

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2216-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	05/09/2017
NORMATIVA	Ley 35/2006, arts. 33, 34 y 35 RITPAJD RD 828/1995, arts. 61 y 70 TRITPAJD RDLeg 1/1993, arts. 4, 7 y 32.2 TRLRHL RDLeg 2/2004, arts, 104 a 110
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante, junto con sus dos hermanas y su tío, es propietaria en proindiviso de una finca rustica. A su tío le pertenece el 50% del pleno dominio de la referida finca y a la consultante y sus hermanas el otro 50% por terceras partes indivisas.</p> <p>Se están planteando la posibilidad de segregar un trozo de terreno de la finca y adjudicárselo a su tío. El valor de la finca segregada será el correspondiente a la participación de su tío en la comunidad de bienes, quedando subsistente el proindiviso sobre el resto de la finca matriz respecto de la consultante y sus dos hermanas. No existirá compensación económica entre las partes porque cada uno de los comuneros se adjudicará bienes en la misma proporción que tenía.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>I. En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), que determinan lo siguiente</p> <p>Artículo 4</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>Artículo 7</p> <p>2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto:</p> <p>b) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.</p> <p>Artículo 31.2</p> <p>“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</p>

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 Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) dispone los siguientes preceptos:

Artículo 61

“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.”

Artículo 70. Normas especiales.

“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 el supuesto planteado, el escrito de consulta hace referencia a la segregación de una finca y la posterior separación de un comunero. Por tanto, nos encontramos ante el supuesto de hecho contemplado en el artículo 4 del texto Refundido, un único documento que, sin embargo, comprende varias convenciones diferentes que, consecuentemente, deberán tributar de forma separada e independiente.

Segregación de la finca.

Respecto de la primera convención, la segregación de una finca constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario – Decreto de 14 de febrero de 1947-, en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

Por tanto, la segregación de una finca tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de la misma, por lo que los titulares siguen siendo los mismos comuneros sin que se produzca transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRLITPAJD por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD :

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable
- Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial
- Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del TRLITPAJD tendrá tal consideración “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”, por lo que en el presente caso, en el que no se produce adquisición alguna, la condición de sujeto pasivo recaerá sobre los titulares de la finca que practiquen la segregación, es decir todos los comuneros en proporción a su cuota de titularidad.

En cuanto a la base imponible, 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”, precisando el apartado 3 del artículo 70 del reglamento del Impuesto que en las escrituras de segregación de fincas la base imponible estará constituida por el valor la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.

2.- Disolución de la comunidad

La segunda de las convenciones que debemos examinar es la adjudicación al tío de la consultante de la porción segregada, por un valor coincidente con el porcentaje que le correspondía en la comunidad.

Partiendo de la base de que la comunidad de bienes no ha realizado ninguna actividad empresarial, circunstancia a la que no se alude en el escrito de la consulta, la referida adjudicación no puede ser calificada de disolución de comunidad de bienes, en tanto la comunidad va a seguir existiendo entre la consultante y sus hermanas. Lo que se produce es la separación de uno de los comuneros, en la que la adjudicación de la parte segregada en pago de su cuota no constituye realmente una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte que se le adjudica. En este sentido se ha manifestado la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, en sentencia de 28 de junio de 1999, afirma en su fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, 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”.

Si la adjudicación al comunero guarda la debida proporción con su cuota de titularidad, sin que se produzca ningún exceso de adjudicación que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, esta operación tributará, igual que en el caso anterior, por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2. Será sujeto pasivo el comunero al que se le adjudica la porción segregada y la base imponible estará constituida por el valor de la misma.

Conclusiones:

Primera. En la operación que se pretende realizar concurren dos convenciones sujetas al impuesto, segregación de finca y separación de comunero, que tributarán de manera independiente.

Segunda. La segregación tributará por el concepto de actos jurídicos documentados, cuota variable del documento notarial, en tanto no supone la existencia de una transmisión patrimonial, pero reúne todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. Serán sujetos pasivos los distintos comuneros y la base imponible estará constituida por el valor de la finca segregada.

Tercera. La separación del comunero, que tampoco supone transmisión patrimonial alguna, tributará por igual concepto sobre una base imponible coincidente con el valor de la finca que se adjudica. Será sujeto pasivo el comunero al que se adjudica la porción segregada.

II. 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.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 establecen 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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos

de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

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.

De los datos aportados por la consultante, se deduce que el bien inmueble tiene la naturaleza de rústico a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que no se produce la sujeción al IIVTNU.

En el caso de que el bien inmueble tuviera la naturaleza de urbano a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en ese supuesto sí que se produciría la sujeción al IIVTNU.

Bajo este último supuesto, habría que analizar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar.

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 la operación que se pretende realizar en el caso de consulta, bajo el supuesto de que se tratara de un bien inmueble urbano, no supone la disolución de la comunidad de bienes, dado que se mantiene la comunidad sobre el inmueble entre tres comuneros (las tres hermanas). La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a tres. Por lo que, en realidad, la naturaleza jurídica de la operación descrita es una permuta.

La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien inmueble urbano, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

Por lo tanto, en cada transmisión de la propiedad, como consecuencia de permuta mediante la tradición, cada transmitente está obligado al pago del impuesto que grava el incremento de valor que experimente el suelo del inmueble urbano objeto de transmisión, de acuerdo con lo establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, que dispone:

"b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate."

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 inmueble que se adjudica a los otros comuneros.

III. 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, 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, , 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 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.”

Y el artículo 36:

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

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.

Por último, la mera segregación 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.

