

RESOLUCIÓN de 4 de diciembre de 2002, de la Dirección General de Tributos, por la que se fijan criterios de actuación en la disolución de comunidades.

PREAMBULO

La tributación que corresponde a la formación, vida y extinción de los entes sin personalidad jurídica no siempre resulta directamente de las normas.

Además, junto a las lagunas legales, los pronunciamientos contradictorios de jurisprudencia y doctrina administrativa añaden una dificultad más al propósito de lograr una fiscalidad coherente y sistemática sobre tan peculiar tipo de entes.

Uno de los aspectos donde con mayor claridad se aprecian las dificultades reseñadas es en la tributación relativa a la extinción de los patrimonios tenidos en común. En tal fase, y junto a la tributación que pueda corresponder al acto mismo de la adjudicación, hay que dilucidar la fiscalidad de aquellos repartos distintos al valor que la cuota de participación representara.

La finalidad de esta Resolución es, precisamente, establecer unos criterios de actuación administrativa que uniformen para todas las oficinas gestoras de la Comunidad Autónoma de Aragón la conducta a seguir ante estas situaciones. En la medida en que el seguimiento de alguno de ellos suponga un cambio en la actuación precedente de alguna oficina, deberá motivarse especial y adecuadamente el correspondiente acto administrativo.

Dado el interés que puede tener para el ciudadano el conocer los criterios de la Administración Tributaria, se instará la publicación de esta Resolución en el B.O.A sin que ello suponga el atribuir valor normativo alguno a sus precisiones. Por todo lo anterior, esta Dirección General de Tributos, establece los siguientes criterios:

PRIMERO. Deslinde fiscal entre las operaciones de liquidación de una comunidad y los excesos de adjudicación.

- En la liquidación de un patrimonio común los impuestos aplicables son distintos según la naturaleza de la comunidad que se disuelve, la actividad que desarrollara y los bienes que se entregan. Así, podrán resultar aplicables el IVA o los conceptos impositivos de Operaciones Societarias o Actos jurídicos Documentados. Por no existir transmisión de la propiedad, en ningún caso se liquidará la adjudicación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Con independencia de los impuestos que graven con carácter general la liquidación de una comunidad, el ordenamiento tributario establece la existencia de hecho imponible cuando exista una adjudicación distinta a la que la cuota en la comunidad atribuiría.

- Cuando en una situación de cotitularidad exista sobre un bien un derecho de usufructo, la extinción del mismo, por la adjudicación del bien a un partícipe, no se calificará como exceso de adjudicación. En estos casos se entenderá que ha habido una adquisición onerosa o lucrativa del derecho de usufructo por la que el adjudicatario deberá tributar separadamente.
- En aquellos casos en que exista separación de comuneros subsistiendo un proindiviso entre los restantes, se entenderá que el negocio concertado no es el de la adjudicación de un bien como consecuencia de la liquidación de la comunidad. Tales supuestos se liquidarán como transmisión de cuotas.
- Cuando en una adjudicación de bienes se reciba un valor superior al que al adjudicatario le correspondería por su cuota en el patrimonio común que se divide, existirá, dependiendo de las circunstancias concurrentes, un hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD) o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD).
- Si esa mayor adjudicación ha supuesto un incremento lucrativo en el adjudicatario, se considerará realizado el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre que se constate la existencia de ánimo de liberalidad.
De igual modo, se realizará el hecho imponible de este Impuesto cuando así resulte de la aplicación de las presunciones establecidas en su normativa.
- En cualquier otro caso se entenderá realizado el hecho imponible señalado en el artículo 7.2 B) del Texto Refundido del ITP y AJD.
En aquellos supuestos en los que no exista pago por la superior adjudicación, pero en los que, ni de las declaraciones del adjudicatario ni de la actividad comprobadora, se derive la existencia de ánimo de liberalidad, existirá un incremento patrimonial que podría estar sujeto en el IRPF. Por ello, y a través del Servicio de Inspección, se comunicarán a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria todos los expedientes en que se dé tal circunstancia.

SEGUNDO. Excesos de adjudicación sujetos al ISD.

