

La tributación de la extinción de los proindivisos

[Imprimir](#)



Por: JESÚS SANMARTÍN MARIÑAS

Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF). Asesor fiscal y Auditor de Cuentas socio de ASESORÍA ARSAM (www.arsamsl.com)

DERECHO FISCAL

Ordenando las ideas: análisis de la consulta CV1770-17

Para el análisis de la correcta tributación de una transacción mercantil es necesario, en multitud de casos, centrar nuestra atención en el estudio de más de un tributo. La complejidad jurídica de la operación, nos obliga a repasar las posibles incidencias que afectan a varios impuestos, sobre todo si la operación analizada recae sobre bienes inmuebles. En este sentido, la disolución de un condominio, que en muchos casos tiene por objeto el reparto de bienes inmuebles, es una de esas operaciones en las que la tributación despliega sus consecuencias sobre varios impuestos simultáneamente, unos de naturaleza directa, como son el IRPF o el IIVTNU, y otros de naturaleza indirecta, como el IVA o ITP y AJD, con distintos criterios de tributación.

La consulta que vamos a comentar a continuación, la V1770-17, analiza un hecho tributario singular: el de un contribuyente que, junto con sus hermanos, ostenta la titularidad en proindiviso de varios inmuebles, siendo esta la particularidad, se está ante varias comunidades de bienes distintas aunque sus comuneros sean los mismos; la primera provendría de una comunidad de bienes constituida por los padres para el arrendamiento de bienes inmuebles en la que cada uno de los hermanos tiene una participación del 33% en su capital social, y otras comunidades estarían formadas por inmuebles procedentes de la herencia de sus padres respecto de los cuales cada hermano tiene un 33% del pleno dominio sobre dichos inmuebles.

La duda planteada es si han de disolverse todas las comunidades mediante la adjudicación de un lote de inmuebles a cada uno de los comuneros o se han de disolver una a una cada una de las comunidades existentes, dado que cada una de ellas tiene su propia individualidad derivada de su distinto origen. En la consulta se plantea cuál sería la tributación de la operación en el ITP y AJD, IIVTNU y en el IRPF.

Cuestión clave: pluralidad de comunidades. Criterio consolidado de la DGT

La cuestión clave para analizar tributariamente este tipo de operaciones de disolución de proindivisos es determinar si estamos ante una o varias comunidades. Disolver estos en un único acto, por compensación de cuotas o hacerlo comunidad por comunidad y los excesos abonarlos en metálico implica que, en el primer caso, estaríamos ante una permuta, con tributación plena en el ITP y AJD como transmisión patrimonial onerosa y en el IIVTNU, o evitar la tributación del exceso de adjudicación por estos conceptos, en el segundo caso. En el IRPF la cuestión se aborda desde otra perspectiva.

"La disolución de un condominio es una de esas operaciones en las que la tributación despliega sus consecuencias sobre varios impuestos simultáneamente, con distintos criterios de tributación"

La DGT viene reiterando su criterio al respecto del tema que nos ocupa desde hace bastante tiempo en sucesivas consultas y, por citar alguna con cierta antigüedad, señalo la V2472-11. En la misma ya se dejaba claro que "esta operación de disolución de la comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros debe referirse a cada comunidad de bienes -en este caso, a cada comunidad hereditaria-, y no al conjunto de comunidades de bienes que pudieran existir, pues cada una de ellas tiene su propia individualidad, derivada de su distinto origen". Es decir, lo primero que debemos analizar es el origen de las distintas comunidades que están conformadas por los mismos comuneros, con igual o distinta participación en función a distintos títulos: sucesión mortis causa, donación, ganancial, compraventa, o se ostente en virtud de conceptos como: el usufructo, nuda propiedad, plena propiedad, etc.

