NUM-CONSULTA V5210-16

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 05/12/2016

NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art 33. RITPAJD RD 828/1995 art. 23. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7. TRLRHL RDleg 2/2004 art 104

DESCRIPCION-HECHOS Los consultantes son propietarios de 16 fincas de la siguiente forma: los cuatro hermanos son propietarios de 50 por 100 de la nuda propiedad a razón del 12,5 por 100 cada uno; su madre, ISC, tiene el 50 por 100 de dichas fincas en usufructo y ICG el 50 por 100 de dichas fincas en plena propiedad.

Los copropietarios de las fincas anteriores tienen proyectado proceder a la disolución del condominio, de forma que, a excepción de tres inmuebles que continuarían en la situación actual, elaborarían dos lotes; uno de los lotes se adjudicaría en pleno dominio a ICG y el otro lote se adjudicaría la nuda propiedad a los cuatro hermanos en proindiviso y el usufructo a la madre, ISC.

CUESTION-PLANTEADA Tributación de la disolución del condominio en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana e Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas.

El 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:

CONTESTACION-COMPLETA “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 7.1.A) del mismo texto legal dispone en su 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.”

Por su parte, el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina en su párrafo primero que:

“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.”

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61 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 de 1995) establece en su apartado 2 que “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 única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes, lo que requiere un análisis preliminar antes de abordar la tributación de la operación.

En efecto, el artículo 392 del Código Civil dispone que "Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

Constante la comunidad de bienes, el artículo 399 prevé la posibilidad de que cada condueño pueda disponer de su cuota-parte en los siguientes términos:

"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."

En cuanto a la extinción de la comunidad de bienes, los artículos 400 y 401 del Código Civil prescriben:

"Artículo 400

Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común.

Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo determinado, que no exceda de 10 años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención.

Artículo 401

Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común, cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se

destina.

Si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejo, en la forma prevista por el artículo 396.”.

En cuanto a la división de la herencia, los artículos 1061 y 1062 del Código Civil, a los que se remite el artículo 406 del mismo, establecen:

“Artículo 1061

En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie.

Artículo 1062

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.

Pero bastará que uno sólo de los herederos pida su venta en pública subasta, y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga.”

De acuerdo con estos preceptos, para que exista comunidad de bienes, se requiere que una cosa o un derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, por lo que, a sensu contrario, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho, sobre la que confluya la titularidad de varias personas. Por ello, en primer lugar, debe analizarse el conjunto de titularidades que recaen sobre los inmuebles, a fin de determinar si existen o no comunidades de bienes constituidas sobre ellos.

Del escrito de consulta se desprende que la propiedad de los inmuebles está distribuida de la siguiente manera:

Un 50 por 100 de todos los inmuebles pertenece a una de las

consultantes, ICG, que es dueña en pleno dominio de esa mitad indivisa. El otro 50 por 100 de todos los inmuebles, no tiene dueños del pleno dominio, sino que éste está desmembrado en nuda propiedad y usufructo: La nuda propiedad de esta segunda mitad pertenece, por cuartas partes iguales e indivisas, a los cuatro hermanos y el usufructo a la madre, ISC.

De acuerdo con lo anterior, no cabe sostener que exista una única cosa sobre la que recaiga un único derecho, sino que, por el contrario, sobre los inmuebles confluyen tres tipos de derechos: El pleno dominio sobre un 50 por 100 (derecho real pleno), que pertenece a ICG; un derecho de usufructo sobre el otro 50 por 100 (derecho real de disfrute sobre bienes ajenos, limitativo del dominio), que pertenece a una sola persona, ISC, y un derecho de nuda propiedad sobre ese mismo 50 por 100, que pertenece a los cuatro hermanos en pro indiviso.

Por lo tanto, no puede afirmarse que exista una única comunidad de bienes sobre los inmuebles como una totalidad, sino dos, una comunidad de bienes sobre el usufructo vitalicio de los inmuebles, cuyos comuneros son ISC y ICG con un 50 por 100 cada una, y otra comunidad de bienes sobre la nuda propiedad formada por los cuatro hermanos con una participación individual del 12,5 por 100 cada uno y ICG con un 50 por 100. La confluencia de estos dos derechos-usufructo vitalicio y nuda propiedad- sobre los mismos inmuebles no permite considerar que exista una única comunidad de bienes sobre los mismos, ya que los derechos y obligaciones derivados de ellos son diferentes e, incluso opuestos entre sí (los derechos y obligaciones del usufructuario constituyen obligaciones y derechos en el nudo propietario).

Afirmar que en el caso planteado existe una única comunidad

de bienes sobre los inmuebles equivaldría a decir que siempre que confluyan distintos derechos sobre un mismo bien, ello supondría la existencia de una comunidad de bienes. En tal caso, serían comunidades de bienes todas las constituidas por el propietario de un bien con todos los titulares de derechos reales sobre dicho bien; esto es, no sólo con el usufructuario, sino con el titular de un derecho de uso, de habitación, de servidumbre, de superficie e, incluso, con el acreedor hipotecario, prendario o anticrético, pues la hipoteca, la prenda y la anticresis también son derechos reales, aunque de garantía. Por el contrario, este Centro Directivo considera que la interpretación que debe darse al artículo 392 del Código Civil es la que se desprende de su tenor literal, es decir, que la comunidad de bienes exige como requisito imprescindible que la propiedad de la cosa o del derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, lo cual, en el caso planteado, sólo puede predicarse, tanto del derecho de nuda propiedad como del usufructo vitalicio, de forma separada. A este respecto, cabe destacar que no es óbice a lo anterior el hecho de que una de las consultantes, ICG, participe en ambas comunidades de bienes.

