

## NUM-CONSULTA V0823-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 13/03/2015

NORMATIVA Ley 35/2006, art. 33

**DESCRIPCION-HECHOS** El consultante y su hermano han adquirido 30 inmuebles a lo largo de los últimos 20 años; actualmente quieren proceder a la extinción del condominio y se plantean dos opciones: bien realizar dos lotes equivalentes y extinguir el pro indiviso, o bien, realizar una extinción sobre 10 inmuebles y mantener en pro indiviso los otros 20.

**CUESTION-PLANTEADA** Tributación de la operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CONTESTACION-COMPLETA** 1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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:

“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 adquiriera, 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 1.056 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 RITP se refiere a la disolución de las comunidades de bienes en los siguientes términos en su artículo 61:

“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 dada la indeterminación de la consulta planteada la contestación de la misma tampoco puede ser muy concreta; en segundo lugar, que 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.”. De acuerdo con este precepto, 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.

En el supuesto planteado en el que pretenden dejar unos bienes en pro indiviso y el resto de los inmuebles adjudicarlos individualmente, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos, se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a alguno de los bienes inmuebles que van a continuar en común-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 efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados (ITPAJD), la redistribución de las participaciones entre los dos comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá la mitad de su cuota en determinados inmuebles al otro comunero y en la cual cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble, debe calificarse jurídicamente como permuta.

En síntesis, en la disolución de la comunidad de bienes deberán formarse lotes lo más homogéneos posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor del comunero que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben, dado que la comunidad de bienes no realizaba actividades empresariales, por lo menos nada dicen de ello en el escrito de la consulta, la disolución de la comunidad de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Por el contrario, si la disolución de la comunidad de bienes no cumple los requisitos expuestos, por producirse excesos de adjudicación no inevitables, o por compensar dichos excesos inevitables con bienes y no con 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.

Por último el artículo 46 del TRLITPAJD establece que “La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.”.

## 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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), 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”.

El apartado 2 del mismo precepto dispone 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 anterior, 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 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 del condominio efectuada por el consultante y su hermano, tanto si se adjudican todos los inmuebles sin que ninguno quede en copropiedad como si alguno o algunos de ellos quedaran en copropiedad, 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.

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.