

**NUM-CONSULTA** V3249-14

**ORGANO** SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

**FECHA-SALIDA** 03/12/2014

**NORMATIVA** RITPAJD RD 828/1995 art. 23 y 70. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 2, 4, 7 y 31-2

**DESCRIPCION-HECHOS** Se pretende realizar una escritura en la que se va a recoger la aceptación y adjudicación parcial de una herencia en la que los tres hermanos consultantes se van a adjudicar el 50 por 100 de una finca en pago parcial de los derechos que les corresponden en las herencias de sus padres. El resto de la finca pertenece a la consultante, que posee el 39,011868 por 100, y a su hijo, el 10,988132 por 100 restante. En la misma escritura se va a recoger la división horizontal de la finca y la extinción del proindiviso entre los consultantes, adjudicando la plena propiedad de los bienes guardando la debida proporción con la cuota de titularidad de cada uno de ellos de la siguiente forma: un piso a cada uno de los hermanos en propiedad y un bajo en copropiedad entre los tres hermanos, la consultante se quedará con dos pisos y un local y su hijo con un piso. La comunidad de bienes no ha realizado actividad empresarial alguna.

**CUESTION-PLANTEADA** Si la división horizontal tributa por actos jurídicos documentados al realizar dicha división horizontal al mismo tiempo que la disolución del condominio. Tributación de la extinción del condominio con respecto a cada uno de los copropietarios. Tributación de la aceptación parcial de la herencia.

**CONTESTACION-COMPLETA** El artículo 2.1 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) determina 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, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia." A su vez, el artículo 4 del TRLITPAJD 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." Asimismo, el artículo 7 del mismo cuerpo legal establece

que:

“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.”.

A este respecto, el artículo 1062 del Código Civil señala que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a cada uno, a calidad de abonarse a los otros el exceso en dinero.

Por otra parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal establece que:

“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 y 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.º 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 1.538 del Código Civil, que 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.”.

Por otra parte, el artículo 70 del RITPAJD, establece reglas especiales de fijación de la base imponible en el gravamen de actos jurídicos documentados:

“1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno

3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.”.

En la consulta planteada, de acuerdo con el artículo al artículo 4 del TRLITPAJD, son varias las convenciones sujetas al impuesto separadamente; por otra parte, conforme al artículo 2.1 del TRLITPAJD transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, con independencia de la denominación que se haya dado a la misma, que en realidad no es una disolución de comunidad de bienes, sino que, por una parte, además de la adjudicación parcial de herencia y la división horizontal, se produce la separación de unos comuneros (la madre y el hijo) y por otra parte una permuta de las cuotas entre los tres hermanos.

Pasamos a analizar las cuatro convenciones:

- Adjudicación parcial de la herencia por parte de los tres hermanos:

En primer lugar, la adjudicación parcial de la herencia de los tres hermanos consultantes, como un adelanto de la futura adjudicación total de los bienes habrá que verla en su conjunto cuando se adjudiquen todos los bienes y se produzcan las compensaciones. En el momento actual, la escritura de adjudicación parcial de la herencia únicamente tributará por el concepto de actos jurídicos documentados dada la naturaleza de los bienes adjudicados, cuota del 50 por 100 de un bien inmueble, inscribible en el Registro de la Propiedad. Serán sujetos pasivos los tres hermanos.

- División horizontal:

Mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide la finca en varias viviendas y locales independientes con una porción de terreno cada una, asignando a cada comunero un coeficiente de

participación en los elementos comunes de toda la finca, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de la finca, ya que los inmuebles surgidos de la división horizontal siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de una o más viviendas o locales, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La división horizontal tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos los cinco comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y la base imponible se calculará en función de lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.

- Separación de comuneros:

En cuanto a la adjudicación a la madre y al hijo de los inmuebles en proporción a su participación, llevándose cada uno la parte que le corresponde en la comunidad, lo que se produce realmente es la separación de los dos comuneros; dicha separación en realidad no es una transmisión, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte.

Así se desprende de la jurisprudencia del tribunal supremo, de la que se puede citar la sentencia de 28 de junio de 1999, en cuyo fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, afirma 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". En consecuencia, si efectivamente la consultante y su hijo que se separan se limitan a llevarse la parte que les corresponde por su cuota de condominio, no estarán transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando los inmuebles que les corresponde por su participación en la comunidad de bienes. Esta separación de comuneros estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados. al no haber realizado la comunidad de

bienes actividad empresarial, y serán sujetos pasivos cada uno de los comuneros que se separan siendo la base imponible el valor de los inmuebles que se lleva cada uno.

- Permuta:

Respecto a los tres hermanos y a la disolución de la comunidad de bienes, la operación que se pretende realizar, no es una disolución de comunidad de bienes, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que "Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas"; precisamente el hecho de que uno de los inmuebles permanezca en pro indiviso entre los tres hermanos es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes, produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina "disolución parcial", pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). En realidad nos encontramos ante una permuta en la cual se va a producir la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unos inmuebles que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación, en la que cada hermano tributará por la adquisición de los 2/3 restantes del piso que adquiere al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

Caso distinto sería que ningún inmueble quedara en proindiviso, repartiéndose un piso cada hermano y el local excedente se lo quedara uno de ellos a cambio de compensar en dinero al resto de los hermanos, en cuyo caso sí que se daría la disolución de la comunidad de bienes sobre la finca, ya no quedaría ningún inmueble en copropiedad. En dicha disolución se produciría un exceso de adjudicación inevitable que no tributaría como transmisión patrimonial onerosa y la operación tributaría por actos jurídicos documentados como disolución de comunidad de bienes. En este caso ya no se daría la separación de dos comuneros y la permuta de cuotas de los otros tres comuneros.

**CONCLUSIONES:**

Primera: En la escritura que pretenden realizar se dan varias convenciones que tributarán cada una de manera independiente: la adjudicación parcial de la herencia por parte de los tres hermanos, una división horizontal, una separación de dos comuneros y una permuta de las

cuotas de los otros tres comuneros.

Segunda: La adjudicación parcial de la herencia tributará por el concepto de actos jurídicos documentados dada la naturaleza de los bienes adjudicados, cuota del 50 por 100 de un bien inmueble, inscribible en el Registro de la Propiedad.

Tercera: La división horizontal tributará por actos jurídicos documentados

Cuarta: La separación de dos comuneros adjudicándose inmuebles por la parte que les corresponde tributará por el concepto de actos jurídicos documentados por la parte que se separa.

Quinta: La permuta por parte de los hermanos copropietarios de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre unos inmuebles, constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que pueda entenderse que se extingue la comunidad de bienes al permanecer un inmueble en copropiedad por los tres hermanos.

**CONTESTACION** Lo que comunico a Vd. con  
**-COMPLETA** efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria