

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068518

DGT: 18-04-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1001/2018

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. *Extinción del condominio.* Dos hermanos tienen en común varias fincas urbanas y rústicas, adquiridas por herencia, todas ellas en el mismo municipio, salvo una urbana que está en un municipio colindante. Se plantean extinguir el condominio de dos fincas urbanas del mismo valor, adjudicando una a cada uno de ellos y, en principio, dejando las demás fincas en proindiviso. Si se extingue solo el condominio sobre dos fincas urbanas de distinto municipio, o de dos fincas urbanas del mismo municipio, o de solo las fincas urbanas no se trataría de la disolución de una comunidad de bienes, la cual no se extingue, sino que afecta solamente a dos o todas las fincas urbanas, subsistiendo el régimen de indivisión entre ambos hermanos sobre los restantes bienes que componían la comunidad o comunidades hereditarias, debe entenderse que se trata de una permuta, por lo que deberá tributarse por el IIVTNU. Cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre el bien o bienes inmuebles que se adjudican al otro comunero. En el caso de que se extinga el condominio de todas las fincas, tanto rústicas como urbanas, si cada una de las comunidades de bienes se disuelve en su totalidad, sin excesos de adjudicación evitables, y sin compensar con bienes que formen parte de la otra comunidad, no se produciría la sujeción al IIVTNU. Si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto, hay que tener en cuenta que en la futura transmisión del inmueble/s adjudicado/s que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando se adquirieron por la respectiva herencia) y no en la fecha en que se produce la adjudicación a cada comunero por disolución de la comunidad. En cualquier otro caso distinto, es decir, si las comunidades no se disuelven en su totalidad, si la adjudicación no se realiza de la manera más equitativa posible o si se producen compensaciones no en metálico, sino con inmuebles de la otra comunidad, nos encontraríamos también ante una permuta, y como tal tributaría en el IIVTNU como transmisión de la propiedad de un terreno a título oneroso. Hay que tener en cuenta que respecto a los inmuebles que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI, no se produce la sujeción al IIVTNU con ocasión de su transmisión, en virtud de lo dispuesto en el art. 104.2 del TRLHL.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 a110.

Código Civil, art. 352, 392 a 406, 1061, 1062 y 1538.

Descripción sucinta de los hechos:

Dos hermanos tienen en común varias fincas urbanas y rústicas, adquiridas por herencia, todas ellas en el mismo municipio, salvo una urbana que está en un municipio colindante. Se plantean extinguir el condominio de dos fincas urbanas del mismo valor, adjudicando una a cada uno de ellos y, en principio, dejando las demás fincas en proindiviso. Existirían varias opciones en función del importe del impuesto a pagar:

1. Extinguir el condominio de dos fincas urbanas de distinto municipio del mismo valor, dejando las demás fincas urbanas y rústicas en proindiviso.
2. Extinguir el condominio de dos fincas urbanas del mismo municipio, dejando las demás fincas urbanas y rústicas en proindiviso.
3. Extinguir el condominio de todas las fincas urbanas, dejando las rústicas en proindiviso.
4. Extinguir el condominio de todas las fincas, tanto rústicas como urbanas.

Cuestión planteada:

Tributación de las distintas opciones por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Contestación:

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 artículo 104 del TRLRHL en sus apartados 1 y 2 establece:

“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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”.

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 solo 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.

El artículo 106 regula el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo en su apartado 1.b) que es sujeto pasivo a título de contribuyente:

“b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real que se trate.”.

En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de sus modificaciones”, del Código Civil.

El artículo 392 del Código Civil señala que “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”.

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.”.

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por actos “mortis causa” o por actos “inter vivos”.

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación. Esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en estos 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 al no haber transmisión del derecho de propiedad, no se realiza el hecho imponible del impuesto.

Asimismo, en el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro/s, el exceso en dinero. Esta obligación de compensar al otro/s en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil. Se puede entender, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, que cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquella en su totalidad, dada su naturaleza de

indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no constituye transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles urbanos en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. Así, si no es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, no se produce la sujeción al impuesto. Por el contrario, si es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, sí existe una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determina la sujeción al impuesto, así, por ejemplo, si se adjudican todos los bienes a un solo comunero, con compensación económica a los demás, sí que se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que aunque dichos bienes individualmente considerados sean indivisibles, el conjunto de todos ellos sí era susceptible de división.

Por otro lado, hay que determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes. El hecho de que dos o más titulares compartan la propiedad sobre uno o más bienes no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, proceden de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa pero sobre distintos bienes, sin que nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sean las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos comunidades, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes, debiendo disolverse cada una de ellas en su totalidad de forma independiente.

En caso de disolución simultánea de varias comunidades, en las que se produzcan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, debe tenerse en cuenta que, al tratarse de actos jurídicos independientes, dichas compensaciones deben ser en metálico, sin compensar con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad, tal intercambio tendría la consideración de permuta.

Asimismo, la disolución de una comunidad de bienes exige la extinción del condominio sobre todos los bienes que la integran, ya que si solo se extingue el condominio sobre una parte de los bienes en común, permaneciendo la situación de proindiviso sobre el resto de bienes, no se trata de una disolución de comunidad de bienes, sino de una permuta.

El artículo 1.538 del Código Civil dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. La permuta de inmuebles urbanos es una forma de transmisión de la propiedad de los mismos, y por lo tanto da lugar a la sujeción al IIVTNU.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta, se manifiesta que los bienes en proindiviso fueron adquiridos por herencia de sus padres, por lo que, en principio, estaríamos ante un supuesto de dos comunidades.

En cualquier caso, tanto si se tratase de dos comunidades como de una sola, en las tres primeras opciones planteadas (extinguir solo el condominio sobre dos fincas urbanas de distinto municipio, de dos fincas urbanas del mismo municipio, o de solo las fincas urbanas), no se trataría de la disolución de una comunidad de bienes, la cual no se extingue, sino que afecta solamente a dos o todas las fincas urbanas, subsistiendo el régimen de indivisión entre ambos hermanos sobre los restantes bienes que componían la comunidad o comunidades hereditarias. Por tanto, a la vista de lo anteriormente expuesto, debe entenderse que se trata de una permuta, por lo que deberá tributarse por el IIVTNU.

Cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre el bien o bienes inmuebles que se adjudican al otro comunero.

En la última de las opciones planteadas (extinguir el condominio de todas las fincas, tanto rústicas como urbanas), si cada una de las comunidades de bienes se disuelve en su totalidad, sin excesos de adjudicación evitables, y sin compensar con bienes que formen parte de la otra comunidad, en ese caso no se produciría la sujeción al IIVTNU.

Si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto, hay que tener en cuenta que en la futura transmisión del inmueble/s adjudicado/s que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando se adquirieron por la respectiva herencia) y no en la fecha en que se produce la adjudicación a cada comunero por disolución de la comunidad.

En cualquier otro caso distinto, es decir, si las comunidades no se disuelven en su totalidad, si la adjudicación no se realiza de la manera más equitativa posible o si se producen compensaciones no en metálico, sino con inmuebles de la otra comunidad, tal como se ha expuesto anteriormente, nos encontraríamos también ante una permuta, y como tal tributaría en el IIVTNU como transmisión de la propiedad de un terreno a título oneroso.

Por último, hay que tener en cuenta que respecto a los inmuebles que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no se produce la sujeción al IIVTNU con ocasión de su transmisión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.2 del TRLRHL.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.