

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC076976

DGT: 23-06-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2059/2020

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. ITP y AJD. Operaciones societarias. IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. IIVTNU. Gestión. Los contribuyentes son titulares de una comunidad de bienes que fue dada de alta en la Agencia Tributaria con el objeto de que ésta urbanizara y promoviera los terrenos que forman parte de la misma, plan del que, a partir de las fincas aportadas y después de las obras de urbanización realizadas por un tercero, resultaron una serie de parcelas que están pendientes de recepción expresa por el ayuntamiento. Desde hace más de diez años no ha habido actuación alguna por parte de la comunidad de bienes. En el año 2006 la comunidad de bienes causó baja voluntaria como empresario en la AEAT y no ha presentado declaraciones de impuestos.

Actualmente se plantean disolver la comunidad de bienes adjudicando a cada uno de los consultantes el 100 por 100 de la titularidad de determinados terrenos, mediante lotes de terrenos de igual valor, aunque es probable que no pueda hacerse en la práctica por el valor de los terrenos. En caso de que fuera así, se plantean compensar dichos excesos de adjudicación, bien en metálico o bien compensando deudas pendientes por desequilibrios patrimoniales entre los propios contribuyentes, oportunamente reconocidas, resultantes de repartos previos entre los tres comuneros, de otros bienes que fueron comunes y que generaron excesos de adjudicación pendientes de compensación.

Asimismo, se están planteando que alguno de los contribuyentes realizara una donación de su cuota indivisa en la comunidad de bienes a sus respectivos descendientes.

Tributación de la disolución de la comunidad de bienes, así como de la donación de la cuota indivisa.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 84 y 164.

Código Civil, arts. 392, 399, 400, 401, 406, 821, 829, 1.056, 1.061, 1.062, 1.125 y 1.130.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 11.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 19, 22, 23 y 25.

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 61.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33, 34, 35, 36 y 49.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 106 y 110.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes son titulares de una comunidad de bienes que fue dada de alta en la Agencia Tributaria con el objeto de que ésta urbanizara y promoviera los terrenos que forman parte de la misma, plan del que, a partir de las fincas aportadas y después de las obras de urbanización realizadas por un tercero, resultaron una serie de parcelas que están pendientes de recepción expresa por el Ayuntamiento. Desde hace más de diez años no ha habido actuación alguna por parte de la comunidad de bienes. En el año 2006 la comunidad de bienes causó baja voluntaria como empresario en la AEAT y no ha presentado declaraciones de impuestos.

Actualmente se plantean disolver la comunidad de bienes adjudicando a cada uno de los consultantes el 100 por 100 de la titularidad de determinados terrenos, mediante lotes de terrenos de igual valor, aunque es probable que no pueda hacerse en la práctica por el valor de los terrenos. En caso de que fuera así, se plantean compensar dichos excesos de adjudicación, bien en metálico o bien compensando deudas pendientes por desequilibrios patrimoniales entre los propios consultantes, oportunamente reconocidas, resultantes de repartos previos entre los tres comuneros, de otros bienes que fueron comunes y que generaron excesos de adjudicación pendientes de compensación.

Asimismo, se están planteando que alguno de los consultantes realizara una donación de su cuota indivisa en la comunidad de bienes a sus respectivos descendientes.

Cuestión planteada:

Tributación de la disolución de la comunidad de bienes, así como de la donación de la cuota indivisa.

Contestación:

A) Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.- De acuerdo con el artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

A tales efectos, el artículo 5. Uno, letras a) y d) de la Ley 37/1992, dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales, entre otros, a:

a) "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente".

En este sentido, el apartado dos del mismo artículo 5 de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

Por su parte, el artículo 84, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que "Serán sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes".

2.- Por otra parte, de conformidad con el artículo 84. tres de la Ley del impuesto:

"Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

Por tanto, siempre que haya indivisión en la propiedad también existirá una comunidad de bienes compuesta por los propietarios. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos

Para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto, cuyo riesgo o ventura se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

3.- En relación con la aplicación de los preceptos señalados, se plantea la atribución a la comunidad de bienes de la condición de empresario o profesional por las actuaciones de urbanización, si previamente a la realización de las mismas no tenía dicha condición.

Como titular de los terrenos en todo momento, la comunidad de bienes ha promovido la urbanización de los mismos y se convertiría en empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en su calidad de urbanizadora de terrenos, conforme al citado artículo 5, apartado uno, letra d) anteriormente citado, si no tuviera ya esta condición previamente.

Si previamente a la adquisición de los terrenos la comunidad de bienes no tenía la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, adquiriría tal condición desde el momento en que comiencen a serles

imputados los correspondientes costes de urbanización, siempre que abonara los mismos con la intención de afectar el suelo resultante de la parcelación a una actividad empresarial o profesional.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según el escrito de consulta, la comunidad de bienes en el pasado acometió la urbanización de los terrenos como empresario y realizó entregas de terrenos por las que repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, se informa que la comunidad de bienes causó baja voluntaria como empresario ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en 2006. A este respecto debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

4.- Por último, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992 dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

(...)”.

