

**Tribunal Económico-Administrativo Municipal****Resolución de la reclamación económico-administrativa nº 200/2007/03076****Fecha:** 05/05/2009**Órgano:** Sala de Reclamaciones**Resumen:**

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Hecho imponible: disolución parcial de la comunidad de bienes. La disolución de la copropiedad, con adjudicación equitativa de bienes correspondientes a las cuotas de participación de cada comunero, no supone traslación alguna de la propiedad, sino especificación de los derechos que aquéllos tenían sobre la propiedad común. Sensu contrario, cuando en pago de las cuotas comunes se realizan adjudicaciones de bienes que no se corresponden con las originarias cuotas de participación, es posible apreciar excesos de adjudicación, siendo supuestos de transmisión sometidos al Impuesto. No obstante, de los bienes indivisibles o cuya división provocaría grave desvalor del bien, tampoco nos hallamos ante un exceso de adjudicación, sino de una especificación de derechos de los comuneros que conlleva el abono del equivalente económico a aquellos comuneros que nada perciban. En el presente supuesto, conforme la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el que la compensación en metálico no ha actuado como elemento equilibrador de equivalencia y proporcionalidad, nos encontramos ante verdaderos excesos de adjudicación, al adjudicarse los porcentajes a comuneros cuyo interés en la comunidad resultaba ser inferior al de otros copropietarios. Sujeto: en el presente supuesto, el objeto tributario corresponde a diversas personas que no constituyen un patrimonio separado ni una unidad económica diferente, y que ni siquiera todos son titulares del mismo derecho sobre el inmueble; nos encontramos ante un supuesto de concurrencia de varios titulares en la realización cada uno de su propio hecho imponible, existiendo así tantos hechos imponibles como transmisiones se operan, de forma que cada uno de ellos será sujeto pasivo en la proporción que individualmente le corresponda. Conociendo la administración la existencia de los distintos titulares, su identificación, domicilio y cuotas correspondientes a sus derechos, debió seguir procedimientos liquidatorios distintos para cada uno de ellos. El periodo impositivo no se ve interrumpido en los supuestos en los que no existe transmisión (caso de disoluciones de proindivisos sin excesos de adjudicación gravables) o en los que la transmisión gravada no se encuentra sujeta al impuesto, supuestos en los que se toma como fecha inicial del periodo impositivo la del último devengo del impuesto.

Preceptos Aplicados:**Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**

- Art. 35

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

- Art. 109

Real Decreto 1889, de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil

- Art. 392

- Art. 657

- Art. 661

- Art. 989

Ordenanza Fiscal 2001, Reguladora del IIVTNU. Vigencia desde 2002



madrid

- Art. 18
- Art. 20

Temas tratados en la Resolución

- 5.2. HECHO IMPONIBLE Y NO SUJECIÓN
- 5.3. SUJETOS PASIVOS Y OTROS OBLIGADOS TRIBUTARIOS
- 5.5.1. Momento inicial del período de generación



Visto por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, en Sala de Reclamaciones, el expediente de la reclamación económico-administrativa cuyos datos figuran en el encabezamiento.

HECHOS:

1º. El 27 de marzo de 2007 se presenta una reclamación económico-administrativa ante este Tribunal contra la Resolución desestimatoria de los recursos de reposición en su día interpuestos frente a dos Resoluciones de la Gerente de la Agencia Tributaria Madrid de fecha 17 de noviembre de 2005, por las que se aprobaron las liquidaciones definitivas y, practicadas por el concepto Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), como consecuencia de los excesos de adjudicación derivados de las disoluciones parciales de dos comunidades de bienes elevadas a escritura pública el 1 de julio de 2003, en relación con los objetos tributarios sitos en la c/ A. nº 11, pisos 2º centro izquierda y 6º derecha de esta capital.

2º. Los hechos más relevantes para la resolución de la presente reclamación, así como las fechas en que acaecen, se contraen a los que siguen:

A) El 1 de julio de 2003 se otorga escritura de disolución parcial de comunidad de bienes correspondiente a una participación indivisa del 17,509% del objeto tributario sito en la c/ A. nº 11, 2º centro izda., de esta capital, ante el Notario del Ilustre Colegio de Madrid D. A. G. D. (nº de su protocolo) por Dña. Amalia Gar. O. M., Dña. Amalia, D. Carlos, Dña. Ana. y D. Miguel. Os. G. O.

