

CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO-JUNIO 2011

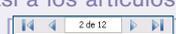
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

• Disolución del condominio sobre una vivienda perteneciente a la consultante y su ex marido	2
• Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los matrimonios a cambio de compensar en metálico al otro matrimonio	2
• Disolución de dos pro indivisos sobre unos inmuebles urbanos heredados por los mismos comuneros	3
• Adjudicación de bienes a uno de los comuneros en pago de su participación en la comunidad	3
• Posibilidad de exclusión de los honorarios profesionales, suplidos y gastos devengados en los procedimientos judiciales de la base imponible del ITPAJD	4
• Consolidación de dominio por extinción de usufructo vitalicio conjunto y sucesivo a favor de un matrimonio	4
• Determinación de si una entidad que se dedica exclusivamente a la construcción o promoción inmobiliaria tiene más del 50% de su activo compuesto por inmuebles	5
• Canje de valores	5
• Aplicabilidad de la exención subjetiva a la Archidiócesis de Madrid	5
• Constitución con otra abogada de una sociedad civil profesional para el ejercicio conjunto de dicha actividad	6
• Obtención del control de dos sociedades, cuyos respectivos activos están constituidos en más de un 50% por inmuebles situados en territorio español	6
• Fusión por absorción	6
• Extinción del condominio mediante la adjudicación de los bienes a los dos comuneros	7
• Acuerdo de rectificación de los coeficientes de participación en una comunidad de propietarios a consecuencia de la demolición de parte de un voladizo de una terraza	8
• Escritura de modificación de un contrato de arrendamiento financiero estableciendo un periodo de carencia del pago de las cuotas	8
• Modificación de estatutos de la comunidad	8
• Disolución de la sociedad conyugal	9
• Venta por un comunero del 50% de su participación en una Comunidad de bienes	9
• Apartamento en alquiler vacacional	10

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: INFORME DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2011

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: COLATERALES POR AFINIDAD

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat . Mediante la lupa  puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección .

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA PERTENECIENTE A LA CONSULTANTE Y SU EX MARIDO. CONSULTA N° V1107-11 DE 3 DE MAYO DE 2011

En la disolución de la comunidad de bienes existente sobre la vivienda entre la consultante y su cónyuge, adjudicando la vivienda a la consultante, debe entenderse que, en principio, la vivienda constituye un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos.

En caso de producirse la compensación en dinero al otro condueño, dicho exceso estaría no sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas al ser un exceso de adjudicación inevitable por tratarse de un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división.

Por otro lado, al no producirse el presupuesto de hecho del artículo 1.062 del Código Civil, la compensación en dinero, no resulta de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) por lo que el exceso de adjudicación quedará sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas.

Finalmente, la oficina gestora, en virtud del principio de calificación y atendidas las circunstancias del caso, deberá determinar si la operación planteada constituye una donación remuneratoria, por concurrir junto a una causa onerosa la liberalidad del donante, constituyendo uno de los supuestos de donaciones impropias del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UN INMUEBLE ADJUDICÁNDOSELO A UNO DE LOS MATRIMONIOS A CAMBIO DE COMPENSAR EN METÁLICO AL OTRO MATRIMONIO. CONSULTA N° V1141-11 DE 6 DE MAYO DE 2011

De acuerdo con el artículo 2.1 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que el consultante y su mujer adquieren las partes indivisas de la propiedad que tienen los otros dos copropietarios de la vivienda en cuestión, y pasarían a tener el 50% de ésta cada uno (antes poseían un 25% cada uno). Al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y el inmueble queda en poder de la comunidad de gananciales, sino de queda en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que los dos consultantes sigan participando en la propiedad de la vivienda es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la vivienda. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos. En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de una vivienda que efectúan dos de los copropietarios a favor del consultante y su mujer, que también son copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES HEREDITARIAS. CONSULTA N° V1326-11 DE 24 DE MAYO DE 2011

En la consulta formulada se plantea la disolución de dos comunidades de bienes, ambas comunidades hereditarias, que incluyen bienes inmuebles urbanos, sin aportar datos sobre la forma de hacer la distribución de los bienes, pero señalando que se compensarán en efectivo las diferencias que puedan producirse al tratarse de inmuebles.