Por otra parte, el artículo 11 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), regula la declaración “de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, estableciendo:

“1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el censo de obligados tributarios.

(...)”.

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 de este artículo, sin perjuicio de que la persona o entidad concernida deba presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban”.

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

En tanto que la comunidad de bienes no haya liquidado completamente su patrimonio no habrá cesado plenamente en su actividad. Por tanto, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión de las fincas objeto de consulta, que estarán sujetas al Impuesto siempre que, como así parece deducirse del escrito de consulta, formen parte de su patrimonio empresarial o profesional, aunque haya presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

5.- En relación con la cuestión planteada sobre la disolución y adjudicación a los comuneros de las fincas, hay que tener en cuenta el concepto de entrega de bienes recogido en el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 que expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la

tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación."

Por aplicación de dicho precepto, la adjudicación de las fincas objeto de consulta por la comunidad de bienes a los comuneros en caso de disolución de la misma tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría resultar aplicable a la misma el supuesto de exención previsto en el artículo 20, apartado uno, número 20º, de la Ley 37/1992 el cual establece que estarán exentas del Impuesto "las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
(...)"

Por otra parte, es importante señalar que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre)

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º. Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que "el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...)"

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno

en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, a consulta V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º.- Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior. En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

3º.- Cuando la entrega tiene por terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplica la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que las fincas que va a adjudicar la comunidad de bienes a los comuneros se realiza incorporándoles ya todo o parte de los costes de urbanización.

No obstante lo anterior, el plan urbanístico en el que se hallan enclavados los terrenos objeto de consulta fue declarado nulo en virtud de sentencia judicial, habiendo sido confirmada dicha nulidad mediante sentencia del Tribunal Supremo.

Por lo tanto, en el momento en el que se van a transmitir los terrenos objeto de consulta, los mismos no tienen la condición de edificables y, en todo caso, para la obtención de dicha condición nuevamente sería necesaria la modificación del plan urbanístico correspondiente y la realización de nuevas obras de urbanización. De tal forma, que sin realizar las nuevas actuaciones de urbanización los terrenos nunca alcanzarían la condición de edificables por lo que parece que los mismos se encuentran en una situación equivalente a los terrenos incluidos en un plan urbanístico sobre los que todavía no se han iniciado las referidas obras de urbanización.

Por consiguiente, en estas circunstancias, la entrega de dichos terrenos se encontrará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 20º de la Ley 37/1992.

Esta conclusión supone un cambio de criterio respecto del mantenido por esta Dirección General, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de febrero de 2018, consulta V0577-18, y en la de 18 de julio de 2019, consulta V1893-19, en las que se manifestaba lo siguiente:

“Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que se deba considerar terreno urbanizado a aquél sobre el que en su día se llevaron a cabo labores de urbanización en el sentido anteriormente apuntado si bien, como

consecuencia de la modificación del planeamiento u otras circunstancias urbanísticas, deben ser objeto de una nueva urbanización. En tal caso, la entrega del mencionado terreno, de realizarse por un empresario o profesional, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en todo caso.”.

7.- Por último, en relación con la donación de la cuota de participación en la comunidad de bienes a sus herederos por los consultantes, cabe señalar que en las condiciones indicadas en párrafos anteriores de esta consulta, si es la comunidad de bienes quien tiene la condición de empresario o profesional y sujeto pasivo del impuesto, y siempre que los comuneros, individualmente considerados, no tengan la condición de empresario o profesional, tal como se determina en el artículo 5 de la Ley del Impuesto; la transmisión de sus cuotas de participación en la comunidad de bienes no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

B). En relación con el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se informa lo siguiente:

8.- Tal y como manifiestan en su escrito, nos encontramos ante una comunidad de bienes que ha realizado una actividad empresarial y que pretende disolverse. A la disolución de las comunidades de bienes se refieren diversos preceptos de la normativa sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD.

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993)- en adelante TRLITPAJD-, establece que:

“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 otra parte, el artículo 61 del 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), recoge que:

“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.”

A su vez, el artículo 19 del TRLITPAJD dispone lo siguiente:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades”.

Por otra parte, el artículo 22 del mismo texto legal establece que:

“A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades:

(...)

4.º La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

9.- De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

- El supuesto de disolución que se examina corresponde a una comunidad de bienes constituida por actos inter vivos que ha realizado actividades empresariales, por lo que, a los efectos del ITPAJD, la disolución de la

comunidad se equipara a la disolución de una sociedad, lo que constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por la que deberá tributar, con independencia de que actualmente no realice actividades empresariales, ya que en su momento sí las realizó y con independencia de que la comunidad de bienes tributara en su constitución por el concepto de operaciones societarias, nada dice en el escrito a ese respecto, ya que si no lo hizo, debió de hacerlo, por lo que la disolución de la comunidad deberá tributar por el concepto de operaciones societarias.