Ejemplo: Los hermanos Francisco y Dolores Aradas heredaron al 50% de su tía Julia un bajo comercial en la calle San Andrés de A Coruña, cuyo valor es de 100.000 €. Además, habían adquirido al 50%, con el dinero que le había tocado en la bonoloto, otro bajo comercial en la Plaza de Lugo de la misma ciudad, cuyo valor asciende a 150.000 €. ¿Estamos ante una única comunidad de bienes o dos?

Solución: Tal y como se desprende de lo expuesto en la consulta V2472-11 estaríamos antes dos comunidades distintas pues tienen origen distinto: la primera, proveniente de una herencia y la segunda, proveniente de una compraventa.

Tributación propuesta en la consulta V1770-17

Con base en este criterio, la DGT aborda la tributación de la disolución de los proindivisos señalados en la consulta. En ese sentido se podrían dar dos casos:

a) Disolver todas las comunidades existentes como si fuesen una e intercambiando cuotas de participación. En este caso estaríamos ante un supuesto de permuta de bienes entre las distintas comunidades, ya que los lotes adjudicados a cada uno de los comuneros están formados por inmuebles de todas las comunidades.

b) Disolver cada comunidad de forma independiente

El análisis de la tributación dimanante de estas operaciones se realiza al respecto de tres impuestos: ITP y AJD, IIVTNU e IRPF, dado que los intervinientes son personas físicas. En este artículo, dada la limitación de espacio, no analizaremos la tributación de estas operaciones en el IRPF.

Tributación para el caso a): permuta de bienes

ITP y AJD.- Como se dice en las conclusiones de la propia consulta, lo fundamental para enfocar su tributación es que "Nos encontramos ante tres comunidades de bienes que recaen sobre distintos bienes, por lo que aún cuando se disuelvan las tres comunidades a la vez, cada comunidad deberá disolverse de forma independiente; es decir, si la compensación del exceso entre comuneros hubiera tenido lugar adjudicando bienes que forman parte de otra comunidad se estaría incumpliendo el requisito de que se haga en metálico, como exige el artículo 1062 del Código Civil y la operación, constituiría una permuta, en cuyo caso debería tributar (...) cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, (...) por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 23 del Reglamento). En el caso planteado, parece claro que se incumple dicha premisa y, por lo tanto, nos encontramos ante una permuta y como tal debería tributar por ITP y AJD, como transmisión patrimonial onerosa".

Los artículos que regulan la tributación de esta operación serían el artículo 7.1.A) y 7.2.B) del TRLITPAJD y el artículo 23 del RITPAJD.

Ejemplo: Tomando los datos del ejemplo anterior, los hermanos deciden disolver los proindivisos intercambiando las participaciones en los inmuebles abonando el exceso en dinero; Francisco se queda con el inmueble de la calle San Andrés y Dolores con el de la Plaza de Lugo.

Solución: transmisiones patrimoniales, cada comunero tributará en el ITPAJD, por esta modalidad por la porción de inmueble adquirido.

"Lo primero que debemos analizar es el origen de las distintas comunidades que están conformadas por los mismos comuneros, con igual o distinta participación en función a distintos títulos"

Situación inicial

	Francisco	Dolores	Total
Inmueble San Andrés	50.000€	50.000€	100.000€
Inmueble Plaza de Lugo	75.000€	75.000€	150.000€

Situación final

	Francisco	Dolores
Inmueble San Andrés	100.000€	0€
Inmueble Plaza de Lugo	0€	150.000€
Dinero	25.000€	-25.000€
Valor total de lo recibido	125.000€	125.000€

Francisco entrega su 50% del inmueble de la Plaza de Lugo, valorado en 75.000 euros recibiendo a cambio el 50% del inmueble de San Andrés, valorado en 50.000 euros y 25.000 euros de Dolores como compensación.

Esto supondrá una tributación en TPO (10% Galicia) siendo la base imponible igual a 50.000 euros y una cuota de 5.000 euros.

Por su parte Dolores entrega su 50% del inmueble de San Andrés, valorado en 50.000 euros recibiendo a cambio el 50% del inmueble de la Plaza de Lugo, valorado en 75.000 euros debiendo pagar a Francisco 25.000 euros como compensación.