- Cuando el impuesto procedente sea el ISD, la liquidación correspondiente al exceso en la adjudicación se hará conforme a las reglas generales del impuesto. De este modo, las normas especiales que puedan existir en el ITP y AJD para este tipo de adjudicación no serán aplicables en el impuesto directo.
- Se entenderá que hay hecho imponible tanto en el caso en el que el exceso en la adjudicación resulte de los valores declarados como en el caso en que resulte de los valores comprobados.

- La base imponible será la diferencia entre el valor comprobado que le correspondería al adjudicatario según su cuota de participación y el valor comprobado de lo realmente adjudicado.
- El gravamen por este concepto es compatible con el que pueda corresponder por el IVA (por la adjudicación de bienes afectos a una actividad económica), por Operaciones Societarias (por la atribución a un comunero de bienes de una comunidad empresarial) o por Actos Jurídicos Documentados (cuando en la adjudicación se incluyan inmuebles). En la liquidación de los dos conceptos impositivos del ITP y AJD indicados, se seguirán las reglas que posteriormente se desarrollan.

TERCERO. Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Hecho Imponible

- Se liquidarán conforme a las normas del Texto Refundido del ITP y AJD no sólo los supuestos en que la desproporción en la adjudicación resulte de los valores declarados (y que constituirían el presupuesto de hecho del artículo 7.2.B de tal norma), sino también aquellos supuestos en que así se establezca expresamente por el ordenamiento (señaladamente el artículo 56.4 del Reglamento del ISD). Y todo ello con independencia del título por el que se hubiera originado la situación de cotitularidad.
- En aquellos casos en que los mismos comuneros participen en igual proporción sobre una pluralidad de bienes, se entenderá que hay una única comunidad sobre varios bienes.
No obstante, y atendiendo a las especificidades con que la norma tributaria la diseña, la comunidad hereditaria formada por una adquisición sucesoria se considerará siempre diferente de cualquier otra que pudiera haber formada por los mismos partícipes. A estos efectos, se considerará una única comunidad hereditaria la formada sobre bienes que pertenecieran, como comunes o privativos, a cónyuges ya fallecidos.
De igual modo y por idéntica razón, tendrá tratamiento diferenciado aquella comunidad que tuviera la condición de sujeto pasivo en el IVA.

CUARTO.: Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Supuestos de no sujeción.

- La excepción de gravamen prevista en el artículo 7 2. B se considerará un supuesto de no sujeción. A pesar de la limitación establecida por el precepto, se subsumirán en el mismo tanto los excesos derivados de comunidades mortis causa como los originados en comunidades inter vivos.
- La extensión de la no sujeción a las comunidades inter vivos se hará siempre y cuando, de las circunstancias concurrentes en cada expediente,

no se evidencie que la finalidad de la constitución y disolución de la comunidad sobre un bien indivisible era la de eludir la tributación correspondiente a la transmisión de tal bien. Ejemplo de tal situación se daría en el siguiente caso: Formación en un primer momento de una comunidad con una distribución de cuotas 99/1 entre dos comuneros. Transcurrido un breve lapso de tiempo, se disuelve la comunidad adjudicando el bien a quien sólo participaba en un 1%. En un tal caso deberá liquidarse la transmisión de cuota efectuada y no el exceso de adjudicación.

- La condición de indivisible de una cosa, o el desmerecimiento por su división, queda sujeta a la correspondiente carga probatoria. Por tanto, en el caso de terrenos, corresponde al adjudicatario probar alguno de las dos circunstancias determinantes de la no sujeción.
- Con la interpretación extensiva del artículo 7.2.B del Texto Refundido, el supuesto de no sujeción reconocido en el artículo 32.3 del Reglamento del Impuesto queda prácticamente sin virtualidad. La alegación de uno u otro supuesto quedará a la decisión del contribuyente.

QUINTO. Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Reglas de compatibilidad entre los impuestos que gravan la liquidación de una comunidad y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas que recae sobre el exceso de adjudicación.

