

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V2584-19

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 22/09/2019

NORMATIVA TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2, 4, 7, 31-2

DESCRIPCION-HECHOS En el año 2010 el consultante y su pareja decidieron comprar, cada uno, un 5 por 100 de un inmueble propiedad de la madre del consultante. Como parte del pago le transmitieron a su madre un 10 por 100 de otra vivienda que ambos tenían en proindiviso. Actualmente la pareja está casada en régimen de sociedad de gananciales. Las partes están valorando que la madre del consultante ceda su porcentaje de propiedad sobre uno de los inmuebles a la parte minoritaria mediante contraprestación en metálico y el consultante done a su madre su parte mayoritaria en el otro inmueble y su esposa ceda su parte mayoritaria a la madre de su marido mediante contraprestación.

CUESTION-PLANTEADA Si la extinción del condominio estaría sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados.

CONTESTACION-COMPLETA En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, con el contenido que se establezca reglamentariamente, por lo que la contestación solo puede ser referida al consultante. Una vez hecha esta consideración se expone la tributación del mismo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

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.”.

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.

(...)”.

Por su parte, el artículo 31 del mismo texto legal, que regula la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, determina lo siguiente en sus apartados 1 y 2:

“1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

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 1.062 del Código Civil señala 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”; es decir, que cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, ésta debe llevarse a cabo necesariamente mediante la adjudicación a uno de los comuneros abonando a los otros el exceso en dinero. Tal compensación en metálico no constituye un exceso de adjudicación sino una obligada consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común, por lo que no debe considerarse que exista una compra de las otras cuotas, sino respeto a la equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común.

Por último, el artículo 61 del 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), - en adelante RITPAJD- se refiere a la disolución de las comunidades de bienes 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.”.

Cabe advertir, que en el supuesto planteado no existe una comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes. En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la compra del consultante y su pareja del 5 por 100 cada uno de la vivienda que era propiedad de su madre, y otra comunidad de bienes que se constituyó por la venta del consultante y su mujer a la madre del primero del 10 por 100 de la vivienda que tenían en común. No obsta a lo anterior que los comuneros sean los mismos en las dos comunidades de bienes, y se constituyeran en el mismo momento. Los comuneros tienen un porcentaje distinto de propiedad en cada comunidad. En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se deberá disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con inmuebles que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

A este respecto, el artículo 1.538 del Código Civil define la permuta como aquel “contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”, estableciendo el artículo 23 del RITPAJD, que “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.”.

Al no realizar las comunidades de bienes actividades empresariales, al menos nada se dice al respecto, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad, sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de cada comunidad de bienes solo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúne todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del RITPAJD en su párrafo primero: 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 y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Por el contrario, si en la disolución de las referidas comunidades de bienes se producen excesos de adjudicación no inevitables, o siendo inevitables la compensación no es con dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación tributarán por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, tres lotes equivalentes en la disolución de cada comunidad, o al menos, tres lotes que produzcan el menor exceso posible. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Por otra parte, si se producen excesos en la disolución de cada comunidad -evitables o inevitables- y no se compensan, lo que se producirá es una donación hacia el comunero que lo obtenga, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre).

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2.1 transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse, en primer lugar, la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar. De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo, respecto al inmueble que se va a adjudicar el consultante, no supone una disolución de la comunidad de bienes, que va a continuar en común junto con su esposa. La

operación que van a realizar consiste en la adquisición de las participaciones que posee la madre del consultante por parte de este y su esposa, que antes ostentaban cada uno un 5 por 100 de la participación sobre el inmueble y ahora van a pasar a tener un 50 por 100 cada uno. Aunque el matrimonio esté bajo el régimen de sociedad de gananciales al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y el inmueble queda en poder de la comunidad de gananciales, sino que el inmueble queda en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que el consultante siga participando en la propiedad del inmueble con su cónyuge es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre el inmueble. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de tres a dos.

Por lo tanto, en el caso planteado, respecto al inmueble que se van a adjudicar el consultante y su esposa, lo que en realidad se está produciendo es la adquisición por parte del consultante y su mujer de un 45 por 100 de la cuota parte de un inmueble cada uno, y como tal, deberá tributar en el ITPAJD, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

CONCLUSIONES:

Primera: En el supuesto planteado, existen dos comunidades de bienes en la que cada comunidad se debe disolver sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos sean inevitables y se compensen con dinero, en cuyo caso la disolución de cada comunidad de bienes, sólo tributará por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Segunda: Si en la disolución de las referidas comunidades de bienes no se cumplen los requisitos expuestos por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o siendo inevitables la compensación no es en dinero, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Tercera: Si se producen excesos en la disolución de cada comunidad -evitables o inevitables- y no se compensan, lo que se producirá es una donación hacia el comunero que lo obtenga, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre).

Cuarta: En el caso planteado no se produce la disolución de una comunidad, ya que el inmueble va a seguir perteneciendo a dos comuneros. El consultante y su mujer van a adquirir de la madre del primero, cada uno un 45 por 100 de la cuota parte de un inmueble, y como tal, deberá tributar en el ITPAJD, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

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.