Una de ellas es la comunidad de bienes originada como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia materna y con efectos desde la muerte de la madre, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia. De igual forma, la otra comunidad de bienes es la originada como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia paterna y con efectos desde la muerte del padre. No obsta a lo anterior la circunstancia de que los comuneros de las dos comunidades de bienes sean las mismas personas

Si la adjudicación de los inmuebles de ambas comunidades se realiza de forma separada y en cada una de ellas la adjudicación se realiza formando lotes lo más equivalentes que sea posible y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtengan defectos de adjudicación en los bienes que reciben, siempre que las comunidades de bienes no realicen actividades empresariales, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de la comunidad de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Por otro lado se plantea si cambiaría algo lo anterior en caso de que dos de los hermanos decidiesen conservar su parte pro indiviso y así escriturarlos y registrarlos. Dicha cuestión también ha sido objeto de estudio, asimismo, por esta Subdirección, llegando a la conclusión que la operación que se realiza es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre una vivienda que efectúan dos de los copropietarios a favor de la consultante, que también es copropietaria, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ADJUDICACIÓN DE BIENES A UNO DE LOS COMUNEROS EN PAGO DE SU PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD. CONSULTA N° V1108-11 DE 3 DE MAYO DE 2011

Dos hermanas fallecidas tenían en copropiedad trece bienes inmuebles. Sus descendientes desean extinguir el condominio repartiéndose los bienes en la siguiente forma:

- ❖ Al heredero de una de las hermanas se le adjudicarán bienes en pleno dominio como heredero único de su madre.
- ❖ A las dos hijas de la otra causante se les adjudicarán bienes en pro indiviso, en pago de la mitad que correspondía a su fallecida madre

La escritura que se pretende otorgar no puede calificarse de extinción de condominio pues este no se extingue, continuando el régimen de comunidad respecto de aquellos bienes que se adjudican a las dos hermanas herederas de una de las causantes.

Por el contrario, la operación planteada supone la concurrencia de dos actos diferentes susceptibles de tributar de forma separada e independiente:

- ❖ Adjudicación de bienes a uno de los comuneros en pago de su participación en la comunidad
La escritura de adjudicación de bienes a uno de los comuneros, en la cuantía correspondiente a su participación en la comunidad según su título hereditario, tributa por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por reunir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2.

A este respecto conviene aclarar que según doctrina del Tribunal Supremo la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

- ❖ Posibles excesos de adjudicación que se originan en dicha adjudicación:
Asimismo, si se producen compensaciones en metálico, necesariamente debe entenderse que se han producido excesos de adjudicación.

Los excesos de adjudicación deben tributar por aplicación del artículo 7.2.B), conforme a la regla general de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que resulte de aplicación ninguna de las excepciones contempladas en dicho precepto al no producirse la adjudicación de los bienes “a uno”, sino que se mantiene la indivisión en cuando a dos de los comuneros.

POSIBILIDAD DE EXCLUSIÓN DE LOS HONORARIOS PROFESIONALES, SUPLIDOS Y GASTOS DEVENGADOS EN LOS PROCEDIMIENTOS JUDICIALES DE LA BASE IMPONIBLE DEL ITPAJD. CONSULTA N° V1215-11 DE 16 DE MAYO DE 2011

La transmisión de un inmueble sito en España estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, circunstancia que no parece concurrir, conforme a lo expuesto por el consultante.

La sujeción se producirá con independencia cuál sea la residencia del dueño del inmueble, ya que el punto de conexión será la situación del inmueble, es decir, por el hecho de radicar en territorio español.

El sujeto pasivo de la transmisión será el adquirente del inmueble.

La base imponible de la transmisión del inmueble estará constituida por el valor real de dicho inmueble.

Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan su valor real –circunstancia que no parece concurrir en este caso–, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

En este sentido, los honorarios profesionales, suplidos y gastos devengados en los procedimientos judiciales, a los que se refiere el escrito de consulta al efecto de su consideración como parte del valor de transmisión del inmueble, no tienen relevancia a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, que depende no de los gastos o costes incurridos por las partes intervinientes en la transmisión, sino por el valor real del inmueble a transmitir.

CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO VITALICIO CONJUNTO Y SUCESIVO A FAVOR DE UN MATRIMONIO. CONSULTA N° V1310-11 DE 24 DE MAYO DE 2011

En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos.

La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

El valor de la nuda propiedad a consignar en la posterior consolidación del dominio por extinción del usufructo vitalicio a favor de un matrimonio es el correspondiente a la totalidad del bien inmueble objeto del usufructo vitalicio y no el de su 50%.

