

Consulta vinculant en relació amb la tributació de la dissolució d'una comunitat de béns.

Número de consulta	CV0211-2021
Data d'emissió	10/09/2021
Normativa	· Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte · Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques · Decret legislatiu del 26-8-2020 de publicació del text refós de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries

Consulta

En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula

ANTECEDENTS

Que d'acord amb allò que disposa l'article 65 del text refós de la Llei 21/2014, de 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari i l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, per mitjà del present escrit desitgen plantejar una Consulta Tributària, relativa als fets i normes tributaries que s'exposen a continuació.

Que d'acord amb el que estableix l'article 65 del text refós de la Llei 21/2014, de 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, el període aplicable és l'exercici 2021.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

- Cadascuna de les tres consultants (germanes) són titulars d'una tercera part indivisa d'un immoble que van adquirir per llegat fa més de 10 anys, abans de l'entrada en vigor de la Llei de l'IRPF.
- L'immoble es troba afecte a l'activitat econòmica d'arrendament.
- A efectes de l'IGI, són els membres de la comunitat de béns els que declaren els arrendaments a títol individual, ja que no hi ha una ordenació conjunta de mitjans i una assumpció conjunta del risc de l'activitat. Per tant, les consultants tenen la consideració d'empresàries a efectes de l'IGI.
- Pel que fa a l'IRPF, les consultants declaren les rendes derivades de l'arrendament com a rendes d'activitats econòmiques en les seves declaracions de l'IRPF.
- Aquesta comunitat de béns està integrada únicament per la finca en qüestió (no inclou altres béns o drets).
- Atès que l'activitat d'arrendament no es realitza de manera conjunta, les consultants desitgen formalitzar la dissolució de la comunitat i adjudicar-se la plena propietat de les parcel·les de terreny resultants de la reparcel·lació de la finca. En l'adjudicació es produirà un excés d'adjudicació en una de les consultants, amb el conseqüent defecte d'adjudicació en una de les altres consultants, com a compensació d'una adjudicació d'altres béns que es va realitzar a l'any 2011.

POSICIONAMENT DEL CONTRIBUENT

1. Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF):

La Llei de l'IRPF, en la secció que regula els "guanys i pèrdues de capital", estableix que s'estima que no hi ha alteració en la composició del patrimoni en els casos següents:

- a) En els supòsits de divisió de la cosa comuna.
- b) En les transmissions de béns i en les constitucions i cessions de drets realitzades pels cònjuges a la comunitat conjugal, així com les que efectuï qualsevol dels cònjuges a favor de l'altre en el marc de la modificació de la comunitat conjugal.
- c) En la dissolució de l'associació de guanys, en l'extinció del règim econòmic matrimonial de participació o en l'extinció del règim econòmic matrimonial de separació de béns, quan per imposició legal o resolució judicial es produeixin adjudicacions per causa diferent

de la pensió compensatòria.

d) En la dissolució de comunitats de béns.

En tot cas, els béns i els drets als quals s'apliquin les lletres anteriors conserven el valor d'adquisició originari, sense que la circumstància que s'hi descriu n'impliqui una modificació del valor a efectes impositius.

En Dret comparat, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) espanyol, en la Resolució de 7 de juny de 2018, dictada en unificació de criteri, d'acord amb l'article de l'IRPF espanyol equivalent a l'andorrà anteriorment transcrit, resol que amb caràcter general, l'exercici de l'acció de divisió de la cosa comuna o la dissolució de les comunitats de béns no impliquen una alteració en la composició del patrimoni, ja que la seva finalitat és únicament especificar la participació indivisa que corresponia a cadascun dels copropietaris o comuners, i a l'efecte de futures transmissions la data d'adquisició no és la de l'adjudicació dels als comuners, sinó l'originària d'adquisició d'aquests. Només en el cas que s'atribueixin a un dels copropietaris o comuners béns o drets per major valor al qual correspongui a la seva quota de titularitat, existirà una alteració patrimonial en l'altre o altres copropietaris o comuners:

“En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes en una comunidad de bienes, como es la sociedad de gananciales, no son operaciones susceptibles de constituir el hecho imponible del IRPF o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 7.2-b) del RDL 1/1993, de 24 de septiembre), pues la división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de unos comuneros, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: 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, sentencias se esta Sala y Sección dictadas a propósito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pudiéndose citar, entre otras, nuestras Sentencias números 952/2013, de 3 de octubre y 816/2009, de 22 de julio .

Según la norma citada no existe alteración del patrimonio y, por tanto, no se genera ganancia o pérdida patrimonial, en los supuestos de división de la cosa común, disolución de gananciales, extinción del régimen económico matrimonial de participación y disolución de comunidades de bienes. Con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común (art. 400 del Código Civil), no implica alteración en el patrimonio.

Ahora bien, para que opere lo previsto en este precepto y no exista ganancia patrimonial susceptible de tributar como renta en el impuesto del IRPF, es preciso que no exista alteración del patrimonio y no resulte un exceso de adjudicación. Ello exige que la transformación en el patrimonio de la cuota indivisa de la que se era titular al fin en el patrimonio del sujeto pasivo se transforme en el valor actualizado de aquella, pero no en más cantidad, porque en ese caso sí existe ya una alteración de patrimonio, que es lo acontecido en el supuesto enjuiciado.

(...)

En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma a los efectos de determinar si la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros se corresponde o no con la respectiva cuota de titularidad, de forma tal que pueda no existir una alteración en la composición de sus respectivos patrimonios. 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, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándose, en éste último, una ganancia o pérdida patrimonial. De acuerdo con lo expuesto, no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución del condominio sobre los varios inmuebles siempre que los valores de adjudicación se correspondan con su respectivo valor de mercado y que las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.”

