

NUM-CONSULTA V0041-17

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 12/01/2017

NORMATIVA RITPAJD RD 828/1995 art. 23 y 61. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 31-2

DESCRIPCION-HECHOS Tras el fallecimiento de sus padres y uno de sus hermanos, siete hermanos tienen once inmuebles en común. Una de las comuneras ha transmitido un porcentaje de participación de ocho inmuebles a una entidad mercantil. Diez de los once inmuebles resultan indivisibles y poseen valores económicos muy dispares. Quieren hacer dos lotes de los bienes inmuebles; un lote se adjudicaría a los consultantes en pro indiviso y otro lote a otros dos hermanos y a la entidad que ostenta participación sobre parte de los inmuebles. Los repartos se harían en proporción a la cuota que poseen en la comunidad.

CUESTION-PLANTEADA Tributación de la operación.

El artículo 7 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), 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:

CONTESTACION-COMPLETA “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.”

En cuanto a las transmisiones patrimoniales onerosas, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en lo sucesivo, RITP–, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), establece lo siguiente 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.”

Por lo que se refiere a los artículos del Código Civil reseñados, por lo que aquí interesa, el artículo 1.062 dispone 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.”

Por su parte, el artículo 31 del TRLITPAJD, 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.”

Por último, el artículo 61 del RITP 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, en primer lugar, que en el supuesto planteado no existe una única comunidad de bienes, pues ni todos los comuneros tienen participación sobre todos los inmuebles, ni todos los inmuebles constituyen una única comunidad de

bienes; en segundo lugar, que dada la indeterminación de la consulta planteada, la contestación de la misma tampoco puede ser concreta ya que no aporta datos sobre el número de inmuebles que forma parte de cada comunidad ni de la forma de hacer la distribución de los mismos cuando se disuelvan las comunidades.

En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia del padre con unos determinados inmuebles y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia, otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento del fallecimiento de la madre, compuesta por otros inmuebles, como parece deducirse del planteamiento de la consulta, y otra tercera que se constituyó en el momento del fallecimiento del hermano. No obsta a lo anterior la circunstancia que casi todos los comuneros de las tres comunidades de bienes sean las mismas personas y que algunos inmuebles formen parte de las tres comunidades de bienes. 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 debería 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.

Partiendo de la base que las comunidades de bienes hereditarias no realizan actividades empresariales, ya que nada 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 las

comunidades de bienes hereditarias sólo tributarán 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 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 la disolución de las referidas comunidades de bienes hereditarias no cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes hereditaria como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de las otras, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Por último, cabe señalar que si la nueva comunidad de bienes que se va a formar con los bienes que se adjudican los consultantes, en este caso de origen "inter vivos", va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias, aunque estaría exenta en virtud del artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD que establece que estarán exentas:

"11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan

aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

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.