La edad del usufructuario vitalicio a tener en cuenta en la fórmula de cálculo del valor del usufructo a efectos de la liquidación por la consolidación del dominio por la extinción del usufructo vitalicio a favor de un matrimonio debe ser la misma que se utilizó en su día en la constitución del referido usufructo vitalicio (la del cónyuge más joven), que daría como resultado el porcentaje mayor de usufructo.

El valor del bien inmueble a tener en cuenta como referencia será el que tenga en el momento del devengo del impuesto, es decir, el día del fallecimiento del último cónyuge, y en la liquidación deberá aplicarse el tipo de gravamen vigente en ese mismo momento.

DETERMINACIÓN DE SI UNA ENTIDAD QUE SE DEDICA EXCLUSIVAMENTE A LA CONSTRUCCIÓN O PROMOCIÓN INMOBILIARIA TIENE MÁS DEL 50% DE SU ACTIVO COMPUESTO POR INMUEBLES. CONSULTA N° V1168-11 DE 12 DE MAYO DE 2011

A los efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores para determinar si una entidad que se dedica exclusivamente a la construcción o promoción inmobiliaria tiene más del 50% de su activo compuesto por inmuebles no se tendrán en cuenta los inmuebles del activo circulante, salvo los terrenos y solares; por lo que el suelo construido no puede computarse como terreno o solar aparte, sino que forma parte del propio inmueble y debe excluirse del cómputo del activo.

CANJE DE VALORES. CONSULTA N° V1314-11 DE 24 DE MAYO DE 2011

Las permutas de valores planteadas no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 83.5 del TRLIS para que tengan el carácter de operaciones de reestructuración empresarial.

En consecuencia, las adquisiciones de las acciones de la sociedad A, que obtendrá a cambio de la entrega de los valores que posee de las sociedades B, C y D deben calificarse como permutas, que estarían sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD si no fuera aplicable el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, que establece la no sujeción de estas operaciones cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, circunstancia que concurre en este supuesto.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, las transmisiones de valores que pretende realizar la consultante estarán, en principio, sujetas al IVA, pero exentas.

No obstante, podría resultar aplicable el hecho imponible regulado en el apartado 2, letra a) –modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD–, dado que la consultante va a obtener el control de la sociedad A.

Sin embargo, este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, ya que la consultante no especifica en su escrito la composición del activo de la sociedad A, lo que impide comprobar si está constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español o si se incluyen valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España.

APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN SUBJETIVA A LA ARCHIDIÓCESIS DE MADRID. CONSULTA N° V1117-11 DE 4 DE MAYO DE 2011

La Archidiócesis de Madrid va a adquirir un inmueble:

El artículo 45.I.A.d) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo

1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I.A) Estarán exentos del impuesto:

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengas suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.”

La Archidiócesis de Madrid forma parte de la Iglesia Católica y, por lo tanto, tendrá derecho a acogerse a la exención subjetiva del impuesto, sin necesidad de justificar el destino de los bienes adquiridos.

CONSTITUCIÓN CON OTRA ABOGADA DE UNA SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL PARA EL EJERCICIO CONJUNTO DE DICHA ACTIVIDAD. CONSULTA N° V1228-11 DE 16 DE MAYO DE 2011

El artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1º. La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades”;

Por tanto, el texto refundido no distingue, en cuanto a su tributación, entre sociedades mercantiles o civiles.

Por otro lado, el artículo 45 I. B) 11 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, establece que:

“B) Estarán exentas:

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

En consecuencia, en el momento que se constituya la sociedad civil se producirá el hecho imponible de constitución de sociedades contemplado en el artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exento del mismo en función del artículo 45.I.B) 11 del texto refundido.

OBTENCIÓN DEL CONTROL DE DOS SOCIEDADES, CUYOS RESPECTIVOS ACTIVOS ESTÁN CONSTITUIDOS EN MÁS DE UN 50% POR INMUEBLES SITUADOS EN TERRITORIO ESPAÑOL. CONSULTA N° V1130-11 DE 5 DE MAYO DE 2011

Una persona física residente fiscal en España, es propietaria o socio único de una entidad residente en el estado de Nueva York (Estados Unidos). Dicha sociedad es propietaria, respectivamente, del 70% y del 80% de las participaciones sociales de dos entidades establecidas en España, cuyos respectivos activos están constituidos en más de un 50% por inmuebles situados en territorio español. Se pretende disminuir el capital social de la entidad establecida en Nueva York mediante la entrega a su socio único, como contraprestación, de las participaciones que la entidad posee en las dos sociedades establecidas en España.

