

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0952-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	11/04/2018
NORMATIVA	Ley 35/2006, arts. 33, 34, 35, 36 y 49 TRLITPAJD R D Leg 1/1993, arts.4, 7 y 31
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante y su cónyuge, casados en régimen de separación de bienes, van a iniciar un proceso de divorcio. Ambos cónyuges son propietarios al 50% de dos viviendas, con diferentes valores. La de menor valor está gravada con una hipoteca, con cantidades pendientes de amortizar.</p> <p>A la esposa se le adjudicaría la vivienda de menor valor y el crédito pendiente Al consultante se le adjudicaría la vivienda de mayor valor, por lo que compensará a su cónyuge la diferencia de valor, en metálico o mediante la asunción de parte de la deuda que grava la vivienda adjudicada al otro cónyuge.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:</p> <p>En cuanto a la tributación de la disolución del condominio planteada 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 el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993):</p> <p>El artículo 4 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) 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.”</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>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>Por lo que se refiere a los artículos del Código Civil reseñados, por lo que aquí interesa, el artículo 1.062 dispone, asimismo 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>Por otro lado, 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:</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,</p>

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.”.

A la vista de la normativa expuesta se puede concluir lo siguiente:

Primero. En la operación descrita en la consulta, y conforme al artículo 4 anteriormente transcrito, concurren dos convenciones diferentes: la disolución del condominio y la producción de un exceso de adjudicación, que se examinarán separadamente.

Segundo. Disolución del condominio

Establece el artículo 392 del código civil que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, 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 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”. Luego, la disolución del condominio supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los partícipes en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no atribuye a los comuneros algo que no tuvieran antes (artículos 399 y 450 del Código Civil), pues la división de la cosa común 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 consecuencia, si la comunidad se disuelve 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, por tanto, se produzca exceso alguno de adjudicación, no habrá transmisión alguna que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Ahora bien, la no sujeción por la referida modalidad determina la aplicación de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a la escritura de disolución de la comunidad, pues, en caso de recaer ésta sobre un bien inmueble, concurrirán todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado Texto Refundido:

- 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 será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto, y será sujeto pasivo cada comunero por los bienes que se le adjudiquen.

Tercero. Exceso de adjudicación.

A diferencia del supuesto anterior, cuando a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponde por su cuota de participación en la cosa común, ese exceso si constituye una transmisión, pues en este caso el comunero al que se le adjudica si está adquiriendo algo, el exceso, que no tenía con anterioridad. Dicha transmisión tributará en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es a título lucrativo, o en el ITP y AJD, en aplicación del artículo 7.2.B), en caso de ser oneroso.

Si se tratase de un exceso de adjudicación lucrativo, se producirá una donación por la parte que corresponda a dicho exceso, conforme a lo dispuesto en el 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”.

En caso de que el exceso de adjudicación tenga carácter oneroso, lo que sucede cuando el comunero al que se le adjudique el exceso compense en metálico a los otros comuneros las diferencias que resulten a su favor, deberá tributar conforme al artículo 7.2.B) del Texto Refundido. Conforme al citado precepto hay que distinguir según el exceso de adjudicación

surja o no 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.

- Si el exceso no surge de dar cumplimiento a los referidos preceptos, tributará como transmisión patrimonial onerosa por el valor del exceso, siendo el sujeto pasivo el comunero al que se adjudique el exceso.

- Si, por el contrario, el exceso surgiese de dar cumplimiento a los anteriores preceptos, basados en el principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de 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”, dicho exceso no estará sujeto a la modalidad de transmisión patrimonial onerosa. En consecuencia, y dada la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, procederá su tributación por la cuota variable del documento notarial, igualmente por el valor del exceso, siendo sujeto pasivo el comunero al que se adjudique el exceso.

La liquidación que en este supuesto pueda proceder es independiente de la que resulte de la disolución de la comunidad, a la que nos hemos referido en el apartado segundo.

Sobre la cuestión de la indivisibilidad de los bienes 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 planteado se disuelve el condominio existente entre dos cónyuges sobre dos viviendas, de tal forma que en la adjudicación de los bienes a los comuneros se produce un exceso de adjudicación a favor del marido, quien deberá compensar en metálico a la esposa. Se produce, por tanto, un exceso “inevitable” en tanto se trata de un bien indivisible o que desmerece mucho por la división en los términos antes vistos de que la única forma de extinguir la comunidad es no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro el exceso en dinero.

En consecuencia, al tratarse de un exceso de adjudicación de los que el artículo 7.2.B) declara no sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, se producirá la sujeción del referido exceso por la cuota variable del documento notarial, dada la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, procederá su tributación por la cuota.

Como se ha señalado anteriormente, la liquidación que proceda por este concepto es independiente de la que se haya originado por la disolución del condominio. La base imponible en este caso será el valor del exceso y será sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado.

Conclusiones:

Primera. Conforme al artículo 4 del Texto Refundido del ITP y AJD, en la operación descrita concurren dos convenciones diferentes: la disolución del condominio y la producción de un exceso de adjudicación.

Segunda. La disolución del condominio no supone transmisión patrimonial alguna por lo que no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero si 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.

Tercera. En la referida disolución se produce un exceso de adjudicación que, sin embargo, no origina tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas pues la causa del mismo es una de los supuestos exceptuados en el artículo 7.2.b) del Texto Refundido por tratarse de un bien indivisible. Procede por tanto, la liquidación del referido exceso por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados en aplicación del artículo 31.2. La base imponible en este caso será el valor del exceso y será sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

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”.

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 expuesto, la disolución de comunidades de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en las mismas 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 el otro, generándose en este último una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico o en especie, 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 Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

En consecuencia, no existiría alteración patrimonial con motivo de la operación consultada siempre que los valores de adjudicación de los inmuebles se correspondan con su respectivo valor de mercado y que los valores de las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, circunstancia que no concurre en el caso consultado.

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.

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 establece que “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 aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

(...).”

La ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

12/7/2018

Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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.