

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. EXTINCIÓN DE CONDOMINIO

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se regula en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), y de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.1 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.

En los supuestos en los que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio de un bien inmueble pertenece pro indiviso a varias personas, cuando se produce la extinción del condominio mediante adjudicación de bienes a algún comunero o a algunos de ellos con la consecuente compensación en metálico a los demás, se plantea la trascendencia fiscal de dicho acto extintivo de condominio, y la sujeción o no al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En relación con estos supuestos de extinción de condominio en los que los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de bienes a uno de ellos, produciéndose un exceso de adjudicación sobre su cuota de participación y compensación económica al resto de comuneros, la Dirección General de Tributos en sus últimas consultas, Consulta Vinculante V0239-16, de 21 de enero de 2016, Consulta Vinculante V2035-16, de 11 de mayo de 2016, ha cambiado el criterio que mantenía en relación con dichos supuestos.

En estas Consultas la Dirección General de Tributos sigue la doctrina jurisprudencial mantenida por el Tribunal Supremo entre otras en Sentencias de 23 de mayo de 1998, 28 de junio de 1999, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de abril de 2013, Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 3 de julio de 2014, Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de febrero de 2005.

La Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V0239-16, de 21 de enero de 2016, reconoce la modificación del criterio que hasta el momento venía estableciendo en relación con las extinciones de condominio con exceso de adjudicación. La Dirección General de Tributos distingue dos escenarios posibles:

- Si la extinción del condominio se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se producirá el devengo del IIVTNU. La división en este caso tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos 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. Por tanto, en este caso, no se producirá la sujeción al IIVTNU.

- Pero si por el contrario, 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, no existe una simple extinción del condominio con adjudicación proporcional a los partícipes, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial.

Sin embargo la Consulta reconoce que, hay que destacar en relación a este último escenario que, 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 puede 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. Y precisa que las características descritas en el párrafo anterior relativas a la cosa común se han de entender, no referidas 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 excesos de adjudicación gravables en el IIVTNU si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los bienes.

La Dirección General de Tributos reconoce que este último criterio supone la modificación del que hasta este momento venía estableciendo este Centro Directivo (recogido entre otras, en la consulta vinculante V2669-10 de 13 de diciembre). Así, y de conformidad con lo que dispone el apartado 1 del artículo 68 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, cabe señalar lo siguiente: En el caso de disolución de una comunidad de bienes inter vivos constituidas por un solo bien indivisible que se adjudica a uno de los comuneros, con compensación económica al otro/s, la jurisprudencia de los Tribunales en relación con la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de esta operación, puesta de manifiesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 y 30 de abril de 2010, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de octubre de 2005, Tribuna Superior de Justicia de Cantabria de 18 de febrero de 2005 y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de septiembre de 2013, es la siguiente: *“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 propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de garaje e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 402 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, 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 –art. 400. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero pueda calificarse de “compra” de la otra cuota, sino, simplemente, de respecto 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, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza 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 impide el efecto de la posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.” Aunque las citadas sentencias de los Tribunales de Justicia se refiere al ITPAJD, este Centro Directivo considera que las mismas son trasladables al IIVTNU. Se cita también en la Consulta la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 18 de abril de 2013, que hace extensible el criterio expuesto al IIVTNU.

En la Consulta Vinculante número V2035-16, de 11 de mayo de 2016, de la Dirección General de Tributos, que se refiere al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se reconoce en relación con el devengo del Impuesto, que 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.

La Dirección General de Tributos en esta consulta hace referencia a la jurisprudencia de los Tribunales al respecto, puesta de manifiesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 y 30 de abril de 2010, Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 16 de junio de 2005, Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de febrero de 2005, Tribunal Superior de Justicia de 8 de septiembre de 2013, que recoge la Consulta de 21 de enero de 2016. Y establece que, *“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 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. Trasladando todo lo anterior al caso de la consulta, se trata de una comunidad de bienes constituida por tres personas que tienen en común un bien inmueble urbano y deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a dos de los comuneros, con la obligación de compensar económicamente al otro. Si esta comunidad de bienes está constituida únicamente por ese bien inmueble,*

la adjudicación del mismo a dos de los comuneros con compensación económica al otro no produce la sujeción al IIVTNU 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.”

De acuerdo con la doctrina jurisprudencial y el criterio fijado con la Dirección General de Tributos cabe afirmar que la entrega a alguno de los comuneros de bienes por valor superior al de su respectiva cuota de participación en la comunidad y el exceso de adjudicación que ello implica son inevitables cuando encuentran su causa en el carácter indivisible de esos bienes, que impide a los comuneros hacer adjudicaciones proporcionales a los derechos de cada uno.

Indivisibilidad que no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad, de tal forma que el exceso de adjudicación sea inevitable. Y el determinar si un exceso de adjudicación es evitable o inevitable a la vista de la divisibilidad o indivisibilidad de los bienes que integren la comunidad, constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su correcta calificación jurídica. No obstante, la doctrina administrativa apunta a la existencia de una suerte de presunción iuris tantum de que los bienes inmuebles deben considerarse como bienes que, si no son esencialmente indivisibles, si desmerecen mucho por su división (Tribunal Económico Administrativo Central 29 de septiembre de 2011, Consultas de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2006 y 9 de febrero de 2007).

Debe tenerse en cuenta por tanto, que en los casos de pluralidad de bienes, la indivisibilidad que motiva la inevitabilidad del exceso de adjudicación no debe exigirse a cada uno individualmente considerado, sino que debe predicarse del conjunto de todos ellos. De esta manera, podemos hablar de inevitabilidad de un exceso de adjudicación cuando, como consecuencia de la existencia de uno o varios bienes indivisibles, resulta imposible conformar lotes de reparto proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros o, al menos, lotes más equilibrados que minoren ese exceso de adjudicación, de no ser así, el exceso de adjudicación será verdadero y estará sujeto al IIVTNU. Así lo reconoce la Dirección General de Tributos en la Consulta V0239 de 21 de enero de 2016, al considerar que *“En el planteamiento realizado en el escrito de la consulta, hay un claro exceso de adjudicación a favor del consultante, ya que los ex cónyuges tiene en común tres inmuebles que se los va adjudicar los tres al consultante, pudiendo hacerse otra distribución de manera que se hicieran dos lotes lo más equivalentes posibles para que no se diera un exceso a su favor, o el exceso fuere el menor posible y ese exceso inevitable se compensara en dinero (...).”*

Finalmente, en relación con los supuestos en los que la adjudicación de la cosa común no esté sujeta al IIVTNU, debe tenerse en cuenta, como establece la Dirección General de Tributos en la Consulta de 11 de mayo de 2016, que a efectos de una futura transmisión del inmueble adjudicado por extinción del condominio, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de

manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU (cuando los comuneros adquirieron el inmueble) y no la fecha en que se produce la adjudicación por extinción de la comunidad de bienes.

Lo que se informa a los efectos oportunos, sin perjuicio de cualquier otro mejor fundado en derecho.

Salamanca, a 25 de noviembre de 2016

Asesoría Jurídica del O.A.G.E.R.