Esto supondrá una tributación en TPO (10% Galicia) siendo la base imponible igual a 75.000 euros y una cuota de 7.500 euros.

IIVTNU.- La tributación en este impuesto queda condicionada, como en el caso de ITP y AJD, a la consideración de la operación como una permuta. Por tanto, de ser así no estamos ante una disolución de una comunidad de bienes, sino ante una permuta del derecho de pleno dominio que cada uno de los copropietarios tiene sobre los inmuebles afectados, lo que determina la sujeción al IIVTNU.

La permuta es un modo de transmisión de la propiedad de un bien inmueble o un derecho real sobre un bien inmueble urbano, por lo que da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

El artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece que:

1.- El IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho legal de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Ejemplo: Tomando los datos del ejemplo anterior, la liquidación de este impuesto sería la siguiente. Obviamente, la polémica suscitada en relación con la Sentencia del Tribunal Constitucional al respecto.

Solución: Francisco tributaría por la transmisión del 50% del terreno de la Plaza de Lugo, mientras que Dolores lo haría por la transmisión del 50% del terreno de San Andrés. Para el cálculo de las liquidaciones, en primer lugar debe calcularse la base imponible. Para ello, se aplicaría el porcentaje correspondiente en función de los años completos en los que ha tenido la propiedad del terreno sobre el 50% del valor catastral del mismo. Una vez determinada la base imponible, se aplicará el tipo de gravamen para determinar la cuota del Impuesto. Al tratarse de un impuesto local, deberá tenerse en cuenta lo establecido en las ordenanzas de cada uno de los Ayuntamientos en lo referente a porcentajes a aplicar sobre el valor catastral, reducciones, tipos de gravamen, bonificaciones...

Tributación en el caso b): disolución de cada comunidad de manera independiente

ITP y AJD.- En este caso hemos de tener en cuenta que, según lo establecido en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, son transmisiones patrimoniales: "Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

Artículo 1062 Código Civil: "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".

Por otro lado, la disolución de la comunidad de bienes tributaría según lo establecido en el art. 31.2 del TRLITPAJD, que regula la cuota tributaria de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

"Si la disolución de varios proindivisos de distinto origen se realiza en un único acto se considerará como una permuta de bienes sujeta a ITPAJD e IIVTNU"

Ejemplo: Los datos del ejemplo anterior pero, en este caso, los proindivisos de cada uno de los inmuebles se disuelven por separado.

Solución: En este caso tendríamos dos disoluciones; por un lado, la del inmueble de San Andrés y, por otro, la del inmueble de la Plaza de Lugo.

En la primera de ellas, Francisco se adjudicaría el inmueble valorado en 100.000 euros compensando a Dolores con la entrega de 50.000 euros en metálico. Se produciría un exceso de adjudicación que, al estar compensado con dinero, no tributaría por la modalidad de TPO.

Esto significaría que la operación solo estaría sujeta a AJD, siendo la base imponible del Impuesto el valor total del inmueble (100.000 euros) y el tipo de gravamen el 0,5% salvo que la comunidad autónoma donde radique el inmueble haya regulado un tipo diferente.

En la disolución del segundo proindiviso, Dolores se adjudicaría el inmueble valorado en 150.000 euros compensando a Francisco con la entrega de 75.000 euros en metálico. Se produciría, igualmente, un exceso de adjudicación que tampoco tributaría por la modalidad de TPO al estar compensado con dinero.

Ello implicaría la sujeción de la operación solo a AJD siendo la base imponible del Impuesto el valor total del inmueble (150.000 euros) y el tipo de gravamen el 0,5% salvo que la comunidad autónoma donde radique el inmueble haya regulado un tipo diferente. Otro planteamiento sería la compensación de los créditos surgidos (75.000 euros a favor de Francisco y 50.000 euros a favor de Dolores) de tal manera que Dolores le abone 25.000 euros a Francisco.

