29 del TRLITPAJD. La base imponible estará constituida por el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del citado cuerpo legal.

Ahora bien, como hemos dicho anteriormente, nos encontramos ante tres comunidades de bienes, por lo que, aun cuando se disuelvan las tres comunidades a la vez, cada comunidad deberá disolverse de forma independiente, conforme a lo anteriormente expuesto; es decir, si la compensación del exceso entre los comuneros tuviera lugar adjudicando bienes que forman parte de otra comunidad se estaría incumpliendo el requisito de que se haga en metálico, como exige el artículo 1.062 del Código Civil y la operación, como ya se señaló anteriormente, constituiría una permuta, en cuyo caso debería tributar “ ... cada permutante por el valor

comprobado de los que adquiriera,”, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 23 del reglamento.

Todo lo demás, relativo a que si han pagado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otras consideraciones, no tiene ninguna base para no tributar por la disolución de las comunidades hereditarias.

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.