Por considerar que el exceso de adjudicación lo que grava es la adquisición del derecho a recibir un mayor porcentaje de valor en la liquidación, se seguirán las siguientes reglas:

- Cuando la comunidad que se disuelve fuera sujeto pasivo del IVA, el gravamen por el exceso de adjudicación será independiente y compatible con el que pudiera corresponder en el IVA por la adjudicación.
- Cuando la operación de disolución esté sujeta al gravamen de Operaciones Societarias, también procederá, con independencia de que la adjudicación esté sujeta, no sujeta, o sujeta y exenta en el IVA, la liquidación por el exceso de adjudicación.
- Cuando la operación de disolución esté sujeta al concepto de AJD, se exigirán separadamente las liquidaciones correspondientes al exceso de adjudicación y al acto inscribible en el Registro de la Propiedad. En la correspondiente por AJD se considerará como base imponible el valor real de los inmuebles adjudicados y como sujeto pasivo al adjudicatario.

SEXTO. Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Exenciones.

En los excesos de adjudicación, en la medida en que su gravamen no va vinculado a ningún bien en concreto, no serán aplicables las exenciones que puedan proceder sobre determinado tipo de bienes (significativamente acciones).

Sólo en el caso de que el proindiviso estuviera exclusivamente formado por bienes cuya entrega estuviera exenta, se calificaría el exceso de adjudicación como exento. Es decir, un reparto desproporcionado de un proindiviso sobre acciones, supondría un exceso de adjudicación exento de liquidación.

SÉPTIMO. Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Base Imponible.

- Los excesos de adjudicación declarados constituyen una modalidad de hecho imponible que no presenta ninguna singularidad a la hora de cuantificar la base imponible. Por tanto, conforme a la regla general en este tributo, cabe la comprobación de valores.
- En consonancia con la configuración que en esta Resolución se viene dando a los excesos de adjudicación, la base imponible será la parte del valor comprobado de todos los bienes adjudicados que se haya recibido de más respecto del título que se tuviera en el patrimonio común.
- El valor declarado, cuando sea superior, prevalecerá sobre el comprobado.

OCTAVO: Excesos de adjudicación sujetos al ITP y AJD: Tipo impositivo.

Cuando en la adjudicación excesiva concurren bienes muebles e inmuebles, se liquidará el exceso aplicando el tipo correspondiente a estos últimos, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.2 del Texto Refundido.

NOVENO: Supuesto de liquidación de la comunidad matrimonial.

La exención prevista en el número tres de la letra B) del artículo 45 I del Texto Refundido (para supuestos distintos de los excesos de adjudicación) se aplicará en los casos de liquidación de la comunidad conyugal conforme a los siguientes criterios:

- En los reintegros entre la masa común y los patrimonios privativos, en la medida en que se actúa por compensación, no existirá hecho imponible en este impuesto. No obstante, si en tal fase de la liquidación existiera entrega de bienes, ésta estaría exenta.

- En la comprobación de esta fase se prestará especial atención a la correcta liquidación de aquellos supuestos en que, normalmente por aplicación del artículo 29 de la Compilación, se hubiera extendido la comunidad mediante pacto. En concreto, si en el momento de concertar el pacto no se le hubiera dado un carácter lucrativo a la aportación, y se hubiera considerado un negocio oneroso exento, deberá considerarse que existe un crédito a favor del cónyuge aportante y a cargo de la comunidad. De no ser liquidado civilmente tal crédito, se entenderá que existe un incremento lucrativo del otro cónyuge.
- En el momento de dividir y adjudicar el caudal resultante de la liquidación, existirá un exceso de adjudicación cuando un cónyuge reciba más de la mitad que, salvo pacto en contrario, le correspondiera. Tal exceso podrá estar no sujeto cuando se dé alguno de los supuestos contemplados en el apartado CUARTO de esta Resolución.
- Caso de que el cónyuge que recibe la adjudicación excesiva pague al otro entregando un bien privativo distinto de dinero, se entenderá que la adquisición de este bien está exenta para su adquirente, siempre que no exceda su haber de gananciales.

DÉCIMO. Liquidación de comunidades mortis causa.

