

HERENCIA YACENTE: TODA SU FISCALIDAD

INCIDENCIA Y EFECTOS EN
PROCEDIMIENTOS Y TRIBUTOS

Fco. Javier Martínez Hornero



HERENCIA YACENTE: TODA SU FISCALIDAD

**INCIDENCIA Y EFECTOS EN
PROCEDIMIENTOS Y TRIBUTOS**

Autor

Fco. Javier Martínez Hornero

COLEX 2025

Copyright © 2025

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Fco. Javier Martínez Hornero

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 979-13-7011-032-1
Depósito legal: C 515-2025

*A Merche, Carla, Sandra, Alba,
Pau, Pol, Joan, Andrea y Ana, bienvenida.*

SUMARIO

Siglas utilizadas en el texto	13
-------------------------------------	----

I. Presentación

Presentación	15
--------------------	----

II. Herencia yacente: concepto y caracteres esenciales

II.1. Qué es la herencia yacente	39
II.2. Llamamiento a la herencia	41
II.3. Se es heredero no por designación sino por aceptación de la herencia	41
II.4. Inicio de la herencia yacente	44
II.5. Terminación de la herencia yacente	47
II.6. Aceptación de la herencia	48
II.6.1. Plazo para la aceptación o repudio de la herencia	48
II.6.2. Aceptación pura y simple o aceptación a beneficio de inventario	52
II.6.3. Aceptación expresa	54
II.6.4. Aceptación tácita. Situaciones específicas de herencia yacente	55
II.7. Situaciones específicas de herencia yacente	61
II.7.1. Herencia en favor del concebido no nacido	61
II.7.2. Institución de heredero bajo condición suspensiva	62
II.7.3. Institución de heredero en favor de persona jurídica, entidad o fundación en fase de constitución o por constituir	63
II.7.4. Institución de heredero de forma genérica, sin designación de persona concreta	64
II.7.5. Fallecimiento sin haber otorgado testamento	65
II.7.6. Impugnación del testamento	69
II.7.7. Juicio de testamentaria o división judicial de la herencia	70
II.8. Administración y representación de la herencia yacente	71
II.8.1. Designación en testamento de administración y representación de la herencia yacente	72
II.8.2. El heredero llamado a la herencia, aún sin aceptarla, asume y ejerce la administración y representación de la herencia yacente	76
II.8.3. Designación notarial de administración de la herencia yacente	79
II.8.4. Intervención judicial y designación de administración de la herencia yacente	80

III. Persona fallecida en el curso de actuaciones administrativas

III.1. Fallecimiento estando abierto procedimiento de inspección de sus obligaciones tributarias	86
III.1.1. Continuidad e identidad del procedimiento de inspección	86
III.1.2. Se mantiene el plazo de finalización del procedimiento	87
III.1.3. Cambio necesario en la persona que actúa ante la Inspección	88
III.2. Fallecimiento estando abierto procedimiento de recaudación de sus débitos tributarios	104
III.2.1. Procedimiento administrativo de recaudación tributaria.	104
III.2.2. Fallecimiento del obligado tributario cuando está abierto un periodo de ingreso voluntario de sus tributos.	105
III.2.3. Fallecimiento del obligado tributario cuando está abierto un periodo de recaudación ejecutiva	119
III.3. Fallecimiento estando abierta, o por abrir, reclamación económico-administrativa	128

IV. Herencia yacente e impuesto sobre el patrimonio

IV.1. La herencia yacente no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio	133
IV.2. Los bienes y derechos que fueron titularidad de la persona fallecida sólo tributan por Impuesto sobre el Patrimonio cuando se integran, por la aceptación de la herencia, en el patrimonio de los sucesores	135
IV.3. La integración del patrimonio del causante en el de los sucesores aceptantes no tiene en Impuesto sobre el Patrimonio efecto retroactivo.	135
IV.3.1. Criterio de la Administración tributaria favorable al efecto fiscal retroactivo, en Impuesto sobre el Patrimonio, de la aceptación de la herencia	138
IV.3.2. Crítica del criterio administrativo y fundamento de la no retroacción fiscal en Impuesto sobre el Patrimonio	140
IV.4. Síntesis y conclusión sobre la conexión entre herencia yacente e Impuesto sobre el Patrimonio. Eventual derecho a la devolución de ingresos indebidos, por Impuesto sobre el Patrimonio, si la herencia aceptada tuviera saldo negativo	145