Esta situación no es nueva en nuestro Derecho y ya ha sido objeto de análisis por la Dirección General de los Registros y del Notariado en diversas Resoluciones. Así, en el fundamento de derecho 3 de su resolución de 4 de abril de 2005 (BOE de 20 de mayo de 2005) decía lo siguiente:

“3. Entrando ya en el fondo del asunto, debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de

propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza un negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.”

Por lo tanto las dos comunidades de bienes, la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad y la comunidad de bienes sobre el usufructo, deberían disolverse sin excesos de adjudicación cada una por separado. Una vez aclarado que existen dos comunidades de bienes, debe manifestarse que ninguna de las dos comunidades se va a disolver, ya que tres inmuebles van a seguir en la situación inicial; se produciría, en todo caso, una disolución parcial. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) no existen las disoluciones parciales. En realidad nos encontramos ante una permuta, en la que, en cada comunidad de bienes, cada condómino va a permutar una parte de sus derechos sobre determinados inmuebles y va a recibir una parte de los derechos de otros inmuebles.

En cuanto a las transmisiones patrimoniales onerosas, el artículo 23 del RITPAJD establece sobre la tributación de las permutas: “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.”

Es decir, ICG tributará por la adquisición del 50 por ciento del pleno dominio y del 50 por 100 de la nuda propiedad de los

inmuebles que conformen el lote que se le adjudica; ISC tributará por la adquisición del 50 por ciento del usufructo sobre los inmuebles que conformen el lote que se adjudica, y cada uno de los cuatro hermanos tributará por la adquisición del 12,5 por ciento de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se les adjudica.

Por otra parte, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula 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 sólo 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.

Como se ha manifestado anteriormente, no existe una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes. Si la disolución de cada una de las comunidades de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación, o bien estos son inevitables dada la naturaleza indivisible de los bienes y se compensan en metálico, esta división de la cosa común tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

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 tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

Pero, trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta, resulta que ninguna de las dos comunidades de bienes va a disolverse, ya que tanto el usufructo como la nuda propiedad van a seguir en tres de los inmuebles, por lo que ambas comunidades de bienes continuarán existiendo aunque su

“patrimonio” se vea reducido. La operación que se realiza sobre el resto de los inmuebles es una permuta de los derechos que tienen sobre los mismos los distintos copropietarios, por lo que no estamos ante una disolución de una comunidad de bienes, sino ante una permuta del derecho de nuda propiedad y/o usufructo que cada uno de los copropietarios tiene sobre los inmuebles afectados.

La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble urbano, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

En el caso objeto de consulta, cada uno de los consultantes tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de la propiedad o del derecho real de usufructo del que sea titular sobre los bienes inmuebles incluidos en el lote que se adjudica a la otra parte. Es decir, ICG tributará respecto de la transmisión del 50 por ciento del pleno dominio de los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a los otros copropietarios, ISC tributará respecto de la transmisión del 50 por ciento del usufructo sobre los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a ICG y, cada uno de los cuatro hermanos tributará respecto de la transmisión del 12,5 por ciento de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a ICG.

Por último, 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”.

No obstante, el apartado 2 del artículo 33 establece 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 dispuesto en el citado precepto, la disolución de una comunidad de bienes y la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros de su correspondiente participación en la comunidad 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 los otros, generándose en estos últimos una ganancia o pérdida patrimonial.

En consecuencia, partiendo de la consideración de que los valores de adjudicación de los inmuebles se corresponden con

su valor de mercado y de que los valores de las adjudicaciones efectuadas se corresponden con la respectiva cuota de titularidad, se estima que no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución de las comunidades de bienes, conservando los inmuebles adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto. En caso contrario, existiría alteración patrimonial en los comuneros cuya adjudicación fuera inferior al valor de su cuota de titularidad, generándose, en consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial.

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a las fincas adjudicadas, 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.

CONCLUSIONES: Primera: Ninguna de las dos comunidades se va a disolver, ya que tres inmuebles van a seguir en la situación inicial. En el ITPAJD no existen las disoluciones parciales; nos encontramos ante una permuta, en la que, en cada comunidad de bienes, cada condómino va a permutar una parte de sus derechos sobre determinados inmuebles y va a recibir una parte de los derechos de otros inmuebles. En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos. Es decir, D^a.

ICG tributará por la adquisición del 50 por ciento del pleno dominio y del 50 por 100 de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se le adjudica; D^a ISC tributará por la adquisición del 50 por ciento del usufructo sobre los inmuebles que conformen el lote que se adjudica y, cada uno de los cuatro hermanos tributará por la adquisición del 12,5 por ciento de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se les adjudica.

Segundo: Cada uno de los consultantes tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de la propiedad o del derecho real de usufructo del que sea titular sobre los bienes inmuebles incluidos en el lote que se adjudica a la otra parte. Es decir, D^a. ICG tributará respecto de la transmisión del 50 por ciento del pleno dominio de los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a los otros copropietarios, D^a. ISC tributará respecto de la transmisión del 50 por ciento del usufructo sobre los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a D^a. ICG y, cada uno de los cuatro hermanos tributará respecto de la transmisión del 12,5 por ciento de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se adjudica a D^a. ICG.

Tercero: Respecto al IRPF, partiendo de la consideración de que los valores de adjudicación de los inmuebles se corresponden con su valor de mercado y de que los valores de las adjudicaciones efectuadas se corresponden con la respectiva cuota de titularidad, se estima que no existirá alteración patrimonial con motivo de la disolución de las comunidades de bienes, conservando los inmuebles adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto. En caso contrario, existiría alteración patrimonial en

los comuneros cuya adjudicación fuera inferior al valor de su cuota de titularidad, generándose, en consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial.

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.