

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0470-18
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	21/02/2018
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7-2-B, Y 31-2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante y su hermano desean disolver la copropiedad existente sobre un piso y una plaza de garaje (en un edificio distinto) que recibieron por herencia paterna. A estos efectos pretenden repartirse los inmuebles de tal forma que el consultante se quedaría con el piso (que constituye su vivienda habitual) y su hermano con la plaza de garaje, procediéndose a la compensación en metálico del menor valor recibido por éste.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Cuál sería la correcta liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y si la base imponible sería el valor total de los inmuebles o solo el exceso.</p> <p>Respecto al tipo se plantea si, al tratarse de la vivienda habitual del comunero, se podría aplicar el tipo reducido que para los casos de adquisición de dicha vivienda se establecen en la Comunidad Autónoma de Valencia.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<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>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> <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> <p>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”.</p> <p>Respecto a la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD determina lo siguiente en su apartado 2:</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, 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.”.

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 en relación con los condueños 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

En la disolución del condominio, siempre que ésta 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

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 podría determinar 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.

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 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 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 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, existiría una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determinaría la sujeción al 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. Si al comunero que se separa se le adjudican bienes por un valor superior al que le correspondería según su cuota, la verdadera naturaleza del acto que se produce no es la de un exceso de adjudicación, sino 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 Código Civil.

En el supuesto planteado, se trata de un condominio sobre dos bienes inmuebles, una vivienda y un garaje, de distinto valor, por lo que la adjudicación de un bien a cada uno de los comuneros produce un exceso de adjudicación. Dicho exceso tiene el carácter de inevitable al no ser posible una adjudicación distinta de los bienes que pudiera evitarlo o minorarlo. Por otro lado, se produciría la extinción total de la comunidad y se compensaría el exceso en metálico, por lo que el referido exceso de adjudicación reúne todos los requisitos para ser considerado no sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. En consecuencia, la disolución de la comunidad sobre los dos inmuebles estará sujeta a la cuota variable del documento notarial. Conforme al artículo 29 del texto Refundido será sujeto pasivo “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 caso planteado la condición de sujeto pasivo recae en ambos comuneros, estando constituida la base imponible por valor declarado de la cuota que a cada uno le corresponde en la comunidad, sin perjuicio de la comprobación administrativa (artículo 30 del Texto Refundido).

Con respecto a la aplicación del tipo impositivo reducido establecido en la Comunidad Autónoma de Valencia en caso de tratarse de la vivienda habitual del comunero, debe tenerse en cuenta que el artículo 31.2 del texto Refundido, anteriormente transcrito contiene una remisión a la normativa propia de las comunidades autónomas sobre la que esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse en base a lo dispuesto en los artículos 49.1 y 55 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE nº 305 de 19 de 12 de 2009):

- El artículo 49.1 establece el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponiendo que éstas podrán asumir dichas competencias en relación a diversos tipos de gravamen, entre los que se incluye la cuota variable del documento notarial.

- Por otro lado, el artículo 55 de la citada norma determina el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, estableciendo en su apartado 2 que “No son objeto de delegación las competencias para la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de

las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”.

Por tanto, esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida a los tipos impositivos de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.

CONCLUSION

1.- El exceso de adjudicación que se produce en la disolución de la comunidad no estará sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, dado el carácter inevitable de dicho exceso al no ser posible una adjudicación distinta de los bienes que pudiera evitarlo o minorarlo. En consecuencia, la disolución de la comunidad sobre los dos inmuebles estará sujeta a la cuota variable del documento notarial. Conforme al artículo 29 del texto Refundido la condición de sujeto pasivo recae en ambos comuneros y la base imponible estará constituida por el valor declarado de la cuota que a cada uno le corresponde en la comunidad, sin perjuicio de la comprobación administrativa (artículo 30 del Texto Refundido).

2.- Esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de la aplicación de una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.