

NUM-CONSULTA V1966-15

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 23/06/2015

NORMATIVA Ley 35/2006, arts. 33, 34, 35 y 36
TRLITPAJD RDLeg 1/1993, arts. 7, 29 y 31

DESCRIPCION-HECHOS El consultante y su hermano son titulares con carácter privativo y por mitades indivisas de un inmueble adquirido por herencia. A su vez son propietarios con carácter privativo del 41,825 por ciento cada uno, junto con sus respectivas cónyuges, que ostentan cada una el 8,175 por ciento restante, de otro inmueble adquirido por herencia. Pretenden extinguir el condominio existente sobre ambos inmuebles y adjudicar un inmueble a cada uno de los hermanos, quienes compensarían en metálico a los otros copropietarios.

CUESTION-PLANTEADA 1. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. Existencia de alteración patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en tal caso, valores de adquisición y de transmisión.

CONTESTACION-COMPLETA 1. 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”.
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 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:

“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 no existe una única comunidad de bienes, sino dos, una comunidad de bienes compuesta por dos personas y otra comunidad de bienes compuesta por cuatro personas. Y en segundo lugar, que dada la escueta descripción de los hechos, partimos de la premisa que las comunidades de bienes no han realizado actividad empresarial. En el caso de disolución de varias comunidades de bienes, cada comunidad se deberá disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa. En el supuesto planteado (siempre y cuando cada una de las comunidades no esté compuesta por más bienes), en el que pretenden disolver cada comunidad de bienes adjudicando el bien inmueble que la compone a un comunero a cambio de compensar en dinero, a uno de los comuneros en una de las comunidades y a los otros comuneros en la otra comunidad, supondría la disolución de cada comunidad de bienes. La disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En estos supuestos, y conforme al artículo 29 del TRLITPAJD, “será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, es decir el comunero al que se adjudique el inmueble y la base imponible será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del TRLITPAJD.

2. 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 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 alteración patrimonial en los otros, generándose, en consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil, según el cual “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, en el caso planteado existirían dos comunidades de bienes, una compuesta por dos personas y otra por cuatro personas, cada una con un solo inmueble, que se disolverían adjudicando el inmueble respectivo a uno de los comuneros que compensaría en metálico al otro en una de ellas y a los otros en la otra, lo que originará a los comuneros que perciban cantidades una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del Impuesto, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

El artículo 35 dispone lo siguiente:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

Y el artículo 36 establece que “cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

(...)”

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.
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.