V. La herencia yacente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

V.1. Herencia yacente no sujeto pasivo del IRPF	149
V.2. Atribución a los herederos de las rentas generadas en la herencia yacente	150
V.3. Crítica de la atribución de rentas a herederos antes de la aceptación de la herencia	153
V.4. Crítica del criterio de atribución expresado por la Dirección General de Tributos	156
V.5. Atribución de rentas generadas en la herencia yacente a los herederos, cuando tras la aceptación lo son	162

SUMARIO

V.6. Diferimiento de la atribución de rentas hasta la libre aceptación de la herencia	164
V.6.1. Atribución de rentas de la herencia yacente tras la aceptación sin adjudicación de bienes.	166
V.6.2. Atribución de rentas de la herencia yacente comprensiva de bienes o derechos en copropiedad ordinaria.	166
V.6.3. Atribución de las rentas de herencia yacente de persona fallecida en régimen económico matrimonial de gananciales	167
V.7. Diferimiento de la atribución de rentas en herederos judicialmente instituidos	170
V.8. Periodo impositivo y devengo de rentas generadas en una herencia yacente.	172
V.8.1. El fallecimiento pone fin al periodo impositivo.	173
V.8.2. Delimitación de rentas imputables al último periodo impositivo del causante	175
V.8.3. Período impositivo de imputación de los rendimientos del trabajo	176
V.8.4. Período impositivo de imputación de los rendimientos del capital.	178
V.8.5. Período impositivo de imputación de los rendimientos de actividades económicas	185
V.8.6. Período impositivo de imputación de ganancias y pérdidas patrimoniales	217
V.9. Obligaciones formales.	221

VI. La herencia yacente en el impuesto sobre el valor añadido

VI.1. La herencia yacente es sujeto pasivo del IVA	223
VI.2. Criterio para delimitar operaciones sujetas a IVA en la persona fallecida o en la herencia yacente	227
VI.3. Obligaciones formales: obtención del NIF por la herencia yacente.	230
VI.3.1. Baja en los censos tributarios de la persona fallecida	231
VI.3.2. Alta de la herencia yacente en el censo tributario y obtención del NIF	233
VI.4. Gestión del IVA por la herencia yacente	234
VI.4.1. Notificación de opciones y regímenes especiales de IVA.	234
VI.4.2. Expedición y entrega de facturas en las operaciones que realice	236
VI.4.3. Cuestiones técnicas pendientes, que exceden los periodos regulares de declaración/liquidación, de la persona fallecida, sujeto pasivo de IVA	238

VII. La herencia yacente en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

VII.1. Ajenidad subjetiva y objetiva entre herencia yacente e ITPyAJD	253
VII.2. Herencia yacente y transmisiones patrimoniales onerosas.	254
VII.3. Herencia yacente y operaciones societarias	261
VII.4. Herencia yacente y actos jurídicos documentados	265

VIII. La herencia yacente en el impuesto sobre sucesiones y donaciones

VIII.1. Inicial ajenidad de la herencia yacente con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	269
VIII.2. Posible simultaneidad entre herencia yacente y pago del Impuesto sobre Sucesiones por los herederos.	271
VIII.2.1. La declaración/autoliquidación por impuesto sobre sucesiones presentada por los llamados a la herencia implica aceptación tácita de la herencia	273
VIII.2.2. La declaración/autoliquidación por impuesto sobre sucesiones presentada por los llamados a la herencia no implica aceptación tácita de la herencia	275
VIII.2.3. La no aceptación de la herencia excluye la obligación de declaración/autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones	278
VIII.3. La herencia yacente sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones	280
VIII.3.1. Obligación tributaria creada por reglamento.	282
VIII.3.2. Obligación de presentar declaración a cargo de la representación de la herencia yacente	282
VIII.3.3. Plazo de presentación, y eventual prórroga	283
VIII.3.4. Posible suspensión de los plazos de presentación de documentos y práctica de la liquidación	285
VIII.3.5. Aplazamiento del pago de la liquidación practicada	286