En la fecha indicada, ante el mismo Notario y por los mencionados interesados se formaliza una segunda escritura pública de disolución parcial de comunidad de bienes, relativa a una participación indivisa del 73,085% del inmueble sito en la c/ A. nº 11, 6º dcha. (nº de protocolo notarial).

B) El 28 de julio de 2003 se presentan dos declaraciones-autoliquidaciones por el IIVTNU, referidas a las transmisiones de las participaciones indivisas de los objetos tributarios citados, marcando en ambas las casillas de "Exento" con la mención "Disolución de C.B."

C) El 17 de noviembre de 2005 se emiten dos Resoluciones de la Gerente de la Agencia Tributaria Madrid aprobando las liquidaciones y, ambas a nombre de Dña. Amalia Gar. O. M., por importes respectivos de 748,22 € y 3.273,08 €. Dichas liquidaciones son notificadas el 5 de diciembre de 2005.

D) El 4 de enero de 2006 se interpone un único recurso de reposición frente a las citadas liquidaciones. El Servicio de Recursos sobre Fiscalidad Inmobiliaria de la Subdirección General de Servicios Jurídicos de Tributos, por su parte, tramitó dos recursos de reposición, uno por cada una de las liquidaciones mencionadas, recursos cuyas desestimaciones, adoptadas mediante Resoluciones de fecha 22 de febrero de 2007 y notificadas el 5 de marzo de 2007, originan la presentación el 27 de marzo de 2007 de la actual reclamación económico-administrativa.

En su escrito la recurrente alega, en síntesis, lo siguiente: 1º) Que no existe un exceso de adjudicación en las disoluciones parciales indicadas, con adjudicación a uno de los comuneros y compensación económica a los restantes, al tratarse de bienes indivisibles, citando al respecto el artículo 1.062 del Código Civil y determinada jurisprudencia del Tribunal Supremo; 2º) Que, en el caso de que las operaciones de extinción del proindiviso fueran gravables, la condición de sujeto pasivo recaería sobre todos los comuneros transmitentes, de conformidad



madrid

AYUNTAMIENTO DE MADRID

con el artículo 35 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), y no únicamente sobre la reclamante, existiendo un grave error en la identificación del supuesto obligado al pago; y 3º) La existencia de un error en el periodo impositivo computado en las liquidaciones practicadas.

En virtud de lo anterior solicita de este Tribunal que se declare la nulidad de las liquidaciones impugnadas o, subsidiariamente, que se ordene su anulación y retroacción de actuaciones, con el fin de recibir nuevas liquidaciones mediante notificación a todos los supuestos obligados tributarios, que contengan un cómputo del periodo impositivo conforme a derecho.

3º. En la tramitación del expediente de la reclamación se han seguido todos los trámites dispuestos por el Reglamento Orgánico de este Tribunal, no habiéndose solicitado la práctica de pruebas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

1º. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la reclamación conforme a lo dispuesto en el Reglamento Orgánico por el que se regula el Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid.

2º. Diversos son los argumentos utilizados por la interesada para oponerse a las resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos frente a las liquidaciones y y que han quedado expuestos anteriormente de forma sucinta. Para su análisis, comenzaremos por el que se refiere a la inexistencia de excesos de adjudicación en la disolución parcial de las comunidades de bienes, para continuar haciendo referencia a la liquidación del IIVTNU a uno solo de los comuneros y a la determinación del periodo impositivo efectuada en cada una de las liquidaciones confirmadas por la Resolución desestimatoria del recurso de reposición, que es objeto de la presente reclamación.

3º. Considera la reclamante que la disolución de las comunidades de bienes existentes respecto de los porcentajes del 17,509% y del 73,085% en las fincas indicadas, no conlleva un supuesto de alteración patrimonial que suponga una manifestación de incremento de valor, ni supone transmisión alguna de bienes, que sí se produciría de haber existido una transmisión a un tercero ajeno a la comunidad que se extingue, sino que nos hallamos ante un acto especificativo de derechos, y con ello afirma y sostiene la no sujeción al IIVTNU. Asimismo, señala que los bienes objeto de adjudicación son bienes en sí mismos indivisibles y que por tanto, para terminar con la situación de proindivisión no queda otra solución más que su adjudicación a uno de los cotitulares, con la consiguiente compensación en metálico a los otros comuneros, sin que tal entrega pueda tener la consideración de exceso de adjudicación alguno que pueda ser gravado por el impuesto.

La Administración municipal, por su parte, si bien acepta el criterio general de que en la extinción de las situaciones de comunidad de bienes o condominio no se produce acto traslativo alguno, entiende, con apoyo jurisprudencial al efecto, que no sólo nos hallamos ante un supuesto de especificación de derechos, sino ante un exceso de adjudicación, ya que en cada uno de los dos supuestos objeto de la presente reclamación uno de los comuneros se atribuye el bien reseñado, excediendo con ello la cuota que le correspondía.

La discrepancia reflejada en los párrafos anteriores obliga a dilucidar cuál es la naturaleza de las operaciones efectuadas por los otorgantes de las escrituras públicas de disolución parcial de comunidad de bienes. En dichas escrituras, ciertamente, se procede a la disolución de las comunidades de bienes existentes respecto de las partes indivisas citadas en cada caso, adjudicándose tales partes indivisas a un comunero que asume la obligación de



madrid

compensar a los demás en el equivalente económico de sus cuotas partes.

4º. Conviene hacer referencia al tratamiento de los denominados excesos de adjudicación como consecuencia de la división de la cosa común en el IIVTNU, pues de la naturaleza que otorguemos a los mismos se deducirá la sujeción o no al impuesto. A este respecto, la jurisprudencia ha declarado la procedencia de este tributo cuando la adjudicación exceda del porcentaje atribuible a la primitiva adjudicación. Así, tal y como señala la STSJ Madrid de 13 de julio de 2000 (Rec. núm. 2094/1996), de una interpretación "sensu contrario" de las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1989 y 27 de junio de 1995 se deduce que la disolución de la comunidad de bienes con exceso de adjudicación constituye acto traslativo a efectos del impuesto, en la parte que excede; por cuanto señala el Tribunal Supremo que "la extinción de la comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma a sus partícipes, no da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce un efecto declarativo pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que "cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión".

Ahora bien, conviene señalar que los supuestos de división de la cosa común, cuando ésta tiene la naturaleza de indivisible, o su división supusiera un desmerecimiento de la misma, han sido considerados por el Tribunal Supremo como supuestos de no transmisión, ni a efectos civiles, ni a efectos fiscales. En este sentido el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de junio de 1999 (rec. núm. 8138/1998), en recurso de casación en interés de ley, desestimatorio de las pretensiones de la Comunidad Autónoma demandante, señala que:

"...Esta Sala, aún en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que «la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero». (en negrita en el original). En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7.1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, 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. 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 aparcamiento 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 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. 404 y 1.062, 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 puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino,



madrid

AYUNTAMIENTO DE MADRID

simplemente, de respeto 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 1.061 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 de 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 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. Por lo demás, el hecho de que el art. 7.2 b) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria, hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995\2178 y 2787)-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias”.

En términos similares se han venido pronunciando en fechas recientes tras esta sentencia del Tribunal Supremo los Tribunales Superiores de Justicia, entre otros, SsTSJ Madrid 10 de enero de 2005 (rec. núm. 775/2001); 18 de julio 2003 (rec. núm. 306/2000); Cantabria 18 de febrero de 2005 (rec. núm. 202/2004), Cataluña 4 de enero de 2005 (rec. núm. 889/1999); País Vasco 27 de octubre de 2004 (rec. núm. 965/2002), etc.

En este sentido, es clara la STSJ Madrid de 18 de julio de 2003 al señalar que:

“...la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones. La división de un comunero reflejado en su cuota de condominio en la propiedad exclusiva, sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado y en el caso que nos ocupa por su naturaleza indivisible (o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurren en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso) la única forma de división en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro el exceso en dinero (artículos 404 y 1.062, párrafo 1º, en relación éste con el artículo 406, todos del Código civil). Esta obligación de compensar 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 la que se ha encontrado de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar (artículo 400). Tampoco por ello esa compensación en dinero puede calificarse de compra de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por mor de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil”.

En definitiva, no existe contradicción entre la doctrina del Tribunal Supremo en las Sentencias de 18 de junio de 1994 y 27 de junio de 1995, alegadas por la Administración, e incluso sostenida en la STSJ Madrid de 13 de julio de 2000, con la señalada posteriormente en la sentencia de 28 de junio de 1999, y STSJ Madrid de 18 de julio de



2003, pues en todas ellas se afirma que la disolución de la copropiedad, con adjudicación equitativa de bienes correspondientes a las cuotas de participación de cada comunero, no supone traslación alguna de la propiedad, sino especificación de los derechos que aquéllos tenían sobre la propiedad común. Sensus contrario, señalamos nosotros, es posible apreciar excesos de adjudicación, y por ende, supuestos transmisivos sometidos al Impuesto, cuando en pago de las cuotas comunes se realizan adjudicaciones de bienes que no se corresponden con las originarias cuotas de participación. Ahora bien, cuando la comunidad de propietarios se realiza sobre bienes de naturaleza indivisibles, o cuya división provocaría un grave desvalor del bien, no nos hallamos tampoco ante un supuesto de exceso de adjudicación, sino de una especificación de derechos que conlleva, obligatoriamente por mandato de la Ley, el abono del correspondiente equivalente económico a aquellos comuneros que nada han percibido, por cuanto el bien indivisible se adjudica a uno sólo de ellos.

5º. Ahora bien, respecto de los supuestos que nos ocupan, es preciso hacer dos consideraciones:

A) En primer lugar, que no nos encontramos ante extinciones propiamente dichas de proindivisos, con adjudicación a uno de los comuneros de un bien indivisible, que asume la obligación de compensar económicamente a los demás, sino ante disoluciones parciales de la situación de comunidad existente entre algunos de los comuneros, propietarios en común de los porcentajes citados del 17,509% y del 73,085% en las fincas indicadas, de manera que, aún procediéndose a la disolución parcial de las comunidades de bienes, continuó manteniéndose dicha situación de indivisión respecto de los objetos tributarios sitos en la c/ A. nº 11, pisos 2º centro izda. y 6º dcha., y continuando los adjudicatarios (en el primer caso, Dña. Amalia Os. G. O., y en el segundo, D. Carlos Os. G. O.) como comuneros propietarios proindiviso de los inmuebles citados junto con otros titulares propietarios.

B) En segundo lugar, que las adjudicaciones se efectúan, en ambos casos, a comuneros previamente titulares de una sexta parte de la nuda propiedad de los porcentajes indicados, existiendo otro comunero, Dña. Amalia Gar. O. M. cuyo interés en las referidas comunidades era de un tercio en plena propiedad y dos tercios en usufructo.

Y es en este punto en el que debemos traer a colación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de junio de 1999 y que ha quedado expuesta más arriba. En el presente supuesto, al adjudicarse los porcentajes del 17,509% y del 73,085% a comuneros cuyo interés en la comunidad resultaba ser muy inferior al de otros copropietarios, nos encontramos ante los que se han denominado "...excesos de adjudicación verdaderos, esto es, aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros". Por ello, considera este Tribunal que no nos hallamos ante un supuesto de no sujeción al IIVNTNU por encontrarnos ante disoluciones de comunidades respecto de bienes por naturaleza indivisibles, sino ante verdaderos excesos de adjudicación, en los que existe una transmisión de los porcentajes correspondientes a los inmuebles poseídos en proindiviso, en todo aquello que exceda de la cuota parte que poseía cada uno de los comuneros; excesos de adjudicación sometidos a gravamen por el impuesto que nos ocupa. En consecuencia, procede en este punto desestimar las pretensiones de la reclamante.

6º. Alega así mismo la recurrente que la condición de sujeto pasivo debería recaer sobre todos los comuneros transmitentes, de conformidad con el artículo 35 de la LGT y no únicamente frente a aquélla, existiendo un grave error en la identificación del supuesto obligado al pago. Señala igualmente que la Administración tributaria municipal no puede alegar ni la existencia del supuesto de solidaridad a que se refiere el artículo 35.6 de la LGT, puesto que cada comunero cede su parte independiente, siendo cuotas diferentes, ni desconocimiento de la identidad del resto de los transmitentes, ya que en las escrituras de cada operación aparecían los datos



personales, domicilios y proporción en el derecho transmitido de cada uno de ellos, por lo que debieron girarse liquidaciones independientes para cada comunero.

En virtud de lo dispuesto en el art. 35.6 de la LGT, citado por la reclamante, “la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa”.

En el IIVTNU no hay ninguna disposición específica que determine supuestos de concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible en los que pudiera encajar el caso presente. Establece el artículo 106.1.b) LRHL que “es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: (...) b) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate”.

No nos hallamos, por tanto, ante un supuesto de cotitularidad en el hecho imponible en el que, realizado un único hecho imponible por varios sujetos, todos ellos responden solidariamente de la deuda tributaria; sino que en el presente caso se producen tantas transmisiones sujetas como transmisiones se han realizado. Y existen tantas transmisiones como derechos, o cuotas partes han sido objeto de cesión mediante precio, correspondiendo, por tanto, a cada uno de los transmitentes la obligación de presentar declaración, y debiendo dirigirse a cada uno de ellos el ejercicio individualizado de las potestades tributarias. No hay dato alguno en el expediente que nos permita afirmar que nos hallamos ni ante un supuesto de concurrencia de sujetos en la realización del hecho imponible, ni tampoco ante una comunidad de bienes en la que responden solidariamente los comuneros en virtud de lo dispuesto en el art. 42 de la LGT.

Como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de junio de 1994, en un supuesto similar al que ahora se ventila, aunque para una transmisión mortis causa, “...en el caso de autos, en que la recurrente –ahora apelante– adquirió en unión de sus cuatro hermanos por herencia de su madre, la finca exaccionada, por quintas e iguales partes, notificándosele a ella sola la liquidación conjunta, no puede decirse exista un solo hecho imponible, sino cinco deudas impositivas –hechos imponibles–; lo que determina la necesidad de la notificación de la liquidación a los interesados en la herencia en la proporción que a cada uno corresponde” (en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1988, la Sentencia 169/2001 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de febrero de 2001 y la Sentencia 667/2003 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de julio de 2003).

Así, se producen tantos hechos imponibles como transmisiones realizadas, y lo serán con el alcance (determinación de la base imponible) de la titularidad de los derechos (usufructo o nuda propiedad) que se tuviere sobre las correspondientes participaciones indivisas, y ello, sin que tal pluralidad de cuotas permita entender que todos los comuneros deben responder en el supuesto de falta de pago de alguno de los restantes cotitulares, pues tampoco nos hallamos ante un supuesto de comunidades de bienes o entes de similar naturaleza contemplados en el art. 35.4 LGT; y ello a pesar de la denominación de la escritura “disolución parcial de comunidad de bienes”.

Para fundamentar tal conclusión es necesario analizar si nos encontramos ante un colectivo de titulares que presenta la necesaria sustantividad para poder ser centro de imputación de obligaciones tributarias conforme al apartado 4 del artículo 35 LGT, y así tener la consideración de sujeto pasivo del Impuesto. De ello se derivaría que recibida la notificación por cualquiera de sus componentes extendería sus efectos a los restantes, interrumpiendo para todos ellos la prescripción, así como la determinación de la existencia de responsables solidarios o no; o si,



por el contrario, nos encontramos ante una simple concurrencia de diversos de titulares de derechos que realizan cada uno de ellos el hecho imponible, bajo la situación de cotitularidad en “pro indiviso” en la propiedad o en otro derecho sobre un mismo bien y que responderá cada uno de ellos de sus obligaciones, y exigirá, por tanto, que la determinación de las mismas por parte de la Administración se realice y notifique individualizadamente; sin que sea posible, además, exigir responsabilidad solidaria alguna a cualesquiera de los mismos por el incumplimiento de los demás.

El artículo 392 del Código Civil establece que “hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, pero este precepto no pasa de describir una situación, sin definir una entidad, por lo que para determinar si nos encontramos en el supuesto de una entidad de las definidas en el apartado 35.4 LGT, hay que desvelar esa mera apariencia y comprobar a quién corresponde la titularidad de las participaciones indivisas del 17,509% y del 73,085%. Analizando el presente caso, podemos concluir que corresponde a diversas personas que no constituyen un patrimonio separado ni una unidad económica diferente, y que ni siquiera todos son titulares del mismo derecho sobre el inmueble, sino que concurren diferentes derechos: usufructo y nuda propiedad por lo que ni siquiera del tenor literal del artículo 392 del Código Civil puede desprenderse la existencia de tal comunidad, que habla de titularidad pro indiviso de un derecho, no de varios derechos diferentes. En conclusión, en el presente caso nos encontramos ante un supuesto de concurrencia de varios titulares en la realización cada uno de su propio hecho imponible, existiendo así tantos hechos imponibles como transmisiones se operan; y, en definitiva, cada uno de ellos será sujeto pasivo en la proporción que individualmente le corresponda.

En el presente caso, la Administración conocía la existencia de los distintos titulares, su identificación, domicilio y cuotas correspondientes a sus derechos, pues así figuraba en las escrituras públicas de disolución parcial de comunidad de bienes, por lo que debió seguir procedimientos liquidatorios distintos para cada uno de los sujetos pasivos mencionados, concluyendo, en su caso, con liquidaciones para cada uno de ellos. Procede, en consecuencia, estimar en este punto las pretensiones de la reclamante, anulando las liquidaciones impugnadas, dirigidas únicamente a nombre de uno de los transmitentes.

7º. Finalmente, respecto de la alegación relativa a la existencia de un error en el periodo impositivo computado en las liquidaciones practicadas, no existen datos suficientes en el expediente remitido por el órgano gestor que permitan a este Tribunal dilucidar si la fecha consignada en ambas liquidaciones como de adquisición de las participaciones indivisas transmitidas (7 de julio de 1986, fecha que correspondería a la de fallecimiento de D. Carlos Os. P.) está correctamente determinada, en lo que concierne a la totalidad de dichas participaciones.

Tampoco puede admitirse en sus propios términos la manifestación de la reclamante en el sentido de que, en el caso de la participación indivisa del 17,509%, el 13,755% se adquirió el 1 de julio de 1992, a resultas de la adjudicación de la herencia de D. Carlos Os. P. y el 3,754% restante por disolución de otro proindiviso efectuada mediante escritura de fecha 31 de enero de 2000; mientras que, en el caso de la participación indivisa del 73,085%, igualmente el 13,755% se adquiriría el 1 de julio de 1992, como consecuencia de la adjudicación de dicha herencia, y el resto, por disolución de dos proindivisos formalizada así mismo mediante escrituras de 31 de enero de 2000.

A este respecto conviene recordar que, en el caso de transmisiones mortis causa, el devengo del IIVTNU como consecuencia de la adquisición hereditaria se produce en la fecha de fallecimiento del causante, tal y como disponen los artículos 109.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 4 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y 18.1 de la Ordenanza reguladora del IIVTNU, en coherencia con los artículos 657,661 y 989 del Código Civil, toda vez que los actos de aceptación, inventario, avalúo y partición no constituyen actos transmisivos, sino meramente declarativos. Tal fecha de fallecimiento, en



madrid

AYUNTAMIENTO DE MADRID

cuanto momento de adquisición, determina así mismo el inicio del periodo impositivo a considerar respecto de una transmisión posterior sujeta al IIVTNU, y no la fecha de la escritura de adjudicación de la herencia, como pretende la reclamante.

A tenor de lo establecido en el artículo 20 de la Ordenanza del IIVTNU, dicho periodo impositivo comprende el número de años a lo largo de los cuales se pone de manifiesto el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, computándose desde el devengo inmediato anterior del impuesto, con el límite máximo de 20 años. Por otra parte, en razón de lo dispuesto en el artículo 21 de dicha Ordenanza, el periodo impositivo no se ve interrumpido en aquellos supuestos en que los que no existe transmisión (caso de disoluciones de proindivisos sin excesos de adjudicación gravables) o en los que la transmisión gravada no se encuentra sujeta al impuesto, de manera que en estos casos se tomará como fecha inicial del periodo impositivo la del último devengo del IIVTNU, por corresponder al de la previa y efectiva adquisición.

En consecuencia, a la hora de determinar la fecha de inicio del periodo impositivo correspondiente a los porcentajes del 3,754% (en el caso de la participación indivisa del 17,509%), y del 50,664% y 8,666% (en el caso de la participación indivisa del 73,085%) la oficina gestora, en el momento de practicar las liquidaciones individualizadas a cada comunero, deberá comprobar si las diversas operaciones de disolución de proindiviso efectuadas mediante las escrituras de fecha 31 de enero de 2000 dieron lugar o no al devengo del IIVTNU y, en caso negativo, considerar como fecha inicial del periodo de imposición la del último devengo del impuesto, en cuanto momento de efectiva adquisición de las referidas participaciones.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO MUNICIPAL DE MADRID, como resolución del expediente, ACUERDA: Estimar parcialmente la presente reclamación económico-administrativa, anulando las liquidaciones y, debiendo dictarse nuevas liquidaciones individualizadas para cada transmitente en los términos señalados en el cuerpo de esta Resolución.



madrid

AYUNTAMIENTO DE MADRID

Este documento, que tiene carácter meramente informativo y del que no puede derivarse efecto jurídico vinculante alguno (R.D. 208/1996, art. 4. b), es extracto de una resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid, cuyos efectos están circunscritos al expediente de la reclamación económico-administrativa correspondiente.