

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0983-18
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	17/04/2018
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7-1-a) y 2-b), 30 y 31-2. TRLRHL RDLeg 2/2004, arts. 104-1
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es propietaria, junto a otros ocho proindivisiarios, de un 14,28571111% de dos parcelas, agrupadas e indivisibles por razones urbanísticas. En este momento se va a proceder a la disolución del proindiviso, adjudicándose el cien por cien de las fincas a la entidad consultante.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la operación planteada: <ul style="list-style-type: none">- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: en concreto por qué modalidad y porcentaje debe tributar tratándose de un exceso de adjudicación inevitable.- En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
CONTESTACION-COMPLETA	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): Artículo 7 “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.” 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”. Artículo 31.2 que regula la cuota variable del documento notarial, en la modalidad de actos jurídicos documentados “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 último, 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) se refiere a la disolución de las comunidades de bienes en los siguientes términos:

Artículo 61. Disolución de comunidades de bienes.

“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.”

Por último el artículo 30 del Texto Refundido dispone 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”

De acuerdo a los preceptos anteriores, 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 al decir 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 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

Siempre que la disolución 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

Si por el contrario a un comunero se le adjudicase 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 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, debiendo tributar 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, pero la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD determinará su tributación por la cuota variable del documento notarial.

La aplicación de la excepción exige el cumplimiento de ciertos requisitos, como son la indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión y la compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso. La 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 produce un exceso de adjudicación que tiene carácter inevitable, dada la indivisibilidad del bien impuesta por las condiciones urbanísticas de las parcelas, según se manifiesta en el escrito de consulta. En consecuencia, se trata de un exceso de adjudicación de los exceptuados en el artículo 7.2.B) del texto Refundido que, por tanto, no tributará como transmisión patrimonial onerosa, sino por la cuota variable del documento notarial de Actos jurídicos Documentados sobre una base imponible constituida por el total valor declarado de la finca que se adjudica la entidad consultante, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del texto Refundido.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula actualmente 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.

El apartado 1 del artículo 104 establece 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.”.

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.

En el caso objeto de consulta, si tal como manifiesta la consultante, la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión es adjudicar las dos parcelas que son indivisibles por razones urbanísticas a uno de los copropietarios (la sociedad consultante), con compensación económica a los demás, no siendo posible otra adjudicación distinta de los bienes, no se produce la sujeción al IIVTNU. Al no producirse en este supuesto la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a la sociedad consultante, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

CONCLUSION

Primera. En cuanto al ITP y AJD, en el supuesto planteado, se produce un exceso de adjudicación que tiene carácter inevitable, dada la indivisibilidad del bien impuesta por las condiciones urbanísticas de las parcelas, según se manifiesta en el escrito de consulta. En consecuencia, se trata de un exceso de adjudicación de los exceptuados en el artículo 7.2.B) del texto Refundido que, por tanto, no tributará como transmisión patrimonial onerosa, sino por la cuota variable del documento notarial de Actos jurídicos Documentados sobre una base imponible constituida por el total valor declarado de la finca que se adjudica la entidad consultante, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del texto Refundido.

Segunda. Respecto al IIVTNU no se produce la sujeción a dicho impuesto, al no ser posible otra adjudicación distinta de los bienes para disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión de

dos parcelas indivisibles por razones urbanísticas. La falta de devengo del impuesto debe tenerse en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas al referido impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, que no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto.

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.