

Exceso de adjudicación, comunicación foral de bienes y partición de la herencia

Comentario sobre la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 4 de abril de 2011

DR. ALBERTO ATXABAL RADA

Profesor de la Universidad de Deusto

Sirvan estas líneas para realizar un breve comentario sobre la Sentencia del TSJPV de 4 de abril de 2011 que estima un recurso interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia. Con carácter previo, se había dictado acto de liquidación por un exceso de adjudicación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que fue recurrido en reposición, acuerdo del Servicio de Tributos Indirectos de la Diputación Foral de Bizkaia posteriormente ratificado por el TEAF mediante resolución que es objeto del recurso en cuestión. El Tribunal Superior de Justicia anula todos estos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

Partimos del siguiente supuesto de hecho. Un matrimonio en comunicación foral de bienes donde fallece intestado el marido y queda el cónyuge viudo con tres hijos y dos nietos, descendientes comunes del matrimonio. Posteriormente, deciden repartirse el único bien que tenía el matrimonio, un bien inmueble, adjudicándose uno de los hijos. El adjudicatario compensa a los demás coherederos con un pago en dinero, y a su vez, se constituye un usufructo vitalicio sobre el inmueble a favor del cónyuge viudo. En el mismo acto, se liquida la sociedad conyugal, con la renuncia del cónyuge viudo a su mitad en los bienes comunes, sin perjuicio del usufructo vitalicio sobre el bien inmueble. La Hacienda Fo-

ral de Bizkaia entiende que esa adjudicación del único bien a uno de los hijos del matrimonio supone la existencia de un exceso de adjudicación a favor de ese hijo y que debe tributar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Para la Hacienda Foral, no se discute la adjudicación de la parte del bien que conformaba la herencia del marido fallecido, sino que el hijo reciba la parte correspondiente al cónyuge viudo, sobre la que carecía de título hereditario.

Como podemos observar, la discusión se centra en la doctrina emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999, dictada en un recurso de casación en interés de ley, y si resulta o no de aplicación al supuesto de hecho planteado. Recordemos, brevemente, los argumentos del Tribunal Supremo en la citada sentencia. 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 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, o a los otros, el exceso en dinero. 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.

Es más, abunda el Tribunal Supremo, el hecho de que el artículo 7.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 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 1062 (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.

Para la Diputación Foral de Bizkaia, y en concreto, para los distintos órganos de su Hacienda Foral que se han pronunciado al respecto, no cabe la aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo a este supuesto de hecho. Nada cabría objetar si la adjudicación fuera de un bien perteneciente a la herencia del fallecido, pero no es éste el supuesto de hecho. Aquí, afirma la Diputación Foral de Bizkaia, el heredero recibe la mitad del inmueble procedente de la herencia y la otra mitad del inmueble por transmisión del cónyuge viudo a quien se le adjudicó como consecuencia de la disolución de la comunicación foral de bienes al fallecimiento del causante.

En otras palabras, para la Diputación hay una primera comunidad hereditaria compuesta por los herederos del finado que recibe la mitad del único bien del matrimonio, mientras que el cónyuge viudo recibe la otra mitad de ese único bien, por la consolidación de la comunicación foral de bienes. Y posteriormente, el único bien del matrimonio (el inmueble) se adjudica a un heredero, la mitad procedente de la herencia yacente y la otra mitad por transmisión del cónyuge viudo, y por lo que respecta a esta segunda mitad no resultaría aplicable la exención impositiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Tras esta interpretación tributaria subyace una lucha larvada entre el Derecho tributario y el Derecho civil, todavía no resuelta. Existe una tendencia o tal vez sea más correcto hablar de una necesidad en el ámbito tributario de determinar las titularidades jurídicas sobre los bienes en todo momento. No hay mayor anormalidad tributaria que una titularidad indeterminada sobre un bien concreto, algo perfectamente válido en muchas ocasiones para el Derecho civil.

Por eso, la Hacienda Pública aplicando aparentemente reglas civiles de atribución de titularidades jurídicas, atribuye y adjudica fiscalmente la

mitad de los bienes comunicados al cónyuge viudo aunque todavía estos bienes sigan en comunidad con los herederos del causante.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco no acoge estos argumentos. En mi opinión, el Tribunal adopta una postura mucho más cercana a la naturaleza jurídica de la comunicación foral de bienes y de la comunidad postconyugal *ex* artículo 104 de la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco. Para el tribunal, al fallecimiento del causante se consolida la comunicación foral de bienes y en virtud del artículo 104 de la citada Ley esta comunidad con todos los bienes pertenecientes a ambos cónyuges, tanto ganados como provenientes de cualquiera de ellos, se transforma en una comunidad de bienes entre el cónyuge viudo, de una parte, y los hijos o descendientes que sean sucesores del premuerto, de otra, hasta la división y adjudicación de los bienes.

Por consiguiente, no existen dos comunidades de bienes como mantiene la Hacienda Pública, sino que es la misma comunidad la que, a la consolidación de la comunicación foral de bienes, se transforma *ope legis*. En esta comunidad transformada los herederos ocupan el lugar que el causante ostentaba, mientras vivía, en la titularidad sobre los mismos bienes que siguen conformando la comunidad. Según el Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, se disuelve esa comunidad de bienes con la adjudicación del único bien a uno de los hijos del causante, que compensa a los demás comuneros en dinero.

En este caso, se cumplen los requisitos que delimitó el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 1999 para aplicar la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, porque estamos ante la adjudicación de un bien indivisible a uno de los comuneros y la compensación en dinero a los demás por parte del adjudicatario. Por todo lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco anula todos los actos administrativos habidos en los distintos procedimientos tributarios de la Hacienda Foral de Bizkaia.