IX. La herencia yacente en los tributos locales

IX.1. Capacidad impositiva de las Corporaciones Locales	291
IX.2. La herencia yacente en las tasas municipales	293
IX.3. La herencia yacente en las contribuciones especiales municipales.	300
IX.4. La herencia yacente en los impuestos municipales	302
IX.4.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. IBI	303
IX.4.2. Impuesto sobre Actividades Económicas. IAE	307
IX.4.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. IVTM	312
IX.4.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)	315
IX.4.5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. IIVTNU	317

X. Bibliografía

Bibliografía	325
------------------------	-----

SIGLAS UTILIZADAS EN EL TEXTO

BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CC	Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento jurídico
IAE	Impuesto de Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según Ley 35/2006, de 28 de noviembre
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido, según Ley 37/1992, de 28 de diciembre
IVTM	Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LISyD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LITPyAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobada por Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 4 de marzo
NIF	Número de Identificación Fiscal
RGAPGIT	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio
RGR	Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD, 939/2005, de 29 de julio
RGRVA	Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RISyD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
RITPyAJD	Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

PRESENTACIÓN

El contenido de este libro es la exposición y completo análisis del tratamiento y efectos tributarios de la herencia yacente.

Herencia yacente es la situación de vacío de titularidad que se produce en los bienes y derechos de una persona, desde el momento mismo de su fallecimiento, hasta que las personas llamadas a sucederle —bien sea por estar designadas en testamento bien, en ausencia de éste, por designación legal— adquieren la efectiva cualidad de herederos.

Es una situación transitoria de vacío de titularidad, que siempre existe tras el fallecimiento, porque la sucesión hereditaria nunca es automática ni inmediata. Situación que puede ser más o menos larga en el tiempo —incluso años— y que afecta tanto a patrimonios reducidos como extensos.

Durante todo ese tiempo, que transcurre desde el fallecimiento hasta la aceptación de la herencia por los sucesores, la herencia está yacente; esto es, el conjunto de bienes y derechos de los que era titular la persona fallecida —su patrimonio— está vacante de titularidad, no tiene dueño.

Si la persona fallecida, por ejemplo, era propietaria de empresa no societaria, de explotación agrícola o ganadera, o titular de actividad profesional, con su fallecimiento, la empresa, explotación o actividad profesional, queda, automática y necesariamente, en situación de herencia yacente.

No obstante, esos bienes y derechos empresariales y profesionales siguen vigentes según su propia naturaleza. Si son activos mobiliarios o inmobiliarios seguirán produciendo rentas; si son activos empresariales continuarán su normal dinámica económica.

El vacío de titularidad producido por el fallecimiento no implica, por sí, la cesación de efectos económicos que los bienes y derechos tienen según su situación y naturaleza. Efectos económicos que, igual que ocurría antes del fallecimiento de su titular, pueden constituir hechos imposables de muy diversos tributos.

Surge, por ello, la necesidad de análisis sobre cuáles son los efectos en el ámbito tributario —tanto sustantivos y materiales en cada una de las figuras impositivas, como en los procedimientos tributarios— de esta situación de vacío de titularidad patrimonial en que consiste la herencia yacente. En definitiva, cómo tributan, o no tributan, los hechos económicos que se produzcan en lo que fue el patrimonio de la persona fallecida, que ahora está constituido en herencia yacente.

Para ello, el primer contenido de la obra —capítulo II— es una exposición, necesariamente sintetizada pero plenamente suficiente, de la caracterización civil de la situación de herencia yacente, de modo que queden perfectamente claros cuáles son sus elementos configuradores, cómo y cuándo se inicia, cómo y cuándo termina, cómo se gestiona, administra y representa durante su vigencia la herencia yacente.

Estando conceptualmente claro que herencia yacente es la situación del patrimonio de la persona fallecida, desde el momento de su muerte hasta el de aceptación de la herencia por los llamados a suceder, puede ser —y en la práctica muchas veces es— que uno u otro momento no resulten acreditados y estén sometidos a incertidumbre.

Posiblemente, menos el momento inicial: el fallecimiento de la persona.

Es un hecho que, normalmente, se constata físicamente y se acredita por la correspondiente inscripción y certificación del Registro Civil.

Pero existe todo un conjunto de situaciones, caracterizadas por la desaparición de la persona, y ausencia de noticias sobre su existencia, que no producen certidumbre sobre si está viva o ha fallecido.

El Código Civil regula, según tiempos y circunstancias, dos posibles efectos legales de la prolongación de la desaparición, bien dando lugar a la mera declaración de ausencia legal —que no supone la defunción de la persona ni, en consecuencia, apertura de sucesión e inicio de herencia yacente— bien dando lugar a la declaración de fallecimiento, que sí implica y tiene los mismos efectos que la acreditación de la defunción, apertura del proceso sucesorio e inicio de la herencia yacente.

En todo caso, ya sea por la constatación física del fallecimiento y acreditación por certificación del Registro Civil, ya sea por la prolongada desaparición y declaración legal de fallecimiento, el hecho de la muerte de la persona se entiende producido, queda extinguida su titularidad en las relaciones jurídicas y se inicia, siempre y necesariamente, la situación de herencia yacente.

La terminación es, en muchas ocasiones, mucho más incierta, porque la aceptación de la herencia —y entrada por los sucesores en la titularidad de los bienes y derechos constitutivos de la herencia yacente —o bien claramente no se ha producido, y la situación de herencia yacente se prolonga extraordinariamente en el tiempo, o bien no se tiene suficiente seguridad sobre si la aceptación se ha producido o no.

Inicialmente, los llamados a la sucesión no tienen un plazo perentorio en que hayan de ejercitar su derecho a aceptar, o no, la herencia. En tanto no se produce la aceptación, aun cuando se demore en el tiempo, la herencia está yacente.

Por otra parte, la aceptación puede ser expresa —situación que por su fehaciencia evita incertidumbres— o tácita, que abre todo un abanico de posibilidades fácticas no claras sobre si, efectivamente, la herencia ha sido aceptada y, en consecuencia, concluido la yacencia.

Esa situación de incertidumbre sobre la aceptación tácita solo puede ser resuelta caso por caso.

Si no ha habido efectiva aceptación, la herencia está yacente; si se ha producido aceptación, la herencia no está yacente y la titularidad de bienes y derechos de la persona fallecida se ha transmitido, por la aceptación de la herencia, a los sucesores. Cuando se está en una u otra situación es, en muchas ocasiones, difícil de precisar.

Existen hechos que, necesariamente, prolongan la situación de herencia yacente.

Así ocurre cuando en el momento del fallecimiento existe persona concebida no nacida de la que se es progenitor, y también cuando en el testamento otorgado por la persona fallecida se instituye heredero bajo condición suspensiva, o se instituye heredero en favor de persona jurídica, entidad o fundación de fase de constitución o por constituir, o se realiza institución de heredero de forma genérica, pero sin designación de persona concreta.

Cada uno de esos casos da lugar a unos trámites y procedimientos que, necesariamente, prolongan la situación de yacencia de la herencia.

Prolongación de la situación de herencia yacente que, también, puede producirse, según situaciones, en los casos de impugnación del testamento.

Y, desde luego, en caso de fallecimiento sin haber otorgado testamento, siendo necesario proceder a la declaración de herederos —notarial o judicial, según situaciones— como fase previa a que, los finalmente declarados herederos, puedan aceptar la herencia terminando así la situación de herencia yacente.

Sea por una u otra razón o circunstancia, la herencia yacente, que siempre y en todo caso se produce automáticamente tras el fallecimiento, puede tener una mayor o menor prolongación en el tiempo, extendiéndose, incluso, durante años, haciendo más relevante el conocimiento de qué efectos tributarios, materiales y procedimentales, se producen durante su vigencia.

Especial importancia tiene, durante la vigencia de la herencia yacente, todo lo relativo a su administración, gestión y representación.

El patrimonio que constituye la herencia yacente —que fue titularidad de la persona fallecida— sigue activo, no perece por el hecho del fallecimiento

de su titular, y las relaciones jurídicas y económicas de todo tipo continúan. Hasta que, por la aceptación de la herencia, sean los sucesores quienes pasen a ocupar la titularidad de todas aquellas relaciones, lo relevante es quién y cómo puede realizar válida gestión, administración y representación de la herencia yacente.

Existen cuatro posibilidades legales —albacea designado a tal efecto en testamento; personas llamadas a la herencia aun no aceptantes; administrador notarial o judicialmente designado— que tienen cada una sus circunstancias y requisitos, analizados en sus correspondientes epígrafes, señalando sus elementos de validez o, en su caso, de insuficiencia y cómo afectan y pueden malograr los actos y las relaciones que se realicen durante la vigencia de la herencia yacente.

Una vez efectuado con detalle el análisis, desde una perspectiva de legalidad civil, de la situación en que consiste la herencia yacente, al objeto de que queden bien asentados todos sus elementos y caracteres, el contenido de la obra, lo que constituye su materia propia y específica, es el efecto que esta situación tiene en el ámbito tributario, tanto en el plano de los procedimientos tributarios como en el plano material de cada una de las figuras impositivas generales de nuestro sistema fiscal.

La legalidad tributaria, prevé y acoge esta situación de yacencia de la herencia, de situación transitoria —más o menos larga en el tiempo, pero siempre existente en caso de fallecimiento— de vacío de titularidad en bienes y derechos que, en cuanto tales, siguen plenamente vigentes, produciendo hechos con trascendencia tributaria que es necesario regular.

Dos preceptos de la Ley General Tributaria se refieren básicamente a la herencia yacente.

Uno, es el artículo 39.3 que afecta al plano de los procedimientos tributarios, señalando categórica y precisamente, que en tanto la herencia esté yacente, las actuaciones de la Administración tributaria, en cualesquiera de sus procedimientos, se realizará con quien tenga la representación de la herencia yacente.

Otro, es el artículo 35.4, solo enunciator de posibilidad, pero no decisorio, al señalar que cuando una ley así lo establezca, la herencia yacente podrá tener la consideración de obligado tributario; esto es, de sujeto pasivo de un tributo, cuando la ley propia de ese tributo así lo establezca. Por el contrario, y conforme a esa posibilidad legal, si la ley propia de cada uno de los tributos que configuran nuestro sistema fiscal no establece que la herencia yacente tendrá la consideración de sujeto pasivo, aunque se produzca el hecho imponible del tributo, la herencia yacente no será sujeto pasivo.

A partir de esas dos previsiones legales, en la obra se analiza la incidencia y el efecto que la situación de herencia yacente tiene en cada uno de los procedimientos tributarios y en cada una de las figuras impositivas generales de nuestro sistema fiscal.

En cuanto a los procedimientos, se analiza —en capítulo III— específica y separadamente, la situación de herencia yacente en los procedimientos de inspección, recaudación y reclamación económico-administrativa.

En lo relativo al procedimiento de inspección, desde la precisión del artículo 39.3 LGT, es poco equívoco que la herencia yacente pasará a ocupar el lugar de la persona fallecida si la defunción se produce una vez iniciada la actuación inspectora, e igual si, producido el fallecimiento, se inicia después una actuación inspectora para la comprobación de las obligaciones tributarias de la persona fallecida por los periodos impositivos no prescritos. En uno u otro caso, la actuación de inspección se realizará ante la herencia yacente.

Tampoco resulta especialmente controvertido que, en caso de actuaciones de inspección ya iniciadas antes del fallecimiento, la continuación de esa actuación ante la herencia yacente no implica actuación nueva, sino continuación de la que estaba abierta, por lo que lo ya actuado sigue manteniendo su validez, y los plazos legales para su conclusión son los que iniciaron su cómputo ante la persona ahora fallecida.

Los problemas se presentan en el plano de la representación válida de la herencia yacente ante la Inspección.

El procedimiento de inspección es un procedimiento dialéctico que se realiza con, y ante, la persona sujeto pasivo de las obligaciones tributarias objeto de comprobación; no es un procedimiento que se realice a espaldas o sin la asistencia del obligado tributario.

El fallecimiento de la persona obligada tributaria hace necesario —fuerza— un cambio en la persona ante la que se realiza la actuación.

El artículo 39.3 LGT establece que por la herencia yacente actúa quien la representa; y el artículo 45.3 LGT intenta acotar cuál puede ser la representación en el ámbito tributario de los entes sin personalidad, entre los que está la herencia yacente.

Pero, es ahí, en materia de representación donde se plantean mayores disfunciones.

El artículo 45.3 LGT contiene ambigüedades e imprecisiones que dificultan su clara y segura aplicación en el caso de las herencias yacentes.

Se suscitan, en este específico caso de las actuaciones inspectoras, todos los problemas generales relativos a la representación de la herencia yacente que han sido objeto de análisis previo en el capítulo II, en la exposición de la caracterización civil de esta situación de yacencia.

No es una cuestión menor, ni baladí, porque es inequívoco señalar que los defectos que puedan producirse en la actuación inspectora sobre la adecuada y válida representación de la herencia yacente, implicarán falta de validez jurídica de sus resultados documentados en actas de inspección y liquidaciones tributarias. Esto es, que toda la actuación inspectora puede decaer

si no se tiene bien acreditado que la herencia está yacente, o no, y se actúa, en una u otra situación, ante quien válidamente tiene la representación de la herencia yacente, o es ya heredero efectivo por su aceptación de la herencia.

Esto mismo es predicable del procedimiento de recaudación en el que, finalmente, la mayor cantidad y cualidad de problemas se plantea por las dificultades de válida y correcta acreditación de la propia situación de yacencia de la herencia y de su correcta representación.

El procedimiento administrativo de recaudación de los tributos tiene dos fases claramente diferenciadas: periodo voluntario, y periodo de recaudación ejecutiva. Una y otra fase son plenamente operativas, en caso de fallecimiento del obligado tributario, ante la herencia yacente.

Por lo dispuesto en artículo 39.3 LGT sobre continuidad por la herencia yacente de las obligaciones tributarias de las personas fallecidas, viene de suyo que toda deuda tributaria que, a la fecha de fallecimiento, estuviera en periodo de ingreso voluntario habrá de ser ingresada por la representación de la herencia yacente, dentro del plazo legalmente establecido. Plazo que no es objeto ni de suspensión, ni ampliación por el hecho del fallecimiento de la persona inicialmente obligada a realizar el ingreso.

Los plazos de declaración, autoliquidación e ingreso no se suspenden ni amplían por el fallecimiento del obligado tributario. La herencia yacente habrá de efectuar la declaración y autoliquidación de las obligaciones tributarias de la persona fallecida que estuvieran en período voluntario de cumplimiento, dentro de ese plazo.

No por razón específica de fallecimiento, pero sí, por razones genéricas de dificultades financieras transitorias, aplicables también a la situación de herencia yacente, se podrá solicitar aplazamiento o fraccionamiento —no de la obligación de declaración/autoliquidación— del ingreso de la deuda tributaria, que habrá de ajustarse a los requisitos y procedimiento establecido con carácter general.

El fallecimiento del obligado tributario produce automáticamente la intransmisibilidad de las sanciones que hubieran podido imponerse por incumplimientos tributarios por él producidos. A partir de ese hecho incuestionable de la no transmisibilidad de sanciones por infracciones cometidas, se abren distintos planos de actuación, según sean sanciones ya impuestas, pero no ingresadas, en vida de la persona fallecida, o se trate de infracciones tributarias ya cometidas, pero no sancionadas en el momento del fallecimiento. En todo caso, materialmente, lo excluido de transmisibilidad son las sanciones por infracciones tributarias, y no los recargos por cumplimiento espontáneo, aunque extemporáneo, de obligaciones tributarias que no tienen naturaleza sancionadora.

El procedimiento de recaudación ejecutiva consiste en la aprehensión material por los órganos de la Administración tributaria, sin la voluntad del obligado tributario, aunque sí con su conocimiento, de bienes y derechos

de su titularidad para la satisfacción de débitos tributarios que no han sido pagados en periodo voluntario de ingreso.

El fallecimiento del obligado tributario no afecta en el plano material al procedimiento de recaudación ejecutiva, esté ya iniciado, o no, en el momento del fallecimiento. Todos los bienes y derechos titularidad de la persona fallecida, que en vida eran susceptibles de recaudación ejecutiva, constituidos en herencia yacente por el fallecimiento de su titular, están exactamente igual que antes, sometidos a la facultad ejecutiva y de aprehensión por los órganos administrativos de recaudación. Materialmente no existe cambio alguno.

Sí hay cambio en el plano estrictamente subjetivo.