Esta operación no está sujeta al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD al que se refiere el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, ya que no concurren todos los requisitos exigidos por el referido precepto.

Y ello, porque la operación de disminución de capital está sujeta a la modalidad de operaciones societarias –y no a la de transmisiones patrimoniales onerosas– y el control se obtendrá mediante la adquisición de valores en el mercado secundario.

En efecto, las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. CONSULTA N° V1170-11 DE 12 DE MAYO DE 2011

❖ **Definición:**

El artículo 83.1.c) considera como fusión la operación por la cual:

“c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

❖ Régimen aplicable:

A partir de 1 de Enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de **operaciones de reestructuración**, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto:

- Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de fusión por absorción, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.
- En caso contrario, la ampliación de capital que, en su caso, realice la consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto Ley 13/2010 de 3 de Diciembre, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE y que establece que estarán exentas:

“La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

- Aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988 de 28 de Julio del Mercado de Valores, a la operación de fusión por absorción descrita.

No resultará de aplicación ninguno de los hechos imposables regulados en el apartado 2 del artículo 108, pues no se producirá transmisión de valores alguna.

- Operación de disolución de sociedad.

En el caso de que la consultante opte por la disolución de su filial, tal operación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por el concepto de disolución de sociedad.

En cuanto a la base imponible de tal operación, el artículo 25 del TRLITPAJD dispone en su apartado 4 que “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.”

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO MEDIANTE LA ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES A LOS DOS COMUNEROS. CONSULTA N° V1109-11 DE 3 DE MAYO DE 2011

En la operación descrita en la consulta se dan dos convenciones diferentes: La disolución del condominio y un exceso de adjudicación.

❖ Disolución de condominio.

Al existir bienes inmuebles la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública.

Dado que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales, la disolución estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto.

❖ Exceso de adjudicación.

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del 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”). Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecerá mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

La indivisibilidad debe predicarse del conjunto de los bienes que forman la comunidad de bienes y no de cada uno de ellos separadamente, de forma que dicho conjunto no pueda dividirse en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación de los comuneros sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad.

En la consulta planteada existe un claro exceso de adjudicación de bienes a favor del consultante ya que va a recibir inmuebles cuyo valor es bastante superior al inmueble que recibe su ex pareja, pudiendo hacer otro reparto de forma que la ex pareja reciba las dos fincas rústicas que se van a adjudicar al consultante; por lo tanto, existe un exceso de adjudicación por parte del consultante por el valor de las dos fincas que al ser oneroso tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

ACUERDO DE RECTIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE PARTICIPACIÓN EN UNA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS A CONSECUENCIA DE LA DEMOLICIÓN DE PARTE DE UN VOLADIZO DE UNA TERRAZA. CONSULTA N° V1116-11 DE 4 DE MAYO DE 2011

La escritura planteada no tiene contenido económico por tratarse de una escritura de modificación de coeficientes de participación en la comunidad de propietarios, en base a lo dispuesto en el artículo 70.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al cual:

“en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”,

y en la escritura de referencia no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.

ESCRITURA DE MODIFICACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO ESTABLECIENDO UN PERIODO DE CARENCIA DEL PAGO DE LAS CUOTAS. CONSULTA N° V1167-11 DE 11 DE MAYO DE 2011

No constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto, solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo concluirse en sentido negativo: lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributo en la escritura de constitución del mismo, en marzo de 2004, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

MODIFICACIÓN DE ESTATUTOS DE LA COMUNIDAD. CONSULTA N° V1360-11 DE 30 DE MAYO DE 2011

La escritura del acuerdo de la comunidad de propietarios de desvincular la transmisión de la plaza de garaje al piso, para poder transmitirlo por separado, al no tener su origen en un acto o contrato de los que establece el artículo 26 de la Ley Hipotecaria, no será inscribible en el Registro y no tributará por actos jurídicos documentados.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL. CONSULTA N° V1231-11 DE 16 DE MAYO DE 2011

Se pueden dar dos convenciones:

❖ **Disolución de la sociedad conyugal.**

La escritura pública donde se documente la disolución de la sociedad conyugal estará sujeta al concepto de actos jurídico documentados pero resultará exenta del mismo en función del artículo 45.I. B) 3 del texto refundido.

❖ **Excesos de adjudicación.**

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones como donación si es lucrativo.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los cónyuges, deberá adjudicarse a cada uno los bienes correspondientes, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil.