IIVTNU.- En el caso de que disolvamos cada comunidad independientemente, hemos de tener presente el criterio expuesto por la DGT en la consulta vinculante V0239-16, en la cual cambia su criterio al respecto del que había mantenido tradicionalmente. La DGT con este cambio de criterio ajusta el mismo a la jurisprudencia del TS, sentencias de 28 de junio de 1999 y 30 de abril de 2010, que aunque se refieren al ITP y AJD considera que las mismas son trasladables al IIVTNU.

El criterio vigente de la DGT a este caso puede resumirse en los dos siguientes puntos:

- Si la extinción del condominio se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al otro, se producirá un exceso de adjudicación que será gravado por el IIVTNU. En este supuesto, existe una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial.

Sin embargo, si la única forma posible de adjudicación de los bienes es adjudicárselos a un comunero con la obligación de compensar al otro, como consecuencia de que la cosa común resulte ser indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, en este supuesto no existirá exceso de adjudicación, ya que dicha adjudicación es el resultado de la necesidad de no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar.

- La indivisibilidad se ha de entender, no referida a cada uno de los bienes inmuebles individualmente considerados, sino en relación al conjunto de bienes que forman parte del condominio, de tal forma que sí se producirán exceso de adjudicación gravables en el IIVTNU si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los bienes.

Ejemplo: Los mismos datos del ejemplo anterior suponiendo que los proindivisos de cada uno de los inmuebles se disuelven por separado.

Solución: En este caso, la tributación seguiría el mismo criterio que en ITPAJD tal y como establece la consulta vinculante V0239-16 de la DGT por lo que teniendo en cuenta que, al ser bienes indivisibles, la única forma posible de adjudicación de los bienes es adjudicárselos a un comunero, no se producirá exceso de adjudicación y, por tanto, no estaremos ante una operación sujeta a IIVTNU. Esto supondrá que el periodo de generación del incremento no se paraliza computándose como fecha de adquisición a efectos de una futura transmisión, la originaria, no la de la disolución del proindiviso.

Conclusión

A modo de resumen, la disolución de varios proindivisos de distinto origen tiene diferentes consecuencias según se realice en un único acto, en cuyo caso se considerará como una permuta de bienes sujeta a ITPAJD e IIVTNU o si cada proindiviso se disuelve individualmente donde estaremos ante una operación no sujeta a ITPAJD e IIVTNU siempre y cuando los excesos de adjudicación sean inevitables y se compensen monetariamente.

Palabras clave: Permuta, ITPAJD, IIVTNU.

Keywords: Exchange, Taxes on Conveyance of Assets and Documented Legal Procedures, Capital Gains Tax.

Resumen

La disolución de varios proindivisos de distinto origen tiene diferentes consecuencias tributarias en ITPAJD y en el IIVTNU según se realice su extinción en un único acto mediante el intercambio de cuotas de participación entre los proindivisos o cada uno independientemente. En el primero de los casos, se considerará como una permuta de bienes entre las distintas comunidades estando la operación sujeta a ITPAJD e IIVTNU. En cambio, si cada proindiviso se disuelve individualmente y los posibles excesos de adjudicación que surjan son inevitables y se compensan monetariamente, estaremos ante una operación no sujeta tanto en ITPAJD como en IIVTNU.

Abstract

The dissolution of various shares of undivided ownership with different origins has different fiscal consequences as regards Taxes on Conveyance of Assets and Documented Legal Procedures and Capital Gains Tax, depending on whether it takes place at a single proceedings by means of an exchange of proportional shares of ownership between the original undivided owners, or if each one is dissolved separately. In the former case, it will be considered as an exchange of assets between the different associations of owners, and the operation will be subject to Taxes on Conveyance of Assets and Documented Legal Procedures and Capital Gains Tax. However, if each original share of undivided ownership is dissolved individually and the possible surpluses in the distribution that arise are inevitable and receive financial compensation, this operation is not subject to either Taxes on Conveyance of Assets and Documented Legal Procedures, or Capital Gains Tax.