Conforme al artículo 23 del TRLITPAJD “Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”

Luego, serán los comuneros que se adjudiquen en propiedad exclusiva uno o varios terrenos resultantes de la disolución de la comunidad de bienes los que quedarán obligados al pago del impuesto.

En cuanto a qué valor deba atribuirse a los terrenos que van a ser adjudicados, es de aplicación lo dispuesto en cuanto a la base imponible en la disolución de la sociedad, en el apartado 4º del artículo 25 del TRLITPAJD:

“En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”

- Por otra parte, con independencia de la tributación que corresponde por la disolución de la comunidad, a tenor de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 7.2 del TRLITPAJD se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto 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 1.062 del Código Civil señala que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonarse a los otros el exceso en dinero.

Luego, siempre que la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero, no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil al decir que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”. En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente 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

Ahora bien, si a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso si es objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero o resto de comuneros que reciben de menos, debiendo tributar dicho exceso en el ámbito del ITPAJD en la siguiente forma:

Regla general: El exceso de adjudicación se considera transmisión patrimonial y será sujeto pasivo el comunero al que se le adjudique el exceso, conforme al artículo 8, a), debiendo tributar por el valor del exceso recibido.

Excepción: Supuestos en los que el exceso surja 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. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. La aplicación de la excepción exige el cumplimiento de ciertos requisitos, como son la indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión y la compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar tres lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de

adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, tres lotes equivalentes o con menor exceso de adjudicación. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Ahora bien, el requisito de que la compensación sea en metálico debe entenderse en el sentido de que no sea en especie. Cumplida esta condición, es indiferente que dicha compensación se pague con dinero del comunero que deba satisfacerla o con dinero recibido en reconocimiento de deuda de otro comunero, pues en ambos casos el comunero acreedor recibirá dinero. La diferencia es que, si el dinero viene por reconocimiento de deuda, se habrá generado otro negocio jurídico, el de préstamo, que es independiente del de la disolución y liquidación de la comunidad de bienes.

También es indiferente a los efectos de la calificación de la operación la circunstancia de que el dinero se pague en el momento de la disolución y liquidación de la comunidad o que la obligación quede aplazada, pues en ambos casos la compensación será en metálico, si bien en el último caso se tratará de una obligación a plazo, que se regula en los artículos 1.125 a 1.130 del Código Civil.

10.- Respecto a la cuestión planteada de la posible donación a sus descendientes, al no ser sujetos pasivos del Impuesto, no se procede a su contestación.

B) Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Tal y como manifiestan en su escrito, nos encontramos ante una comunidad de bienes que ha realizado una actividad empresarial y que pretende disolverse. A la disolución de las comunidades de bienes se refieren diversos preceptos de la normativa sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD.

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993)- en adelante TRLITPAJD-, establece que:

“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 otra parte, el artículo 61 del 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), recoge que:

“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.”

A su vez, el artículo 19 del TRLITPAJD dispone lo siguiente:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades”.

Por otra parte, el artículo 22 del mismo texto legal establece que:

“A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades:

(...).

4.º La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

- El supuesto de disolución que se examina corresponde a una comunidad de bienes constituida por actos inter vivos que ha realizado actividades empresariales, por lo que, a los efectos del ITPAJD, la disolución de la comunidad se equipara a la disolución de una sociedad, lo que constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por la que deberá tributar, con independencia de que actualmente no realice actividades empresariales, ya que en su momento sí las realizó y con independencia de que la comunidad de bienes tributara en su constitución por el concepto de operaciones societarias, nada dice en el escrito a ese respecto, ya que si no

lo hizo, debió de hacerlo, por lo que la disolución de la comunidad deberá tributar por el concepto de operaciones societarias.

Conforme al artículo 23 del TRLITPAJD “Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...).

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”

Luego, serán los comuneros que se adjudiquen en propiedad exclusiva uno o varios terrenos resultantes de la disolución de la comunidad de bienes los que quedarán obligados al pago del impuesto.

En cuanto a qué valor deba atribuirse a los terrenos que van a ser adjudicados, es de aplicación lo dispuesto en cuanto a la base imponible en la disolución de la sociedad, en el apartado 4º del artículo 25 del TRLITPAJD:

“En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”

- Por otra parte, con independencia de la tributación que corresponde por la disolución de la comunidad, a tenor de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 7.2 del TRLITPAJD se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto 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 1.062 del Código Civil señala que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonarse a los otros el exceso en dinero.