- **Aplicación de las reducciones de la base imponible** por adquisición de determinados bienes. En el caso en el que el propio causante (o en su caso el fiduciario) adjudique bienes a los causahabientes, las reducciones procedentes se aplicarán en su importe íntegro a los adquirentes de tales bienes.
- Sin embargo, cuando la adjudicación se haga por los interesados en la liquidación de la comunidad mortis causa, aquélla será irrelevante conforme al art. 27 de la LISD.
- Mientras no exista doctrina legal en contrario, la liquidación de la comunidad conyugal, atribuyendo bienes en plena propiedad al cónyuge superviviente en pago de su haber consorcial, será fiscalmente relevante. De este modo, la consideración civil de los bienes objeto de beneficio fiscal como bienes relictos será atendida a la hora de liquidar. En consecuencia procederá aplicar sobre ellos el 100% de la reducción que fuera procedente.
- No obstante, en aquellos supuestos en los que la adjudicación de bienes al cónyuge y a la masa hereditaria se haga sin la debida precisión de qué bienes se adjudican en virtud de los distintos derechos concurrentes (normalmente la mitad consorcial y el usufructo), las reducciones de la base imponible se aplicarán prescindiendo de la distribución que los interesados hubieran efectuado.

- **Compatibilidad del gravamen sucesorio con el concepto Actos Jurídicos Documentados.** Cuando en documento público se acepte el llamamiento hereditario y se proceda a la adjudicación indivisa de los bienes, quedará constituida una comunidad hereditaria. Tal constitución puede implicar el devengo del gravamen de operaciones societarias conforme al artículo 22.5º del Texto Refundido del Impuesto. En otro caso, cuando se produzca la partición de tal comunidad, y siempre que en la misma hubiera inmuebles, se devengará el concepto AJD. Este hecho imponible se entenderá producido con independencia de que la formación y la extinción de la comunidad se hubieran documentado en la misma escritura.
- **Excesos de adjudicación declarados.** Esta modalidad de hecho imponible puede surgir tanto en el momento de liquidación de la comunidad conyugal como en la de la comunidad hereditaria. Conforme a las reglas ya expuestas, la primera calificación ha de versar sobre la onerosidad o gratuidad de la operación.
- Cuando la liquidación de tales situaciones se documente separando claramente el título por el que se efectúan las adjudicaciones, se procederá del siguiente modo:
 - Habrá hecho imponible cuando los bienes adjudicados a la masa hereditaria (en plena propiedad o subsistiendo un derecho de usufructo) y al cónyuge, lo hayan sido en proporción distinta a la mitad. Tal desproporción se medirá conforme a los valores declarados por los interesados.
 - En la liquidación de la comunidad hereditaria habrá hecho imponible cuando los bienes adjudicados (en plena propiedad o nuda propiedad) lo hayan sido en proporción distinta a la señalada por la ley sucesoria civil. De existir derecho de usufructo, el exceso se medirá con independencia de éste. Es decir, considerando exclusivamente el valor de la nuda propiedad.
 - Si en alguna de estas dos operaciones anteriores se atribuyen bienes en plena propiedad como pago del usufructo vitalicio, se aplicará el artículo 57 del Reglamento del ISD. En tal caso, habrá que manejar los valores comprobados de los bienes con independencia de que, conforme a lo ya expuesto, se tomen los declarados para medir los posibles excesos de adjudicación.
 - En cualquiera de los supuestos anteriores, de resultar favorecida la masa hereditaria, la liquidación se giraría a cargo

de los herederos por no ser aquélla sujeto pasivo del ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

- En aquellos supuestos en los que exista una adjudicación de los bienes en plena propiedad, sin diferenciar adecuadamente en virtud de que título se produce, se plantea la dificultad de no poder operar con valores reales para decidir la tributación del usufructo y con valores declarados para el resto. En tal situación, no siendo posible separar las distintas operaciones fiscalmente relevantes, se procederá del siguiente modo: Tomando los valores comprobados, se medirá si lo adjudicado por cualquier título a cualquier interviniente excede de lo que – según valores reales- le correspondería. De haber una adjudicación superior se entenderá que ha habido una adquisición de derechos por la que deberá tributar en ITP y AJD si hay precio o en el ISD si hay ánimo de liberalidad.
- En los supuestos de consorcio foral las disposiciones de la cuota de cada consorte se considerarán transmisiones de derechos y no como excesos de adjudicación. Sólo cuando se produzca la división del inmueble – originando la disolución del consorcio- se podrá entender realizado el hecho imponible de los excesos de adjudicación. Para su calificación y liquidación se seguirán las reglas generales antes expuestas.