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe haber un equilibrio entre los dos lotes que se formen; si se produce un desequilibrio entre los dos lotes por imposibilidad de formar 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 deberá entenderse referida al conjunto de los inmuebles, 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 otros lotes equivalentes.

Por la escueta descripción de los hechos en escrito de la consulta parece que en dicha disolución se van a dar excesos de adjudicación a favor de la consultante, pudiéndose hacer otro reparto de los bienes, que, en caso de ser onerosos tributarían en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa y si fueran lucrativos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación.

Cabe destacar que la exención expuesta sólo resulta aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, pero no se extiende a los excesos de adjudicación sujetos al impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

VENTA POR UN COMUNERO DEL 50% DE SU PARTICIPACIÓN EN UNA COMUNIDAD DE BIENES. CONSULTA N° V1209-11 DE 12 DE MAYO DE 2011

La comunidad de bienes constituida por el consultante y otros, destinada a la actividad agraria, tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto, viniendo obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164. uno de la Ley 37/1992.

A partir de tales consideraciones, **la transmisión por parte de uno de los comuneros de su participación en la comunidad de bienes** –participación que comprende las mitades de los bienes propiedad de la comunidad- **constituye una operación no sujeta al Impuesto, en la medida en que dicho comunero no tenga la condición de empresario o profesional**, no procediendo la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la citada operación.

No obstante, desde el momento en que tenga lugar la consolidación de la propiedad total de los bienes en el comunero adquirente y quede él sólo para ejercer la actividad ganadera, se convertirá en empresario o profesional, estando obligado en consecuencia al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del Impuesto que incumbían hasta ese momento a la comunidad de bienes en los términos indicados en el apartado 1 anterior.

APARTAMENTO EN ALQUILER VACACIONAL. CONSULTA N° V1114-11 DE 3 DE MAYO DE 2011

De acuerdo con el artículo 20, apartado uno, número 23° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

“23°. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...)”

Según se desprende del artículo anteriormente transcrito, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que **se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso.**

(...)

En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 18%, salvo lo previsto en el artículo 91 de la referida Ley.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 2°, se aplicará el tipo reducido del 8% a las prestaciones de servicios siguientes: “2°. Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.”

- ❖ Por consiguiente, **cuando el arrendador de una vivienda vacacional se obligue a prestar al usuario los servicios complementarios propios de la industria hotelera**, tales servicios tendrán la consideración de servicios de hostelería y, por tanto, **tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8% los servicios de alojamiento vacacional** objeto de consulta, incluyendo los servicios accesorios a que se ha hecho referencia con anterioridad.
- ❖ En el caso de que **el arrendamiento vacacional no comprenda la prestación de servicios propios de la industria hotelera, dicho arrendamiento estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: INFORME DE 27 DE SEPTIEMBRE DE 2011: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: COLATERALES POR AFINIDAD

ASUNTO:

Inclusión en el Grupo 111 o IV del artículo 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los colaterales por afinidad.

INFORME:

En relación con la cuestión planteada en su escrito de 15 de septiembre, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

Tal y como señala el escrito de esa Dirección General, en contestación a consulta de fecha 20 de febrero de 2006 (CV0296-06), este Centro Directivo, aun conociendo el criterio contrario del Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de marzo de 2003, reiteraba su opinión en el sentido de que "... puesto que el Derecho Civil al utilizar la noción de parentesco se refiere tan solo a los consanguíneos, de modo que cuando excepcionalmente quiere referirse a los parientes por afinidad lo señala expresamente –artículo 682 (*del Código Civil*)–, debe entenderse que tal criterio debe extender sus efectos al Derecho Tributario, de modo que toda referencia fiscal al parentesco debe entenderse realizada implícitamente al que se deriva de la consanguinidad. La aplicación de este criterio procedente del Derecho civil al ámbito tributario conduce a considerar que la adquisición mortis causa de determinados bienes y derechos procedentes de un pariente colateral en tercer grado por afinidad debe quedar recogido en el grupo IV previsto en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre."

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha reiterado su posición en Sentencia de 14 de julio de 2011 como consecuencia de la desestimación de un recurso de casación para unificación de doctrina, por lo que, al consolidarse el criterio jurisprudencial, esta Dirección General lo acata, como no puede ser de otra forma, por lo que deberá entenderse que los parientes en segundo o tercer grado, con independencia de que lo sean por consanguinidad o afinidad, quedan encuadrados en el grupo 111 de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre).