



**CIRCULAR 1/2017, DE 13 DE OCTUBRE, DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.**

La Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, establece en su artículo 1 que la Agencia Tributaria de Andalucía es una agencia de régimen especial, con personalidad jurídica diferenciada, encargada de realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración de la Junta de Andalucía.

El artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero, atribuye a la Dirección de la Agencia la competencia para orientar, coordinar, planificar, impulsar e inspeccionar la actividad de los servicios centrales y territoriales y del personal al servicio de la Agencia.

En el ámbito de las Oficinas Liquidadoras, la Disposición Adicional Sexta de la Ley 23/2007, establece que en el ejercicio de las competencias que, en su caso, tengan delegadas las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario mediante Decreto 106/1999, de 4 de mayo, corresponderá a la Agencia Tributaria las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería en materia de hacienda.

En el ejercicio de dichas competencias se aprobaron por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía las Circulares 1/2011, 1/2013, 1/2014, 1/2015 y 1/2016 con las que se pretendió dar cumplimiento a los principios de igualdad y de seguridad jurídica, al resultar necesario criterios de actuación, con objeto de que se aplique el ordenamiento jurídico tributario de manera uniforme en las distintas Unidades, Áreas y Departamentos de la Agencia Tributaria de Andalucía y Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Los criterios que se establecieron en dichas circulares están sujetos a revisiones como consecuencia de la evolución experimentada tanto en la doctrina administrativa, a través de consultas vinculantes e informes emitidos de la Dirección General de Tributos y Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, como en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en el ámbito de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de su competencia en las consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Financiación y Tributos.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	1/33	



**Agencia Tributaria de Andalucía**  
**CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

De acuerdo con lo anterior, en alguno de los criterios incluidos en esta Circular se analizan tanto cambios doctrinales o jurisprudenciales que afectan a anteriores Circulares, así como la tributación de actos o contratos de especial complejidad o en los que existen diferentes interpretaciones jurídicas.

La presente Circular se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 98.2 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, con el objetivo de satisfacer los principios de igualdad y seguridad jurídica mediante la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico tributario.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	2/33	



**Índice:**

- 1.- Admisión del saldo de una cuenta a fecha del fallecimiento cuando el mayor saldo del año anterior es superior. Pág 4.
- 2.- Donación de un solar con una edificación que el donatario manifiesta haber construido a sus expensas. Pág 6.
- 3.- Adquisiciones en proindiviso y para la sociedad de gananciales. Pág 8.
- 4.- Tarifas a aplicar a la base liquidable para obtener la cuota del impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en aplicación del artículo 23 Ley 18/2001, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la transmisión de una finca cuyo valor es superior a los 400.000€. Pág 12.
- 5.- Determinación de la oficina competente en una transmisión en el mismo documento de una pluralidad de fincas ubicadas en distintas provincias de Andalucía y en otras Comunidades Autónomas. Pág 14.
- 6.- Tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del exceso de adjudicación derivado de un inmueble que se adjudica, en una escritura de partición y adjudicación de herencia, a un único heredero en virtud del artículo 1.062 CC por su carácter indivisible, compensando en metálico al resto de herederos. Pág 15.
- 7.- Derechos de pago único. Pág 18.
- 8.- Extinción de condominio adjudicando bienes de dos o más comunidades diferentes. Pág 20.
- 9.- Tributación en los supuestos de transmisión del ius delationis. Pág 23.
- 10.-Cómputo de los plazos de presentación. Pág 27.
- 11.-Transmisión de participaciones indivisas de un inmueble donde los comuneros han concretado el uso exclusivo de las distintas parcelas «ideales» entre ellos: valoración de la participación sobre el total inmueble o de la parcela «disfrutada en exclusiva» Pág .31.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKtmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	3/33	



**1.- Admisión del saldo de una cuenta a fecha del fallecimiento cuando el mayor saldo del año anterior es superior.**

El artículo 11.1. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), reproducido por el artículo 25.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD), establece que: *“en las adquisiciones mortis causa, a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirán que forman parte del caudal hereditario: Los bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y que se hallan en poder de una persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente”*.

Por otro lado, en materia de presunciones debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante LGT) *“la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos recae en aquel que haga valer su derecho, el cual deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

La presunción aquí analizada, que tiene como finalidad atraer al caudal relicto, los bienes que figuraban en el patrimonio del causante durante el año anterior al fallecimiento, y, así, evitar la elusión del pago del impuesto sucesorio o la mitigación de la progresividad de las tarifas, es una presunción iuris tantum, en la que le basta a la Administración con acreditar que los bienes han pertenecido al causante hasta un período de un año anterior a su fallecimiento, y, una vez acreditado esto, sólo cabrá destruirla mediante prueba practicada por los interesados.

Dicha presunción tal y como señala el artículo 11 de la LISD decae cuando se demuestra que en sustitución de tales bienes hay otros equivalentes o bien se acredite su transmisión a un tercero.

En el supuesto planteado, el órgano gestor tiene conocimiento de la existencia de una cuenta corriente en la que consta un saldo durante el año anterior superior al existente a la fecha de fallecimiento.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWpIRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	4/33	



De acuerdo con lo anterior, corresponde al sujeto pasivo probar la realidad de los gastos o de las disposiciones de efectivo que han disminuido el saldo de las cuentas corrientes del fallecido. Para destruir la presunción citada, el sujeto pasivo deberá justificar en derecho el destino de dichas salidas aportando la justificación documental de los servicios prestados al causante, así como los movimientos en la cuenta que se correspondan con ellas.

En cuanto a la justificación documental, a fin de acreditar que el dinero se encuentra en poder de persona distinta de heredero, legatario, pariente, resultarían admisibles, las facturas de emitidas por los quienes prestan servicios. En este sentido, el artículo 106.4 de la LGT dispone que *“los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundamentamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones”*.

Cuando los servicios no son prestados por empresarios o profesionales, es necesario acreditar la relación laboral con el causante, pues en caso contrario, se podría dejar una puerta abierta al fraude fiscal pues bastaría con que el causante sacara el dinero antes de su fallecimiento de sus cuentas, bien por el mismo o a través de cualquier persona autorizada, sin depositarlo posteriormente en alguna otra cuenta, para que dichas cantidades dejaran de tributar, siendo evidente que la referida presunción legal tiene como finalidad evitar que tales hechos se produzcan.

Finalmente, debemos tener en cuenta la Sentencia 849/2012 de fecha 14/06/2012 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) que concluye que *“la presunción legal no es aplicable en un supuesto como este en el que la diferencia existente entre el saldo de un año antes del fallecimiento y la fecha de éste puede responder razonablemente a operaciones habituales en el normal desenvolvimiento de las personas a tenor de sus circunstancias económicas”*.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	5/33	



**Conclusión:**

Se deberá analizar la documentación aportada por el contribuyente que acredite la realidad y procedencia de las disposiciones de efectivo. Si la documentación aportada por el contribuyente, permite concluir acerca de la certeza de dichos gastos que disminuyen el saldo de las cuentas corrientes, o que éstos pueden responder razonablemente a operaciones habituales en el normal desenvolvimiento del causante, a tenor de sus circunstancias personales y económicas, deberán ser admitidos.

Si por el contrario resulta insuficiente, o si la pretensión se basa en meras manifestaciones, o si se acredita que dicho bien se encuentra en poder de heredero, legatario, pariente de los anteriores, no podrá ser admitida por el órgano gestor.

**2.- Donación de un solar con una edificación que el donatario manifiesta haber construido a sus expensas.**


El supuesto planteado consiste en determinar la base imponible en el ISD como consecuencia de la donación de un suelo donde existe una edificación cuya construcción manifiesta haber realizado el donatario a sus expensas. Aporta, como pruebas de ejecución a su cargo de dicha construcción, el proyecto de la obra, la licencia municipal, así como la primera ocupación, todos ellos a su nombre.

En las transmisiones lucrativas inter vivos, la base imponible de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.b) LISD *“está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles”*.

Por tanto, se podrán deducir las cargas y deudas deducibles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 y 17 de la LISD.

En relación con las cargas deducibles, el artículo 16 de la LISD remite a lo dispuesto en el artículo 12 del citado texto normativo *“Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan*

Código:	43Cve811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	Fecha	13/10/2017
Firmado Por	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
Url De Verificación	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	Página	6/33





*directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente”.*

En relación con las deudas deducibles, el artículo 17 LISD establece que *“sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada. Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto.”*

Por otro lado, el artículo 24 de la LISD establece que *“el impuesto se devenga el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.*

Finalmente, es importante tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 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 *“Las compraventas y demás transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo (...)”.* Este artículo recoge el principio de accesión.

La licencia administrativa de obras constituye un acto de naturaleza estrictamente reglada, mediante el cual la Administración, al margen de cualquier ámbito de discrecionalidad, comprueba la concurrencia de los presupuestos establecidos por la norma como requisitos para el otorgamiento de la misma licencia y, con ella, para el reconocimiento formal del derecho del solicitante a la realización de la actividad objeto de autorización.

En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (STS 17/7/1987, 25/2/1991, 17/12/1996 y 18/2/2002) en las que se concluye que el hecho de otorgar una licencia urbanística a determinada persona para edificar en un terreno no presupone un reconocimiento del derecho de propiedad ni prejuzga ninguna titularidad de derecho privado.

A través de la licencia no se comprueba el dominio o la titularidad de derechos sobre el inmueble o inmuebles afectados, no se obtiene prueba alguna de la titularidad material del derecho del

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	7/33	



solicitante sobre los terrenos, que comprenda la facultad de edificar o la pertenencia al solicitante o a tercero de las obras ejecutadas.

Idéntica argumentación debe aplicarse respecto de la licencia de primera ocupación.

De acuerdo con lo anterior, en el caso planteado en la determinación de la base imponible del impuesto no es posible excluir el valor de la obra, puesto que la edificación en el suelo ajeno no tiene el carácter de carga o deuda deducible, dado que no cumple los requisitos establecidos en la LISD.

En este mismo sentido, se pronuncia la Dirección General de Tributos, en la consulta V0748/16.

**Conclusión:**

Considerando el rigor exigido en la LISD respecto a la acreditación de las deudas y cargas, y que este mismo nivel de exigencia debe aplicarse a todo contribuyente que pretenda deducirlas en una donación recibida, la base imponible de una donación donde se incluya suelo con una edificación estará determinada por el valor del suelo más la edificación.

**3.- Adquisiciones en proindiviso y para la sociedad de gananciales**

La cuestión a analizar consiste en determinar si, en las adquisiciones a título oneroso por un matrimonio en régimen de sociedad de gananciales, existen tantos hechos imposables como adquirentes y, en consecuencia, procede girar liquidación a cada uno de ellos por la parte adquirida o, por el contrario, hay una única adquisición de la que surge una sola obligación tributaria y, por tanto, una única liquidación con diversos sujetos pasivos siendo todos ellos responsables solidarios frente a la Administración tributaria.

Desde el punto de vista civil, el artículo 392 del CC señala que *“hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece en pro indiviso a varias personas”*. Este artículo regula lo que se ha denominado doctrinalmente *“comunidad romana o por cuotas”*. Además, el artículo 399 del CC señala que *“todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir a otro en su aprovechamiento”*.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKtmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	8/33	





Por otro lado, el artículo 1344 del CC señala que *“mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla”*. Este artículo se refiere a la comunidad germánica o de mano común, admitida doctrinalmente.

Luego, la diferencia entre ambos tipos de comunidades está en que mientras en la comunidad romana la cosa o derecho pertenece a los comuneros por partes o cuotas determinadas, en la comunidad germánica la cosa o derecho pertenece íntegramente a todos los comuneros, sin que exista ninguna división ideal por cuotas, salvo en el momento de la disolución de la sociedad de gananciales.


La Dirección General del Registro y Notariado acogió desde antiguo la tesis de la comunidad de tipo germánico o en mano común en la Resolución de 30 de junio de 1927 (seguida por otras, como 25/11/2004, 5/5/2005, 31/1/2006, 17/8/2010, 16/1/2012, 12/12/2014), a la que se adhirió la gran mayoría de la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 26/9/1986, 13/7/1988, 4/3/1999, 8/2/2001 y 7/6/2006, entre otras).

No obstante, no es uniforme el criterio a la hora de concretar la procedencia de girar una o varias liquidaciones en el caso de la adquisición de bienes por la sociedad de gananciales.

En este sentido, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administración Pública en Informe de fecha 11 de octubre de 2013, en contestación a la consulta planteada por la Dirección General de Financiación, Tributos y Juego de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, sobre la posible pluralidad de hechos imposables en la adquisición de un bien por parte de una sociedad de gananciales, de una comunidad de bienes o una unión temporal de empresas, indica que al no tener los adquirentes personalidad jurídica propia, concurre una situación en la cual se adquiere un bien o derecho en virtud de un solo negocio jurídico por una pluralidad de obligados tributarios, sujetos pasivos, y por tanto serán los componentes de los mismos a los que se deberá girar la liquidación correspondiente y en la medida que los diversos adquirentes participan de la misma adquisición concurriría un supuesto de solidaridad del artículo 35.7 de la LGT. El informe no tiene carácter vinculante.

El Tribunal Supremo, también ha examinado la cuestión en Sentencias de 16 de noviembre de 1988 (RJ 1988/8761), 20 de junio de 1994 (RJ 1994/4704) y 30 de abril de 1998 (RJ 1998/3056) indicando que *“en una adquisición, como tantas veces se ha dicho, por mitad y proindiviso de un inmueble, no puede calificar la relación que liga a los deudores contra la*

<b>Código:</b>	43CVe811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	9/33





Hacienda, a propósito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, de relación solidaria. Y no ya sólo porque, con arreglo a los precitados arts. 126 y 127 del Reglamento de dicho Impuesto de 1959, cada contribuyente habría de responder sólo de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición «cada contribuyente es responsable de las liquidaciones giradas a su cargo», según decía el precepto reglamentario últimamente citado-, sino porque, propiamente, no puede apreciarse en ella un supuesto de cotitularidad en el hecho imponible, puesto que, específicamente, cada copartícipe hace constar que sólo adquiere la mitad del inmueble transmitido, aunque éste se encuentre en estado de indivisión. Téngase presente, además, que la indivisibilidad o, mejor aún, el estado de indivisión del objeto de la obligación no transmuta a ésta en solidaria o, en otros términos, la solidaridad tiene un fundamento totalmente diferente de la indivisibilidad o de la situación de indivisión en que pueda encontrarse el objeto de la prestación.

Por otro lado, aun cuando en el ámbito tributario, a diferencia del civil -art. 1137 del Código Civil-, la regla general es la solidaridad mientras no establezca lo contrario la Ley de cada tributo, al menos la solidaridad entre contribuyentes, conforme se desprende del art. 34 de la Ley General Tributaria «la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiese lo contrario», dice literalmente el precepto-, es lo cierto que la adquisición, en el caso aquí contemplado, está nominativamente concretada a una mitad del inmueble transmitido. Son dos, pues, los contribuyentes y dos también los hechos imponibles delimitados por cada adquisición. Es decir, el hecho impositivo para cada uno de los contribuyentes es la adquisición de la mitad del inmueble objeto de la compraventa llevada a cabo el indicado 12 de marzo de 1976.

Por otra parte, no hay una adquisición para una comunidad de bienes, que constituya una unidad económica, como podría suceder, vgr., en las adquisiciones para la sociedad de gananciales, sino, como se ha dicho, adquisición de dos cuotas independientes, aunque sin materializar, de un mismo bien”.

Considerando la claridad de la Jurisprudencia y doctrina citada, que no hay doctrina del TEAC posterior con criterio diferente y, especialmente, que el criterio de la DGT no es vinculante, pues le ha dado el carácter de mero informe sin vinculación alguna, nos lleva a la conclusión obligada de aplicar el criterio que se desprende de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Por otro lado, el TEARA en Resolución de fecha 10 de marzo de 2017 (Reclamación 41-03534-2016) señala que “mientras los respectivos cónyuges sigan en régimen de gananciales nos encontramos con una comunidad germánica sin atribución de cuotas, por lo que lo componentes

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	10/33	



de la comunidad tienen un derecho expectante, en la proporción que los mismos tienen en la sociedad, es decir, por mitad para el día que se disuelva dicha sociedad y se adjudiquen los bienes gananciales en proporción”

Continúa el TEARA “en conclusión en una compraventa realizada por un matrimonio en régimen de gananciales existe un solo hecho imponible concurriendo ambos cónyuges como sujetos pasivos quedando obligados solidariamente por lo que al tratarse de una adquisición de un bien inmueble para una comunidad germánica constituye una sola unidad económica procede practicar una sola liquidación”.

De acuerdo con lo anterior, el órgano gestor deberá:

- Girar una única liquidación que se notificará a uno de los cónyuges.
- Una vez iniciado el procedimiento de comprobación e investigación, notificar al otro cónyuge como obligado solidario el inicio de un procedimiento de comprobación, de conformidad con lo establecido en el artículo 106 del Reglamento General de Gestión e Inspección. En esa comunicación, que deberá incorporarse al expediente, se notificará tanto el importe de la deuda así la motivación completa de la misma advirtiéndole expresamente de su condición de obligado solidario de la misma.

**Conclusiones:**

En las adquisiciones en proindiviso distinguimos tantas obligaciones tributarias como adquirentes, girándole a cada uno la correspondiente liquidación tributaria.

No obstante, en las adquisiciones para la sociedad de gananciales se considerará la existencia de un único hecho imponible concurriendo ambos cónyuges como sujetos pasivos quedando obligados solidariamente por lo que procede practicar una sola liquidación a nombre de uno de los cónyuges comunicando al otro cónyuge el inicio del correspondiente procedimiento de comprobación.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGPiRZQT5ZYtIKtmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	11/33	

**4.- Tipo de gravamen aplicable en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del ITPAJD en la transmisión de inmuebles cuyo valor es superior a los 400.000€.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23.1 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos *“Con carácter general, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las transmisiones de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que resulte de la siguiente tarifa:*

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
– Hasta euros	– Euros	– Hasta euros	– %
0,00	0,00	400.000,00	8,00
400.000,01	32.000,00	300.000,00	9,00
700.000,01	59.000,00	en adelante	10,00

**4.1- Base Liquidable en el caso de un solo transmitente y compra por un matrimonio para su sociedad de gananciales.**


La consulta número 9/2016 de la Dirección General de Financiación y Tributos ha resuelto el criterio aplicable en estos casos en el siguiente sentido:

“En las adquisiciones realizadas por la sociedad de gananciales, el tipo impositivo aplicable será el que corresponda al valor real del inmueble al considerarse una única transmisión a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados”.

**Conclusión:**

En una compraventa realizada por un matrimonio en régimen de gananciales existe solo un hecho imponible, concurriendo ambos cónyuges como sujetos pasivos, quedando obligados

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	12/33





solidariamente, por lo que al tratarse de una adquisición de un bien inmueble para una comunidad germánica constituye una sola unidad económica procede practicar una sola liquidación.

**4.2- Transmisión de varias fincas en la misma escritura, con un mismo transmitente y un mismo adquirente. Determinación de la base liquidable.**

Como regla general en la mayoría de las enajenaciones que incluyen diversos inmuebles cada uno de ellos constituye un hecho imponible sometido a tributación en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del impuesto.

**Conclusión:**

Con carácter general, en las enajenaciones que incluyan diversos inmuebles, la transmisión de cada uno de ellos constituye un hecho imponible diferenciado sometido a tributación en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del impuesto.

**4.3. Transmisión de una sola finca por varios transmitentes y adquisición por un único adquirente. Determinación de la base liquidable.**

Esta cuestión ha sido indirectamente abordada en el apartado 3 de esta Circular que recoge la Jurisprudencia del Tribunal Supremo entre otras en las Sentencias de 16 de noviembre de 1988 (RJ 1988/8761), 20 de junio de 1994 (RJ 1994/4704) y 30 de abril de 1998 (RJ 1998/3056) “en una adquisición, como tantas veces se ha dicho, por mitad y proindiviso de un inmueble (...) cada contribuyente habría de responder sólo de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición (...) cada copartícipe hace constar que sólo adquiere la mitad del inmueble transmitido, aunque éste se encuentre en estado de indivisión. Téngase presente, además, que la indivisibilidad o, mejor aún, el estado de indivisión del objeto de la obligación no transmuta a ésta en solidaria o, en otros términos, la solidaridad tiene un fundamento totalmente diferente de la indivisibilidad o de la situación de indivisión en que pueda encontrarse el objeto de la prestación”.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLWGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	13/33	



(...) Es cierto que si existe una delimitación de derechos que sólo concurren sobre el mismo objeto, porque exista al mismo tiempo una delimitación de este mismo objeto en partes distintas diferenciadas, ello es incompatible con el concepto propio de comunidad.

(...) pues en el presente caso no hay concurrencia de dos titulares en un hecho imponible único, sino dos hechos imponibles y dos contribuyentes distintos, respondiendo cada contribuyente de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición”.

En la jurisprudencia del TS se concluye que cada contribuyente habría de responder sólo de la liquidación correspondiente a su cuota de adquisición por lo que, en el supuesto de diversos transmitentes, donde concurren cuotas o partes perfectamente diferenciadas, se deberá tributar de manera independiente por las cuotas que correspondan a cada uno de ellos.

**Conclusión:**

En la transmisión de inmuebles donde comparezcan varios transmitentes y un único adquirente se considerará la existencia de tantas transmisiones a efectos del ITPAJD como transmitentes participen en ella.

**4.4. Transmisión por una sociedad de gananciales y compra por único adquirente. Determinación de la base liquidable.**


Se considera la existencia de una única transmisión dándose por reproducida la argumentación del punto 4.1 anterior.

**5.- Determinación de la oficina competente en una transmisión en el mismo documento de una pluralidad de fincas ubicadas en distintas provincias de Andalucía y en otras Comunidades Autónomas.**

En este punto vamos a analizar quién es la oficina competente para la gestión de un expediente en el que se transmiten varias fincas situadas en distintas provincias.

En este sentido, los documentos y autoliquidaciones deben presentarse en la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión regulados

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	14/33





en el artículo 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en varias Comunidades Autónomas, debe presentarse en la oficina competente de cada una de ellas, si bien cada autoliquidación que se realice sólo debe referirse al rendimiento producido en su respectivo territorio.

Cuando la competencia para la liquidación de todos los actos recogidos en un documento corresponda a distintas oficinas gestoras de una única Comunidad Autónoma deberán aplicarse las normas del artículo 103.1 del RITPAJD *“en el caso de referirse a varios inmuebles, sitos en diferentes lugares, será competente la oficina en cuya circunscripción radiquen los inmuebles de mayor valor según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio”*.

**Conclusión:**


Deberá considerarse la suma total de los bienes radicados en el territorio competencia de cada oficina gestora a los efectos de determinar dónde radica el mayor valor de los bienes y, en consecuencia, resulta competente para la gestión de cada expediente.

**6.- Tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del exceso de adjudicación derivado de un inmueble que se adjudica, en una escritura de partición y adjudicación de herencia, a un único heredero en virtud del artículo 1.062 CC por su carácter indivisible, compensando en metálico al resto de herederos.**

Tanto la Circular 1/2013 como la 1/2016 trataron con detalle la tributación de la disolución del condominio sobre un único bien realizadas en ámbitos diferentes al de la partición hereditaria por lo que el objeto de este comentario se ceñirá al supuesto del enunciado.

El primer comentario que debe realizarse al analizar este supuesto es la diversidad de conclusiones que se pueden encontrar tras el análisis de la doctrina y la jurisprudencia existente:

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	15/33





- Sentencia de fecha 14/10/2016 dictada por Tribunal Superior de Justicia, Sala de Granada en la se recoge que “los actos que se contienen en la escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia jurídicamente constituyen dos fases de un único acto de adquisición de herencia, por lo que no cabe gravar ninguno de ellos con la cuota gradual. La adjudicación no es más que la fase final del fenómeno complejo en que consiste la sucesión, por lo que, gravado ya con el impuesto sucesorio, entra en juego el requisito negativo a que se refiere el artículo 31.2 excluyendo la aplicación del gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por documentos notariales”.

En esta sentencia se cita la Sentencia del TSJ de Cataluña de fecha 3/10/2013 en la que indica la no tributación por el concepto AJD debido a la incompatibilidad con el Impuesto de Sucesiones y la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 21/5/2014 en la que se concluye que si debe tributar por el concepto AJD al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del TR.

- Consulta vinculante V1931-07 emitida por la Dirección General de Tributos. Se analiza la adjudicación de un bien a uno de los hijos a cambio de compensar en metálico a su padre y hermanos. La DGT concluye que la escritura de partición hereditaria no quedará sujeta al concepto AJD al estar ya sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y ser incompatibles ambos impuestos “la disolución del condominio existente a la muerte del causante no puede considerarse un acto jurídico independiente y separado de la aceptación de herencia, esto es, no es que el bien haya estado en situación de pro indiviso y posteriormente se hubiera disuelto el condominio, sino que en el mismo momento de la aceptación se ha dividido la comunidad sobre el bien, adjudicándolo a uno de los coherederos”. En esa misma consulta se indica que se trata de una operación particional y, por tanto, no tributa por AJD, al ser incompatible con el ISD.
- Resolución de fecha 14 de octubre de 2016 dictada por el TEARA (Sala de Sevilla) en reclamación 53-00388-2016 “No obstante lo anterior, la posterior resolución del TEAC de 17 de septiembre de 2015, dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio -00/03910/2015-, ha establecido como criterio que vincula a este tribunal...” en la extinción total de condominio, los excesos de adjudicación declarados que obedezcan al carácter indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico, no están sujetos a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas consecuentemente, y en la medida que se cumplan el resto de los requisitos del artículo 31.2 del TR está sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (...)

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWpIRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	16/33	





En cuanto al impuesto en la modalidad Actos Jurídicos Documentados hemos de entender que precisamente por la no sujeción a “transmisiones patrimoniales onerosas” del exceso de adjudicación de un bien indivisible o que desmerezca mucho por su división, está sujeto a Actos Jurídicos Documentados ya que el exceso de adjudicación es el resultado del acuerdo de los herederos a cambio de una compensación económica a los demás herederos por la diferencia y, por tanto, se trata de una convención que va más allá de la voluntad del testador y de lo establecido en la legislación sucesoria para los casos de la sucesión ab intestato.”

El TEARA Sala de Sevilla, considera superada la consulta Vinculante 1931-07 de 14/9/2007 tras el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio -00/03910/2015- ante el TEAC que no realiza distinción o excepción alguna en la tributación de los excesos de adjudicación para el caso de que se realicen en el ámbito de la partición de una herencia.

- En este mismo sentido se pronuncia el TEARA (Sala de Málaga) en resolución de fecha 13/12/2013, en reclamación número 29/5557/2012.

Del análisis de lo anterior, puede concluirse, por un lado, que no existe una jurisprudencia lo suficientemente sólida como para determinar un criterio unívoco y, por otro, que la consulta vinculante de la DGT puede considerarse superada tras el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante TEAC que concluye con la tributación de los excesos de adjudicación, sin establecer excepción alguna atendiendo su origen o título.

En cuanto a la determinación de la base imponible debe considerarse que el heredero que se adjudica un inmueble indivisible, en virtud del artículo 1.602 del Código Civil, lo hace en virtud de dos títulos diferenciados:

- Su cuota en la herencia del causante que está sujeta al impuesto sobre Sucesiones y, en consecuencia, no podría resultar sujeta al concepto Actos Jurídicos Documentados según lo previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido.
- El exceso de adjudicación pactado con los restantes herederos, resultado de una convención que va más allá de la voluntad del testador y de lo establecido en la legislación sucesoria para los casos de la sucesión ab intestato y, en consecuencia, debe tributar por concepto Actos Jurídicos Documentados al no incurrir en incompatibilidad alguna con el Impuesto sobre Sucesiones.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	17/33	



**Conclusiones:**

1.- Si al momento de otorgar escritura pública de partición de herencia un bien indivisible, o que desmerezca por su división, se adjudica a uno de los causahabientes a cambio de compensar en metálico al resto, la base imponible de la liquidación por el concepto Actos Jurídicos Documentados se limitará al exceso de adjudicación no sujeto a TPO, considerando la parte alicuota del adjudicatario adquirida por herencia no sujeta a AJD por la incompatibilidad de este último concepto con las adquisiciones hereditarias.

2.- Por el contrario, si al otorgar la escritura de partición de herencia los herederos deciden adjudicarse los bienes en proindiviso constituyendo una comunidad de bienes entre ellos, su extinción en un acto posterior tributará por la totalidad del valor del bien, en los términos expuestos en la circular 1/2016.

**7.- Derechos de pago único.**

Desde la publicación de la Circular 1/2013 se han producido importantes modificaciones acerca de la tributación de la transmisión de los derechos de pago único.

En este sentido hay que tener en cuenta que el Reglamento (UE) 1307/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen normas aplicables a los pagos directos a los agricultores en virtud de los regímenes de ayuda incluidos en el marco de la Política Agrícola Común, así como el Real Decreto 1076/2014, de 19 de diciembre, sobre asignación de derechos de régimen de pago básico de la Política Agrícola Común.

Tras esta importante modificación legislativa, la DGT en las consultas V3864-16 y V2095-15 ha realizado un detallado análisis de la naturaleza de los derechos de pago único, así como de la tributación de las diferentes vías de transmisión que modifica el criterio aplicado anteriormente. Dichas consultas coinciden con las conclusiones del Informe de fecha 9 de junio de 2015 emitido por la DGT.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKtmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	18/33	



En relación con la naturaleza de los derechos de pago único, han sido calificados como activos inmateriales tanto por la Comisión Europea como por la DGT lo que imposibilita su calificación como inmueble en los términos previstos en el artículo 334 del Código Civil.

En las citadas consultas e informe, la DGT analiza las siguientes operaciones:

- 1.- Arrendamiento y/o venta o cesión definitiva de derechos acompañado de un número de hectáreas admisibles
- 2.- Venta o cesión definitiva de derechos sin tierra
- 3.- Venta o cesión definitiva de derechos con el conjunto de una explotación rústica.

**7.1.- Arrendamiento y/o venta de los derechos de pago único acompañado de un número de hectáreas admisibles.**

La operación consistente en la cesión de derechos de pago único, cuando va acompañada de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, por lo que seguirá el mismo régimen que la operación principal de cesión del terreno, con la aplicación, cuando proceda, del supuesto de exención contemplado en el artículo 20.uno.20 y 23 de la LIVA y, por tanto la sujeción a la modalidad TPO del impuesto.

No obstante lo anterior, la DGT afirma que en el arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto. En este sentido se pronuncia la DGT en las consultas V0813-13, V2851-13, V0015-14 y V1599-14.

**Conclusiones:**

La venta y el arrendamiento de derechos de pago único junto con hectáreas de terreno rústico quedará sujeta y exenta de IVA y, en consecuencia, sujeta a la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del impuesto.

En el arrendamiento de terrenos rústicos junto con los derechos de pago único será necesario determinar en cada caso concreto si la operación se refiere al arrendamiento de un bien o un

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	19/33	



conjunto de bienes, el cual quedará sujeta a TPO, o al arrendamiento de un negocio, que quedará sujeto y no exento de IVA.

**7.2.- Arrendamiento y/o venta de derechos sin tierra a favor de un agricultor profesional.**

La venta o arrendamiento de derechos de pago único sin tierra realizada por empresarios o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, se califica como prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo, al no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA.

**7.3.- Transmisión de derechos de pago único junto con el conjunto de una explotación rústica.**

La DGT concluye que cuando el conjunto de los elementos transmitidos, incluidos los derechos de pago único, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la transmisión de los derechos de pago único estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y será de aplicación lo previsto en el artículo 7.5 TRLITPAJD respecto a la sujeción a TPO de los inmuebles transmitidos en este supuesto.

**8.- Extinción de condominio adjudicando bienes de dos o más comunidades diferentes.**

En los supuestos de comunidades de bienes que, aun estando conformadas por los mismos comuneros con idéntica cuota de participación, tienen su origen en distintos títulos (compraventa, donación, ganancialidad, sucesión mortis causa de diferentes causahabientes, etc.) o se ostentan en virtud de distintos conceptos (plena propiedad, nuda propiedad, usufructo, servidumbre, etc.), la DGT entiende que, a efectos del ITP y AJD, nos encontramos, no ante una sola comunidad, sino ante tantas como títulos o conceptos concurren, pues cada una tiene su propia individualidad derivada de su distinto origen (DGT CV 17-10-11). Es el mismo el parecer del TEAC, que señala que una cotitularidad cualitativamente igual implica que se está hablando de derechos de la misma naturaleza (dos titulares de la propiedad pueden formar comunidad y

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	20/33	



dos titulares de un mismo derecho real limitado, como los usufructuarios, por ejemplo, también pueden formar una comunidad). Pero no existe comunidad entre derechos heterogéneos, es decir, entre la propiedad y un derecho real limitado o entre derechos reales limitados de diferente naturaleza. Así, no existe comunidad en la relación entre nudos propietarios y usufructuarios.

En conclusión, para estar únicamente ante una comunidad bienes debe coincidir el título de adquisición y la naturaleza del derecho.

La disolución simultánea de varias comunidades no puede tratarse como si fuera una única comunidad, sino que cada una de ellas debe disolverse, de manera autónoma y sin excesos, con los bienes que la componen. Y si no es posible que no haya excesos, estos deben compensarse con dinero, pero nunca con los bienes que integren las otras comunidades, por mucho que los comuneros sean los mismos.

En la disolución de cada comunidad de bienes no se pueden intercambiar las cuotas que corresponden a cada comunero en una y otra comunidad, pues tal operación equivaldría a un exceso de adjudicación con compensación en especie, que quedaría sujeto a la modalidad TPO del impuesto como una permuta.

Dicho en otros términos, a la hora de disolver esas comunidades no cabe tener en cuenta de forma conjunta todos los bienes de todas ellas, como si se tratara de una única comunidad, para formar lotes equivalentes y, en su caso, compensar en metálico el exceso de adjudicación que resulte inevitable, sino que la compensación de excesos de adjudicación inevitables que se produzcan en la partición de cada una de las comunidades, para evitar la sujeción a la modalidad de TPO, debe ser compensada en metálico.

La DGT ha reafirmado esta interpretación en numerosas consultas:

- CV1966-15: El consultante y su hermano son titulares con carácter privativo y por mitades indivisas de un inmueble adquirido por herencia. A su vez son propietarios con carácter privativo del 41,825 por ciento cada uno, junto con sus respectivas cónyuges, que ostentan cada una el 8,175 por ciento restante, de otro inmueble adquirido por herencia. Pretenden extinguir el condominio existente sobre ambos inmuebles y adjudicar un inmueble a cada uno de los hermanos, quienes compensarían en metálico a los otros copropietarios.

No existe una única comunidad de bienes, sino dos, una comunidad de bienes compuesta por dos personas y otra comunidad de bienes compuesta por cuatro

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	21/33	



personas. En el caso de disolución de varias comunidades de bienes, cada comunidad se deberá disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

- CV2198-11: Tres hermanos que tienen en pro indiviso de varios inmuebles, perteneciéndoles unos por compraventa y otros por herencia, pretenden disolver los pro indivisos en un único acto.

No cabe hablar de la existencia de una única comunidad de bienes, pues si bien es cierto que todos los inmuebles son propiedad de los tres hermanos, no lo es que todos los inmuebles constituyan una única comunidad de bienes, sino que se trata de dos comunidades de bienes. En consecuencia, las disoluciones del condominio sobre las dos comunidades constituyen negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente.

- CV 1326-11: Los consultantes son dueños pro indiviso de unos inmuebles urbanos heredados. Un 50 por 100, por herencia de su madre y el otro 50 por 100, por herencia de su padre y desean deshacer el pro indiviso. Se disuelven dos comunidades de bienes distintas formadas por los mismos comuneros y sólo si la adjudicación de los inmuebles de ambas comunidades se realiza de forma separada la disolución de cada una de ellas tributará por AJD.
- CV 2617-11: Tres personas (A, B y C) son condueñas en pro indiviso por terceras partes de una casa por herencia de su padre, y de una parcela urbana por herencia de la madre. Nos encontramos ante dos comunidades hereditarias distintas, de forma que si su disolución se efectúa adjudicando a uno de los comuneros (A) el pleno dominio de la casa y a los otros dos (B y C) la parcela en pro indiviso, se estarían produciendo en ambas comunidades excesos de adjudicación compensados en especie, en concreto, con la participación de cada comunero en el bien del que no son adjudicatarios. En consecuencia, tributarían por la modalidad TPO como una permuta.
- CV 0383-11: Al tratarse de la disolución de dos comunidades de bienes, su disolución no puede tratarse como si fuera una única comunidad. Cada comunidad debe disolverse sin excesos, con los bienes que la componen, y si no es posible que no haya excesos, estos deberán compensarse con dinero, nunca con otros bienes. Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes no pueden intercambiarse las cuotas que les corresponden en una y otra comunidad de bienes, pues tal intercambio tendría la

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	22/33	



consideración de permuta y estaría sujeta como tal a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

- CV 0978-14: Cuatro personas son propietarias de una serie de inmuebles, adquiridos en un 50% de la herencia de su abuelo, y en el otro 50% de la herencia de su abuela. Por tanto, las disoluciones del condominio sobre las dos comunidades constituyen negocios jurídicos diferentes: en caso de producirse excesos de adjudicación evitables, ya sea por el intercambio de inmuebles de una de las comunidades de bienes como pago o bien por compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, los excesos de adjudicación quedan sujetos a la modalidad TPO por el concepto permuta.

#### **Conclusiones:**

La disolución simultánea de varias comunidades de bienes no puede tratarse como si fuese una única comunidad, sino que cada una de ellas deberá disolverse, de manera autónoma, con los bienes que la componen y, de producirse excesos de adjudicación que tengan carácter inevitable, compensados en metálico, tributarán por AJD.

En los supuestos de concurrencia de varias comunidades de bienes como las descritas en las peticadas consultas la DGT, si en el momento de su disolución se intercambian las cuotas que corresponden en una y otra comunidad de bienes, tal intercambio tendría la consideración de permuta y estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

#### **9. Tributación en los supuestos de transmisión del ius delationis.**

La tributación en los supuestos de transmisión del “ius delationis” fue objeto de análisis en la Circular 1/2013 en la que se concluía que “ Al producirse dos hechos sucesorios, procede practicar una liquidación por el impuesto de sucesiones por cada uno de ellos, por una parte el impuesto por la primera sucesión, con grado de parentesco el existente entre el primer fallecido y el segundo, y por otra, el impuesto de la segunda sucesión, que englobaría todos los bienes y derechos del segundo fallecido, e incluiría los adquiridos mortis causa por la herencia”.

La Dirección General de Tributos con fecha 2/3/2017 mediante consulta vinculante (V0537-17) ha analizado esta tributación modificando su anterior criterio.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKtmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	23/33	



El caso descrito en la citada consulta es el siguiente: los tres tíos del consultante tenían otorgado testamento en los mismos términos, instituyendo herederos fiduciarios de todos sus bienes por partes iguales a sus hermanos. Los instituidos herederos serían sustituidos, vulgar y fideicomisariamente, por el consultante y su primo. En octubre de 2015 fallece el primer hermano y los otros dos liquidaron el impuesto. En agosto de 2016 fallece el segundo hermano; cuando se están realizando los trámites, pero antes de escriturar y aceptar la herencia a favor de la tercera hermana, ésta fallece en 2016.

En relación con esta cuestión, hay que tener en cuenta la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1.009 del Código Civil. De acuerdo con estos preceptos, la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita (artículo 999, Código Civil), la repudiación debe ser necesariamente expresa (artículo 1008, Código Civil).

La consulta analiza dos posibles situaciones tras el primer fallecimiento:


#### **9.1.- Existe aceptación de la primera herencia por el segundo causante.**

Si ha habido aceptación (expresa o tácita) de la primera herencia, se producirán los correspondientes efectos civiles que se retrotraen al momento del fallecimiento. Por ello, con independencia de que se haya efectuado la adjudicación de bienes a los herederos, se entenderá que los llamados a suceder, y entre ellos el segundo fallecido, ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante.

Si, una vez aceptada la primera herencia y, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del heredero fallecido –segundo causante–, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos. En tal caso, consecuentemente, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

De acuerdo con lo anterior, forma parte del caudal relicto del segundo causante todos los bienes y derechos dejados a su fallecimiento entre los que también se encuentran los adquiridos del primer causante.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	24/33







**9.2.- No existe aceptación de la primera herencia por el segundo causante.**

Puede suceder que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia, pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil “Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”.

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado “ius delationis”, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el “ius delationis”, herencia por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 11 de septiembre de 2013, cabe concluir lo siguiente: “(...) el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que, subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido o heredero transmitente”.

De acuerdo con lo anterior, aceptada la herencia del segundo causante, se producirán los siguientes efectos para el heredero:

- Se convertirá en heredero directo del primer causante.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	25/33	



- Deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al primer fallecimiento como consecuencia de la adquisición del “ius delationis”.
- Deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente al segundo causante teniendo en cuenta los bienes y derechos dejados a su fallecimiento de forma separada.

**Conclusiones:**

1.- En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca **antes de aceptar o repudiar** la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”).

Por la adquisición hereditaria del “ius delationis”, el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues sólo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

2.- Si, **una vez aceptada la primera herencia** y, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del segundo causante, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos, que englobaría todos los bienes y derechos del segundo fallecido e incluiría los adquiridos mortis causa por la herencia del primer fallecido. En consecuencia, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	26/33	



## **10. Cómputo de los plazos de presentación.**

### **10.1. Inicio del cómputo del plazo de presentación de la declaración-liquidación en el ITPAJD.**


El artículo 102.1 del RITPAJD dispone que "el plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato."

Asimismo, el artículo 49.1 del TRLITPAJD, establece en relación con el devengo del citado impuesto que "el impuesto se devengará en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado."

La cuestión jurídica, que ha dejado de ser pacífica, viene determinada por la fijación del "dies a quo" en el cómputo del plazo de los 30 días hábiles para la presentación de la autoliquidación del mencionado tributo y si dicho cómputo se inicia el mismo día en que se cause el acto o contrato o, por el contrario, al día siguiente de su realización.

Durante años ha sido mayoritaria la defensa de la primera opción, donde encontramos diversas consultas no vinculantes de la DGT ( 1947/01 y 168/00 ) reiterando dicho criterio: "(...) Si bien el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, señala que los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo, y el artículo 5. 1 del Código civil señala que siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente, debe entenderse que tal regla no resulta directamente aplicable a la gestión del ITPAJD puesto que la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como el artículo 9. 2 de la Ley 230/1963, de 20 de diciembre, General Tributaria señalan que los procedimientos tributarios se rigen por la normativa específica tributaria, y en particular, por las Leyes de cada tributo y sus normas de desarrollo, aplicándose las disposiciones generales de Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común tan solo con carácter supletorio.

<b>Código:</b>	43CVe811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN		
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	27/33





Por ello, debe entenderse que el plazo de treinta días hábiles de que dispone el contribuyente para presentar los documentos a los efectos de la gestión del ITPAJD debe contarse desde el momento en que se cause el acto o contrato gravado, y no desde el día siguiente”.

En ellas se excluye la posibilidad de aplicar las normas de derecho administrativo o derecho común por su carácter supletorio frente a las normas tributarias.

En defensa de la segunda opción pueden encontrarse dos sentencias del TSJ Valencia:

- STSJ Valencia (375/2012 de 23 marzo) “(...) Tal y como ha sostenido esta misma Sala en sentencias anteriores, "efectivamente, el art. 102 del RD 828/95 de 29 de mayo, señala que el plazo para la presentación de las declaraciones liquidaciones será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato, considerando la Administración recurrente que debe computarse como primer día hábil del plazo de treinta días reseñado el propio día en que fue causado el acto o contrato. Ello no obstante, la Sala no puede compartir tal punto de vista ya que si bien nos encontramos ante una materia específica tributaria, al no existir concreción en la normativa tributaria sobre el cómputo de plazos fijados en la misma, ya que nada se dice en el artículo 62 de la Ley 58/2003, hay que acudir, supletoriamente como dispone el artículo 7.2 de dicho texto legal a la aplicación de las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común, y en aplicación de la D. Adicional 5ª de la Ley 30/1992, procede hacer una interpretación sistemática e integradora del Ordenamiento Jurídico, con aplicación de lo previsto en los arts. 48.4 de la ley 30/92 y el art. 5 del Código civil, que con toda claridad establece que siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, que deberá empezar en el día siguiente, como acertadamente entiende la recurrente...”.
- STSJ Valencia (1031/2010 de 15 de Octubre): “Sin embargo, esta norma reglamentaria debe someterse al cómputo de plazos previsto en el ordenamiento legal general, pues se trata de una indicación del momento en que debe iniciarse el plazo de presentación de la declaración del ITP, pero en forma alguna establece las pautas de cálculo del cómputo, no sólo por ser una norma con rango reglamentario que en nada puede oponerse a preceptos legales, sino porque el cómputo de los plazos viene establecido de manera general y para todos los ámbitos del Derecho por el Código Civil (artículo 5) y, más concretamente en el ámbito administrativo, por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Por consiguiente, y en aras de la aplicación de los principios de seguridad

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWpIRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	28/33	



jurídica e igual aplicación de la Ley reconocidos respectivamente en los artículos 9.3 y 14 de la Constitución, la Sala mantiene el criterio acabado de exponer (...)

Idéntica interpretación ha sido aplicada en numerosas resoluciones del TEARA, entre otras, Sala Granada (23-778-15), Sala de Málaga (29-05849-2015, 29-03122-2014 y 29-1308-2016) y Sala de Sevilla (14-00054-2015).

Resulta necesario destacar que en nuestro ordenamiento existen unas reglas jurídicas sobre el cómputo de plazos, precisamente porque la redacción de alguna norma puede resultar equívoca y es una cuestión en la que la absoluta precisión es fundamental.

La redacción del artículo 102 indica el cómputo del plazo de presentación en días, sin mayores especificaciones, lo que obliga a acudir al derecho administrativo general para aplicar una regla sobre cómputo de los plazos para concretar si se refiere a días hábiles o naturales.

Y en el mismo sentido tanto el TEARA como el TSJ de Valencia consideran que la normativa tributaria, aunque delimita cuándo debe iniciarse el plazo de presentación, no contiene regla alguna sobre cómo comenzar el cómputo del plazo, lo que obligaría a acudir al derecho administrativo general y al derecho común donde se encuentra una regla de cómputo en virtud de la cual en los plazos que se cuentan por días desde uno determinado, éste se excluya del cómputo y se comience a partir del siguiente. El TSJ de Valencia advierte, además, que el artículo 102 es una norma con rango reglamentario que en nada puede oponerse a preceptos legales.

De acuerdo con lo anterior, en una compraventa formalizada en escritura pública el 2 de octubre de 2017, el devengo se produce de conformidad con lo dispuesto en el 49 del TRLITPAJD el 2 de octubre de 2017 y, el inicio del cómputo del plazo de presentación regulado en el artículo 102.1 del RITPAJD se produce el día 3 de octubre de 2017.

**Conclusión:**

Considerando que la interpretación de los artículos 102.1 del RITPAJD y 49 del TRLITPAJD ha dejado de ser pacífica, que la aplicación del criterio defendido por las salas del TEARA es más favorable al obligado tributario y, al mismo tiempo, no supone lesión o merma alguna en los derechos de la Hacienda Pública, los órganos gestores deberán computar el plazo de 30 días para la presentación de la autoliquidación del impuesto sobre ITPAJD comenzando a contar desde el día siguiente en que se realice el acto o contrato gravado.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	29/33	



## **10.2. Cómputo de los plazos señalados en meses.**

El cómputo de los plazos fijados en meses es una cuestión pacífica tras las numerosas sentencias del Tribunal Supremo en las que aborda esta cuestión, destacando la Sentencia 3954/2014, de 25/9/2014, en la que resuelve el Recurso de Casación núm. 4031/2012: "(...) en los plazos señalados por meses aunque el cómputo de fecha a fecha se inicie al día siguiente al de la notificación o publicación, el día final será siempre el correspondiente al mismo ordinal del día de la notificación o publicación del mes o año que corresponda a fin de que no se compute dos veces una misma fecha, así, el plazo se cuenta desde el día siguiente a la notificación y termina el día en que se cumple el mes pero contado desde la misma fecha de la notificación. Aplicada la anterior doctrina al caso que examinamos resulta que notificadas las resoluciones el día 12 de abril de 2007, el cómputo del plazo de un mes comenzaba el día siguiente 13 y concluía el 12 de mayo de 2007, como último día hábil para interponerlo (...)".

Por otra parte, la DGT mantiene idéntico criterio en su consulta vinculante V3096-11 a la hora de computar el plazo de seis meses para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así si el fallecimiento del causante se produce el 10 de junio, siendo el día inicial del cómputo el 10 de junio, el último día del plazo de presentación sería el 10 de diciembre.

### **Conclusión:**

El cómputo de los plazos señalados por meses ha de hacerse conforme a la regla "de fecha a fecha", para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la fecha de la notificación o publicación del acto o disposición que se pretenda recurrir, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes posterior que corresponda.

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	30/33	



**11.-Transmisión de participaciones indivisas de un inmueble donde los comuneros han concretado el uso exclusivo de las distintas parcelas «ideales» entre ellos: valoración de la participación sobre el total inmueble o de la parcela «disfrutada en exclusiva».**

Se plantea la tributación de la transmisión de una participación en una situación de comunidad en la que el derecho de cada copartícipe se proyecta no sobre la totalidad de la cosa común sino sobre porciones o parcelas individualizadas y separadas entre si, en virtud de los pactos alcanzados por los comuneros.

Ante una comunidad con unos pactos muy especiales, en primer lugar se plantea un problema de calificación jurídica del bien transmitido ya que si bien el artículo 392 del Código civil concede una amplia autonomía a la voluntad de las partes permitiendo a los copartícipes establecer libremente la organización del condominio que “a falta de contratos, o de disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título”, estamos ante una alteración substancial de la comunidad ordinaria, ya que se transforma radicalmente el contenido y efectos de los derechos de los condóminos.

Nos encontramos ante una comunidad de bienes que se convierte, en este caso, en un mero instrumento que encubre el fraccionamiento y distribución material de la cosa común, así como sus aprovechamientos y utilidades, entre los distintos copartícipes. Y con ello se crea una especie de comunidad *pro diviso*, donde coexisten la cotitularidad y su contrario - la división entre comuneros - modificando sustancialmente la naturaleza y el régimen de la comunidad ordinaria o por cuotas regulada por el Código civil.

El derecho de propiedad es uno de los pilares del funcionamiento del sistema económico y ha adquirido el carácter de derecho fundamental, constitucionalmente protegido (artículo 33 de la Constitución) por lo que sólo puede admitir aquellos límites derivados de su función social, siempre que estén de acuerdo con las leyes. Su especial protección dentro de nuestro ordenamiento jurídico impide que pueda admitirse la creación arbitraria de derechos sobre la propiedad de carácter especial que no aparezcan expresamente reconocidos por la propia ley.

Y máxime cuando este tipo de situaciones o pactos pueden tener como objeto, en muchas ocasiones, la superación de las restricciones impuestas por el ordenamiento jurídico, especialmente el urbanístico y el agrario, que impiden la división de los terrenos por debajo de cierta extensión mínima o sin la obtención de los correspondientes permisos o licencias

<b>Código:</b>	43CVe811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	31/33	



administrativas (artículos 66 «parcelación urbanística» de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, y 24 «indivisión» de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias).

Nos encontramos con una situación real inmobiliaria sin regulación en nuestra legislación civil y que no ha sido admitida por la jurisprudencia.

En virtud de la autonomía de la voluntad prevista en el artículo 1.225 del Código Civil se ha admitido por la doctrina el principio de la libertad de creación de derechos reales atípicos o de situaciones de vinculación real entre elementos inmobiliarios como ha ocurrido con las titularidades ob rem y las obligaciones propter rem. Y ello porque en nuestro sistema legal no se incluye una relación de *numerus clausus* de derechos reales (el artículo 2, regla 2ª, de la Ley Hipotecaria permite la inscripción en el Registro (...) de “otros cualesquiera reales” y el artículo 7 del Reglamento Hipotecario en virtud del cual resulta posible el acceso al Registro de “cualesquiera otros relativos a derechos de la misma naturaleza (...) modifique (...) algunas de las facultades del dominio sobre bienes inmuebles o inherentes a derechos reales”).

Pero a pesar de la posible creación de derechos reales atípicos dentro de nuestro ordenamiento civil e hipotecario, con carácter general se ha puesto de manifiesto la necesidad de imponer unos límites estrictos su libre creación. Estos límites deben ser la existencia de un interés jurídicamente tutelable y que se cumplan los requisitos de fondo y forma impuestos por la especial naturaleza y efectos de los derechos reales. No basta para constituir un nuevo derecho real la simple voluntad del propietario o la voluntad del propietario de acuerdo con otra persona, sino que debe analizarse profundamente si dicha creación cumple o no una función económico-social que se considere digna o merecedora de la tutela jurídica. O dicho a la inversa, es necesario que la función económico social que con la constitución del derecho se trate de conseguir exija la creación de ese nuevo derecho real.

Así lo manifiesta la Dirección General de los Registros y del Notariado que en su Resolución de 25 de abril de 2005 realiza un resumen de doctrina y posteriormente en Resolución de fecha 14 de junio de 2010. En cuanto a los requisitos para la creación de un nuevo derecho real deben destacarse como compendio la resolución de la DGRN de 18/7/2005 y en su apoyo otras como las de 2/11/2009, 4/10/2013, 10/4/2014 y 18/3/2016.

Resulta mayoritaria la doctrina que lleva a concluir que no cabe la libre constitución de situaciones reales atípicas, con propiedades de carácter especial, en el ámbito del derecho de dominio. Cualquier régimen que altere el derecho de dominio, convirtiendo el mismo en propiedad de carácter especial, escapan a dicho margen de libertad. Lo que, sin duda, ocurre en

<b>Código:</b>	43CVe811NNLGPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	32/33	





aquella copropiedad que puede calificarse de pro diviso, de coexistencia del condominio y la división material de la finca realizada en virtud de los pactos entre comuneros, la cual debe carecer de los efectos propios de las situaciones reales. Se trata de una división de carácter y contenido puramente personal, sin transcendencia frente a terceros, entre ellos la Administración Tributaria.

El negocio de constitución del condominio ordinario que le sirve de base y la posible transmisión posterior de una cuota por un comunero, como hecho imponible del impuesto, deberá quedar referida a la cosa en su conjunto, determinando su base imponible la cuota indivisa del bien total de la que forma parte.

**Conclusiones:**

1.- La transmisión de una cuota por un comunero en los condominios con este tipo de pactos deberá quedar referida a la cosa en su conjunto determinando su base imponible la cuota indivisa del bien total de la que forma parte.

2.- No obstante la anterior regla general, cuando existan situaciones reales, admitidas en la normativa hipotecaria, en los que a determinados copropietarios se les asignen usos concretos sobre un bien que permanece en proindiviso, como pueden ser los edificios divididos por pisos con un régimen jurídico anterior a la publicación de la Ley de Propiedad Horizontal en los que se asignaba a cada comunero el uso exclusivo de determinadas habitaciones o los supuestos de cuotas indivisas de garajes con adscripción de uso de una plaza determinada ( artículo 68 del Reglamento Hipotecario), la base imponible se limitará al valor de la habitación o plaza de garaje transmitida.

EL DIRECTOR  
Fdo: Manuel Vázquez Martín

<b>Código:</b>	43Cve811NNLGWPiRZQT5ZYtIKTmZ1G	<b>Fecha</b>	13/10/2017	
<b>Firmado Por</b>	MANUEL VAZQUEZ MARTIN			
<b>Url De Verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma</a>	<b>Página</b>	33/33	