

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

<b>NUM-CONSULTA</b>	V1770-17
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>FECHA-SALIDA</b>	07/07/2017
<b>NORMATIVA</b>	LIRPF Ley 35/2006 arts. 33, 35 y 36. RITPAJD RD 828/1995 art. 23. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2, 4, 7 y 31-2 . TRLRHL RDLeg 2/2004 art. 104
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>El consultante, junto con sus hermanos, ostenta la titularidad en proindiviso y por terceras partes de varios inmuebles. Con el propósito de arrendarlos, los padres del consultante constituyeron en el año 2001 una comunidad de bienes, a la que se aportaron varios de los inmuebles anteriores. En dicha comunidad de bienes, participan actualmente el consultante y sus dos hermanos, con una participación del 33,33% cada uno. Asimismo, otros inmuebles, en cuanto a la nuda propiedad de una mitad indivisa proceden de la herencia de su madre fallecida en octubre de 2010; el usufructo de dicha mitad y el pleno dominio de la restante mitad la adquirieron por herencia de su padre fallecido en enero de 2013. Otros inmuebles los adquirieron por herencia solo de su madre o de su padre. Actualmente pretenden extinguir los proindivisos existentes, adjudicando los inmuebles en tres lotes a cada uno de los comuneros.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Repercusión de la operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula 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.</p> <p>El apartado 1 del artículo 104 establece que:</p> <p>“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.”</p> <p>Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.</li><li>- 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.</li></ul> <p>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.</p>

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."

Constante la comunidad de bienes, el artículo 399 prevé la posibilidad de que cada condueño pueda disponer de su cuota-parte en los siguientes términos:

"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 condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad."

En cuanto a la extinción de la comunidad de bienes, los artículos 400 y 401 del Código Civil prescriben:

#### "Artículo 400

Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común.

Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de 10 años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención.

#### Artículo 401

Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común, cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina.

Si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejo, en la forma prevista por el artículo 396."

En cuanto a la división de la herencia, los artículos 1061 y 1062 del Código Civil, a los que se remite el artículo 406 del mismo, establecen:

#### "Artículo 1061

En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.

#### Artículo 1062

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.

Pero bastará que uno sólo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga."

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por actos "mortis causa" o por actos "inter vivos".

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, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

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 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.

Pero en el caso de la consulta no se está ante una única comunidad de bienes integrada por varios inmuebles, sino ante varias comunidades de bienes distintas (aunque los comuneros sean los mismos), que recaen sobre distintos bienes: una primera sería la comunidad de bienes constituida por los padres y en la que cada uno de los tres hermanos tiene una participación del 33,33% en su capital social, y otras comunidades estarían formadas por los inmuebles procedentes de la herencia del padre y/o de la madre y respecto de los cuales cada uno de los hermanos tiene un 33,33% del pleno dominio sobre dichos inmuebles.

Lo que deciden los comuneros es disolver todas las comunidades existentes, mediante la adjudicación de un lote de inmuebles a cada uno de los comuneros, pero incumpliendo el requisito de que la extinción de cada una de las comunidades se haga de forma independiente mediante la adjudicación proporcional a los comuneros o si esto no es posible, dada la naturaleza indivisible de los bienes, que la compensación al otro/s comunero/s se haga en metálico, como exige el artículo 1.062 del Código Civil. En el caso de consulta, se produce una permuta de bienes entre las distintas comunidades, ya que los lotes adjudicados a los tres comuneros están formados por inmuebles de todas las comunidades.

Por tanto, esta operación consiste en una permuta de los derechos que tienen sobre los inmuebles los distintos comuneros, por lo que no estamos ante una disolución de una comunidad de bienes, sino ante una permuta del derecho de pleno dominio que cada uno de los copropietarios tiene sobre los inmuebles afectados, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

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.

Respecto de los inmuebles pertenecientes a la comunidad de bienes constituida jurídicamente como tal, que se disuelve y sus inmuebles se adjudican a los comuneros, será dicha comunidad de bienes quien tenga la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de la propiedad de los inmuebles a los comuneros.

Respecto del resto de inmuebles, 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 los bienes inmuebles que se adjudican a los otros comuneros. Es decir, cada uno de los comuneros tributará respecto de la transmisión del 33 por ciento del pleno dominio de los inmuebles que se adjudican a sus hermanos.

Por otra parte, 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:

“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.”

Por otra parte, el artículo 4 del mismo texto legal 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 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:

“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."

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 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."

Y, por último, y en cuanto 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, como ya se ha dicho anteriormente 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 33 por 100, en cada inmueble.

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 cuando la comunidad de bienes no haya realizado actividades empresariales; en caso de que la comunidad de bienes haya realizado actividades empresariales la disolución de la comunidad tributaría por operaciones societarias.

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 tributaría 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, en el caso planteado, como ya se ha dicho anteriormente, nos encontramos ante tres comunidades de bienes que, aunque los comuneros sean los mismos, recaen sobre distintos 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 adquiera, ....", por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 23 del reglamento.

En el caso planteado, parece claro que se incumple dicha premisa y, por lo tanto nos encontramos ante una permuta y que como tal deberá tributar por el ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa.

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), 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 LIRPF, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.

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 hubiere 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.”

Y el artículo 36:

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.”

Los valores de adquisición y de transmisión, teniendo en cuenta en éste último que, si no se compensan los excesos de adjudicación, estaríamos ante una donación, serán los determinados a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para cada uno de los inmuebles, es decir, el valor de mercado de cada uno de ellos.

**CONCLUSIÓN:** Primera: Esta operación consiste en una permuta de los derechos que tienen sobre los inmuebles los distintos comuneros, por lo que no estamos ante una disolución de una comunidad de bienes, sino ante una permuta del derecho de pleno dominio que cada uno de los copropietarios tiene sobre los inmuebles afectados, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

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.

Respecto de los inmuebles pertenecientes a la comunidad de bienes constituida jurídicamente como tal, que se disuelve y sus inmuebles se adjudican a los comuneros, será dicha comunidad de bienes quien tenga la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de la propiedad de los inmuebles a los comuneros.

Respecto del resto de inmuebles, 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 los bienes inmuebles que se adjudican a los otros comuneros. Es decir, cada uno de los comuneros tributará respecto de la transmisión del 33 por ciento del pleno dominio de los inmuebles que se adjudican a sus hermanos.

Segunda: Nos encontramos ante tres comunidades de bienes, que recaen sobre distintos bienes, por lo que, aun cuando se disuelvan las tres comunidades a la vez, cada comunidad deberá disolverse de forma independiente; 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, constituiría una permuta, en cuyo caso debería tributar “ ... cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, ....”, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 23 del reglamento. En el caso planteado, parece claro que se incumple dicha premisa y, por lo tanto nos encontramos ante una permuta y que como tal deberá tributar por el ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa.

Tercera: 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 LIRPF, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF 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.