Luego, siempre que la disolución del condominio se lleve a cabo de tal forma que el comunero, no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se atribuye al comunero algo que éste no tuviera con anterioridad, como resulta del artículo 450 del Código Civil al decir que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”. En este sentido el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente 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

Ahora bien, si a un comunero se le adjudica más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación sí constituirá una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso si es objeto de compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero o resto de comuneros que reciben de menos, debiendo tributar dicho exceso en el ámbito del ITPAJD en la siguiente forma:

Regla general: El exceso de adjudicación se considera transmisión patrimonial y será sujeto pasivo el comunero al que se le adjudique el exceso, conforme al artículo 8, a), debiendo tributar por el valor del exceso recibido.

Excepción: Supuestos en los que el exceso surja 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. Dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico. La aplicación de la excepción exige el cumplimiento de ciertos requisitos, como son la indivisibilidad del bien o su desmerecimiento por la indivisión y la compensación al comunero que recibe de menos por parte del comunero al que se adjudica el exceso.

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar tres lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, tres lotes equivalentes o con menor exceso de adjudicación. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Ahora bien, el requisito de que la compensación sea en metálico debe entenderse en el sentido de que no sea en especie. Cumplida esta condición, es indiferente que dicha compensación se pague con dinero del comunero que deba satisfacerla o con dinero recibido en reconocimiento de deuda de otro comunero, pues en ambos casos el comunero acreedor recibirá dinero. La diferencia es que, si el dinero viene por reconocimiento de deuda, se habrá generado otro negocio jurídico, el de préstamo, que es independiente del de la disolución y liquidación de la comunidad de bienes. También es indiferente a los efectos de la calificación de la operación la circunstancia de que

el dinero se pague en el momento de la disolución y liquidación de la comunidad o que la obligación quede aplazada, pues en ambos casos la compensación será en metálico, si bien en el último caso se tratará de una obligación a plazo, que se regula en los artículos 1.125 a 1.130 del Código Civil.

Respecto a la cuestión planteada de la posible donación a sus descendientes, al no ser sujetos pasivos del Impuesto, no se procede a su contestación.

C) 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), en adelante LIRPF, 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, como ocurre en el caso objeto de consulta, existiría una alteración patrimonial en el otro, la hermana del consultante, generándosele una ganancia o pérdida patrimonial, independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, 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, según el artículo 36:

“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 los inmuebles, 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.

Por otro lado, La donación por alguno o algunos de los consultantes, de alguno o algunos de los inmuebles objeto de consulta, con carácter previo a la citada disolución, generará, asimismo, en el/los donantes una ganancia o pérdida patrimonial, Esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, determinado, este último, en el artículo 36 de la LIRPF, anteriormente transcrito.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales determinadas en la forma expuesta, se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.

D) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula actualmente 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 apartado 1 del artículo 104 establece que:

“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”.

Por tanto, 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 que es sujeto pasivo a título de contribuyente:

“a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, 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 adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real que se trate.

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”.

Constante la comunidad de bienes, el artículo 399 prevé la posibilidad de que cada condueño pueda disponer de su cuota-parte en los siguientes términos:

“Todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”.

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”.

Si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, 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 no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

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 1061 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, de forma que 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.

Esta no sujeción al IIVTNU resulta de aplicación en el caso de que el bien común sea un único bien inmueble urbano de naturaleza indivisible o cuya división pueda desmerecer mucho su valor y donde la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión, es adjudicar el bien a uno de los con compensación económica al otro/s. En el caso de que haya varios bienes en común, aunque individualmente considerados sean indivisibles, si el “exceso de adjudicación” a un comunero hubiera podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, sí que se existe una transmisión de la propiedad del resto de los comuneros al adjudicatario y, por tanto, se producirá la sujeción al IIVTNU.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, si tal como manifiestan los consultantes, la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión es adjudicar el pleno dominio de un lote de terrenos a cada uno de los comuneros lo más equivalente posible, no siendo factible otra adjudicación distinta de los bienes, con compensación económica a los demás en el caso de que eventualmente se produzca un exceso/defecto de adjudicación, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Al no producirse, en este supuesto, la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los lotes de terrenos de naturaleza urbana a cada uno de los consultantes, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho 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, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora

adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando los consultantes adquirieron la propiedad de los terrenos ahora adjudicados o de los terrenos originarios aportados en su día al Plan especial de urbanización) y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

Respecto a la segunda cuestión planteada, relativa a la donación por parte de uno o varios de los consultantes a sus descendientes de su porcentaje de titularidad sobre los terrenos, en este caso se está ante una transmisión de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana por actos lucrativos inter vivos, como es la donación, por lo que se produce el hecho imponible del IIVTNU.

El sujeto pasivo a título de contribuyente será la persona que adquiera la propiedad del terreno (el descendiente donatario), tal como establece el artículo 106.1.a) del TRLRHL antes transcrito.

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 Administraciones Públicas.