El procedimiento de recaudación ejecutiva se realiza sin la voluntad del obligado tributario; se sustituye su voluntad de no ingreso por la acción ejecutiva de los órganos administrativos.

Pero, el titular de los bienes y derechos ejecutables sí tiene derecho a ser informado y puede, incluso, ejercitar diversas opciones dentro del procedimiento.

Ese derecho a información, u opciones de participación, se transmiten, en caso de fallecimiento, a la herencia yacente y su representación, planteándose, en consecuencia, también en este específico procedimiento de recaudación ejecutiva, todos los problemas ya antes expuestos y vicios invalidantes de la actuación administrativa que pueden producirse si la representación de la herencia yacente con la que se actúa no es la correcta.

Los obligados tributarios tienen el derecho a recurrir, para que se revise su adecuación a Derecho, todos los actos resolutorios y de trámite relevante, que puedan realizar los órganos de la Administración tributaria.

Existe un sistema doble de recursos: primero ante la propia Administración tributaria y, después, ante los órganos judiciales.

En el plano administrativo, los recursos son planteables ante los Tribunales Económico-Administrativos, que son órganos de la Administración especializados en la resolución de reclamaciones y recursos.

No existe, en la regulación legal de estas reclamaciones económico-administrativas, precepto alguno que específicamente se refiera a la situación de herencia yacente.

No obstante, y por aplicación de lo dispuesto con carácter general en artículo 39.3 LGT, sin perjuicio de alguna insuficiencias que ese precepto plantea, haciendo una interpretación no estrictamente literal de su contenido, se entiende, y así está reconocido tanto en la práctica de estos tribunales económico-administrativos como en las sentencias de los órganos judiciales de lo contencioso, que la herencia yacente, a través de su válida representación, podrá ejercitar estas reclamaciones económico-administrativas, ya interpuestas y en curso, o en plazo para su interposición, frente actos de la Administración tributaria relativos a la persona fallecida.

HERENCIA YACENTE: TODA SU FISCALIDAD

INCIDENCIA Y EFECTOS EN PROCEDIMIENTOS Y TRIBUTOS

La obra contiene un completo análisis de los efectos fiscales que se producen en la herencia yacente; esto es, todo el tiempo que transcurre desde el fallecimiento de una persona hasta que la herencia es aceptada por sus sucesores. Tiempo que puede prolongarse durante años, y patrimonio que puede ser cuantioso incluyendo todo tipo de bienes muebles, inmuebles y activos empresariales.

Todos esos bienes y derechos, ahora sin titular, continúan produciendo efectos económicos y fiscales, que se han de imputar a la herencia yacente.

Se analiza, de una parte, la incidencia de la herencia yacente en los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y reclamación económico-administrativa. De otra, la herencia yacente en cada una de las figuras impositivas: Impuesto sobre el Patrimonio; IRPF; IVA; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; sobre Sucesiones y Donaciones; y Tributos Locales: IBI, IAE, IVTM, ICIO, IIVTNU.

Se detectan y analizan notables deficiencias regulativas que, entre otras consecuencias, implican no proceda tributación por Impuestos sobre el Patrimonio, IBI, e IVTM, y un diferimiento en IRPF hasta la aceptación de la herencia, pese a que, con más voluntad que fundamento jurídico, la Administración tributaria pretenda impedirlo.

Son muchos los problemas que se suscitan en una situación, siempre presente tras un fallecimiento, que está muy somera y, en algunos casos, poco afortunadamente regulada. Aquí se proponen y fundamentan soluciones.

FCO. JAVIER MARTÍNEZ HORNERO

El autor es licenciado en Derecho, en Filosofía y Letras —especialidad Psicología— y graduado superior en Ciencias Políticas y de la Administración. Inspector Financiero y Tributario del Estado. Inspector Jefe de Equipo Nacional de Inspección en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT. Conferenciante, profesor de másteres de tributación, entre otras instituciones, en ESADE y Universidad Pompeu y Fabra. Las últimas obras que ha escrito son *«Luces y sombras, aciertos y errores de la Inspección de Hacienda»*, *«Delitos fiscales (de los) famosos / De Lola Flores a Iñaki Urdangarín»* y *«Subordinación política de la Inspección de Hacienda»*.

PVP: 20,00 €

ISBN: 979-13-7011-032-1

