

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

| | |
|------------------------------|--|
| NUM-CONSULTA | V0197-20 |
| ORGANO | SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos |
| FECHA-SALIDA | 28/01/2020 |
| NORMATIVA | TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7-2-B Y 31-2 |
| DESCRIPCION-HECHOS | <p>El consultante y sus tres hermanos otorgaron en 1996 escritura de aceptación y partición de la herencia de su padre, adjudicándose algunos de los bienes en proindiviso a distintos herederos. En este momento los hermanos se han puesto de acuerdo para atribuir la titularidad de cada uno de los inmuebles a uno solo de los herederos y extinguir los condominios, previa aceptación de herencia de su madre, hoy también fallecida. Para ello se plantean si realizar permutas por los diferentes porcentajes de titularidad en los distintos inmuebles, o bien extinguir el condominio compensando económicamente el adjudicatario de la totalidad del inmueble al resto de cotitulares.</p> |
| CUESTION-PLANTEADA | <p>Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en caso de extinción del condominio mediante compensación económica o permuta de los porcentajes de participación en cada uno de los inmuebles, teniendo en cuenta que dichos inmuebles fueran divisible o indivisibles.</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>Artículo 2</p> <p>“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.”.</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>Por otra parte, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. A este respecto, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), determina 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”.</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:

“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.”.

Conforme a lo anteriormente expuesto, la contestación a la consulta se ceñirá exclusivamente a las comunidades de bienes que no realizan actividades empresariales, circunstancia a la que no se alude en el escrito de consulta.

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”, 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.

Por otro lado, hay que determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes y, a este respecto vemos que, si conforme al artículo 392 del Código Civil “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, no existirá comunidad cuando no haya cotitularidad o ésta se extinga, como sucede cuando un comunero adquiere las cuotas de los demás partícipes o se transmite el bien por todos los comuneros a un tercero. Por otro lado, aunque dos inmuebles sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, procedan de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa, pero sobre distintos bienes, sin que en nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sea las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos condominios, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados, no solo separada, sino, lo que es más sustancial, independientemente.

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

En caso de tratarse de dos o más comunidades que se pretendan disolver simultáneamente, ya se ha señalado que ello supone la existencia de tantos negocios jurídicos diferentes como comunidades haya, debiendo disolverse cada una de ellas de forma independiente, en los términos que se acaban de exponer.

Si, por el contrario, 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 oneroso 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 única 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.

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 caso de disolución simultánea de varias comunidades en las que existan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, la exigencia de que las compensaciones sean en metálico no permite la compensación con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad de bienes como si de la adjudicación de los bienes de una única comunidad de bienes se tratara, tal intercambio tendría la consideración de permuta. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 2 del texto refundido del ITP y AJD cuando establece que “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...”. Por tanto, no siendo la verdadera naturaleza del acto realizado la de disolución de comunidad sino la de permuta, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los términos establecidos en el artículo 23 del Reglamento del impuesto.

En el supuesto planteado son dos las comunidades de bienes existentes, ambas de origen hereditario, que recaen sobre los bienes que integran las herencias de ambos padres. Por tanto, la disolución de cada una de las referidas comunidades de bienes constituye un negocio jurídico diferente que debe ser tratado separada e independiente, especialmente a efectos de determinar la tributación procedente en caso de que uno de los interesados recibiera un mayor importe, originándose un exceso de adjudicación.

Si de las adjudicaciones llevadas a cabo para extinguir el condominio se derivase un exceso de adjudicación para alguno de los comuneros, dicho exceso tributará en la siguiente forma:

1. Como regla general el exceso tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.b) del Texto Refundido del ITP y AJD, y deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por el impuesto de donaciones, en función de la naturaleza onerosa o lucrativa que tenga la adjudicación en cuestión, según intervenga o no compensación por parte del comunero que reciba el exceso.

2. Sin embargo, si dicho exceso tuviese la consideración de inevitable por tratarse de un bien indivisible y la compensación al titular que recibe de menos se realizase en metálico, concurriendo los requisitos establecidos para la excepción prevista en el citado artículo 7.2.b), el

exceso no tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa dando lugar a la aplicación de la cuota variable del documento notarial.

3. Tanto si los bienes tuvieran la consideración de indivisibles o no, si en caso de producirse un exceso la compensación no se realizase en metálico, sino mediante la adjudicación de cuotas partes de cualquiera de los otros bienes integrados en distinta comunidad de bienes, corresponderá tributar por el concepto de permuta.

CONCLUSION

En el supuesto planteado concurren dos comunidades de bienes que deberán disolverse separada e independientemente, en la siguiente forma:

- Si de las adjudicaciones llevadas a cabo para extinguir el condominio se derivase un exceso de adjudicación para alguno de los comuneros, como regla general dicho exceso tendrá la consideración de transmisión patrimonial que tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o por el impuesto de donaciones, en función de la naturaleza onerosa o lucrativa que tenga la adjudicación en cuestión.

- Si dicho exceso tuviese la consideración de inevitable por tratarse de un bien indivisible, y la compensación se realizase en metálico, la concurrencia de los requisitos establecidos para la excepción prevista en el citado artículo 7.2.b), determinaría que dicho exceso no tuviera la consideración de transmisión patrimonial onerosa, dando lugar a la aplicación de la cuota variable del documento notarial prevista en el artículo 31.2 del Texto Refundido, en cuanto al exceso producido.

- Si la compensación se realizase mediante la adjudicación de cuotas partes de cualquiera de otros bienes integrados en distinta comunidad, la operación será calificada de permuta, tanto si los bienes son divisibles o indivisibles.

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.