Posem també de relleu els pronunciaments del Tribunal Suprem espanyol (sentències de 23 de maig de 1998, 28 d'octubre de 2009 i 30 de maig de 2019) que consideren que la divisió de la cosa comú i la consegüent adjudicació a cada comuner en proporció al seu interès en la comunitat de les parts resultants no és una transmissió patrimonial pròpiament dita - ni a efectes civils ni a efectes fiscals- sinó una mera especificació o concreció d'un dret abstracte preexistent.

Per tant, d'acord amb aquesta tesis, només es produiria una renda subjecte a l'IRPF si hi hagués un excés d'adjudicació a favor d'un altre comuner, o una compensació amb béns d'altres comunitats, de manera que els altres que reben una quota inferior tindrien una alteració en la composició del patrimoni al transmetre quotes indivises al comuner que es queda una quota superior.

Si bé al Principat d'Andorra la transmissió de béns immobles afectes a activitats econòmiques genera una renda d'activitat econòmica i no un guany o pèrdua de capital, entenem que si la dissolució de la comunitat de béns no és una transmissió sinó una concreció, tampoc s'hauria de generar una renda d'activitat econòmica excepte que es produeixi un excés d'adjudicació.

Entenem que atorgar un tractament diferenciat a les dissolucions de comunitats de béns depenent de l'afectació de dits béns a una activitat econòmica, suposaria un greuge comparatiu sense sentit econòmic ni jurídic.

Per tant, entenen les consultants que únicament es generarà una renda d'activitat econòmica per l'excés d'adjudicació, que haurà d'integrar la propietària que rep una quota inferior a la que li correspondria, i que vindrà determinada per la diferència entre el valor de

mercat de l'excés d'adjudicació a la data de la dissolució de la comunitat, i el seu valor d'adquisició determinat segons el que estableix la Disposició addicional segona de la Llei de l'IRPF, al estar el bé immoble afecte a una activitat econòmica i haver-se adquirit el bé immoble abans de l'entrada en vigor de la Llei de l'IRPF.

2. Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (Impost sobre Plusvàlues)

L'article 3.1 de la Llei de l'Impost sobre Plusvàlues estableix que "estan subjectes a aquest impost les plusvàlues que es posin de manifest en les transmissions patrimonials, oneroses o lucratives "inter vivos", de tota classe de béns immobles, així com en la constitució o en la cessió de drets reals sobre els béns immobles."

Per altra banda, i segons l'article 9 de la Llei de l'Impost sobre Plusvàlues, si els béns immobles s'han tingut en propietat durant més de 10 anys, el tipus de gravamen seria del 0%.

D'acord amb la jurisprudència del Tribunal Superior d'Espanya i la doctrina del TEAC anteriorment exposada, entenem que en aquest cas només es produeix una transmissió patrimonial als efectes de l'Impost sobre les Plusvàlues per l'excés d'adjudicació.

Addicionalment cal tenir en compte que, amb independència que es produeixi un excés d'adjudicació o no, tampoc hi hauria tributació per aquest impost, al tenir la propietat sobre els béns durant un període superior a 10 anys (adquisició per llegat fa més de 10 anys).

3. Impost General Indirecte (IGI):

L'article 7.2 de la Llei 11/2012 de l'Impost General Indirecte, estableix que tenen la consideració de lliurament de béns les adjudicacions realitzades amb motiu de la dissolució o liquidació d'una comunitat de béns:

"També tenen la consideració de lliurament de béns:

[...]

b) Les aportacions no dineràries, efectuades pels obligats tributaris de l'impost, d'elements del seu patrimoni empresarial o professional a societats o comunitats de béns o qualsevol altre tipus d'entitats i les adjudicacions d'aquesta naturalesa en cas de dissolució o liquidació total o parcial d'aquestes entitats."

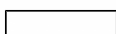
Per tant, si la comunitat de béns té la consideració d'empresari als efectes de l'impost general indirecte i els béns immobles objecte de la transmissió estan afectes a l'activitat empresarial de l'entitat, les transmissions que efectua l'entitat als seus membres estan subjectes a l'impost.

LesLleis.com

No obstant, com s'ha posat de manifest en la descripció dels fets, l'activitat econòmica no es realitza de manera conjunta, sinó que recau en cada una de les copropietàries i aquestes assumeixen les conseqüències empresarials a títol individual, de manera que no és la comunitat de béns l'obligat tributari a efectes de l'IGI sinó que ho són cadascuna de les comuneres, qui cobren cadascuna la seva part de lloguer i presenten les declaracions a títol individual.

Destaquem aquí, entre d'altres, la consulta vinculant de la "Dirección General de Tributos" d'Espanya, (V2219-18) que considera que no pot existir comunitat de béns als efectes de l'impost en el cas que el desenvolupament de l'activitat d'arrendament recaigui en cada un dels comuners i no de la pròpia comunitat de béns. Si les operacions es refereixin als membres o components de l'entitat, de manera que siguin aquests, i no l'entitat, els que assumeixin les conseqüències empresarials d'aquestes no es podrà considerar a l'efecte de l'Impost l'existència d'una entitat que, per si mateixa i amb independència dels seus membres, tingui la condició de subjecte passiu de l'Impost.

El contingut d'aquest text
és d'accés exclusiu per a usuaris subscrits



La subscripció a LesLleis.com inclou:

- Accés il·limitat als textos refosos de lleis i reglaments
- Lectura de textos legals vigents anteriors al BOPA
- Inclusió de textos a demanda
- Sense publicitat