

## LA CONDICIÓN DE HEREDERO A EFECTOS TRIBUTARIOS

**Claudio García Díez**

*Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2013** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

---

### EXTRACTO

El presente trabajo efectúa una visión comparada (civil y tributaria) de la figura del heredero con el objeto de analizar el grado de coordinación existente entre ambos sectores del Ordenamiento. Desde una perspectiva tributaria, el heredero asume dos tipos de obligaciones tributarias. Unas que hacen referencia a su propia condición de deudor principal *propio* y que, fundamentalmente, se centran en el cumplimiento de la obligación tributaria principal dimanante del Impuesto de Sucesiones. Y otras que tienen su origen no en su persona, sino en la del causante y que hacen que adquiera la condición de sucesor en las deudas tributarias del fallecido.

Por tanto, la adquisición de la condición de heredero resulta fundamental a efectos fiscales pues solo a partir de ese momento el heredero tendrá la doble condición de *contribuyente* y de *sucesor tributario*. Y aquí es donde, en principio, opera nuestro Derecho sucesorio. Como vamos a poner de manifiesto, la falta de correspondencia de criterios existente entre ambas esferas normativas determina la existencia de importantes *disonancias* (materiales y procedimentales) entre el Derecho civil y el Derecho tributario acerca de la figura del heredero.

**Palabras claves:** Impuesto de Sucesiones, sucesor, causante, heredero, legatario, causahabiente, herencia yacente, devengo, derecho de deliberación, aceptación a beneficio de inventario, fideicomiso, sustituciones sucesorias y jurisdicción voluntaria no contenciosa.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013*

## THE HEIR STATUS FOR TAX PURPOSES

Claudio García Díez

---

### ABSTRACT

This article presents a comparison between the civil and fiscal state of the inheritor with the objective of analyzing the level of coordination that exists between both sectors of the Legislation. From a fiscal perspective, the beneficiary assumes two types of tax obligations. Some of these obligations refer to his or her condition as primary debtor and mainly focus on tax liability arising from Estate Tax (Death Duty). Others are not attached to the inheritor as a person, but rather to the source, and they cause the beneficiary to inherit the condition of successor of the fiscal debts of the deceased.

Therefore, acquiring the condition of inheritor is essential to fiscal effects as it is only after this moment that the inheritor will have the double definition of *contributor* and *taxable successor*. This is where our Inheritance Law initially operates. As will be seen in this article, the lack of correspondence between existing criteria in each of the regulatory spheres determines the existence of important *dissonance* (material and procedural) between Civil Law and Tax Law regarding the figure of the inheritor.

**Keywords:** Estate Tax, successor, causative, heir, legatee, inheritance in abeyance, accrual, right of deliberation, acceptance under benefit of inventory, trust, substitution succession and voluntary non-contentious jurisdiction.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. El heredero, *sucesor universal* del fallecido
- III. El heredero como *sucesor tributario* del causante: contenido y alcance
- IV. La adquisición de la condición de sucesor tributario, ¿existe coincidencia en los ámbitos civil y tributario?
- V. La aceptación del caudal relicto
- VI. El sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones
- VII. Herederos *sucesivos* sobre un mismo caudal relicto: los supuestos de sustitución
- VIII. El fideicomiso en el Impuesto de Sucesiones
- IX. La herencia yacente *en, durante, e incluso, después* de la sucesión de las deudas tributarias
- X. Eficacia del inventario formado en Jurisdicción voluntaria *no litigiosa* frente a las Administraciones tributarias acreedoras
- XI. Conclusiones

## I. INTRODUCCIÓN

La condición de heredero y, concretamente, la determinación del momento en que se adquiere tal condición resulta trascendente a efectos tributarios desde una doble perspectiva. En primer lugar, para fijar la condición de *sujeto pasivo contribuyente* del Impuesto de Sucesiones y, además, para asignarle la condición de *sucesor* en las deudas tributarias que dejó pendientes de pago el causante al tiempo del fallecimiento.

En este sentido, se pueden distinguir dos alternativas. La primera, considerar que la condición de heredero se adquiere *automáticamente* con motivo del fallecimiento del causante, sin necesidad de cumplir requisito adicional alguno. Y la segunda posibilidad que, a la par del óbito, necesita de una manifestación de voluntad del designado heredero aceptando tal condición, ya sea pura y simplemente, ya sea a beneficio de inventario.

Las consecuencias que en el plano tributario se derivan de una u otra posición son, sin duda, muy trascendentes, particularmente en la *concreción del momento* a partir del cual la persona designada como heredera asumirá la cualidad del *obligado tributario* respecto del Impuesto de Sucesiones devengado con el fallecimiento del causante, así como de las deudas tributarias que este haya dejado pendientes.

La solución a este dilema debe partir de un análisis, aunque sea somero, de la posición propiamente civilista para, acto seguido, estudiar la tesis tributaria y, finalmente, constatar si ambos sectores del Ordenamiento (Civil y Tributario) son o no coincidentes al establecer el momento en el que el heredero asume dicha condición.

## II. EL HEREDERO, SUCESOR UNIVERSAL DEL FALLECIDO

1. De acuerdo con nuestro Código Civil el testador puede disponer de su herencia «a título de herencia o de legado» (art. 668 CC). La diferencia fundamental entre ambas modalidades sucesorias se encuentra en el alcance y extensión de la sucesión. Así, estaremos en presencia de herederos cuando se suceda «a título universal», y en presencia de legatarios si se sucede «a título particular» (art. 660 CC<sup>1</sup>). No obstante, nuestra jurisprudencia también ha reconocido las afi-

---

<sup>1</sup> La doctrina legal del Tribunal Supremo, desde fechas tempranas, ha destacado las diferencias sustanciales de ambos títulos sucesorios, señalando que «la sucesión a título universal, equivale a herencia en sentido subjetivo, *quam sue-*

nidades existentes entre el heredero y un determinado tipo de legatario, el llamado *legatario de parte alicuota* y, consecuentemente, el reconocimiento a este de determinados derechos que, en principio, pertenecen al heredero<sup>2</sup>

En consecuencia y habida cuenta de la naturaleza *sucesoria universal* del heredero, este sucederá «al difunto (...) en *todos* sus derechos y obligaciones» (art. 661 CC), entre las que, obviamente, figurarán las obligaciones tributarias que el causante dejó pendientes de pago<sup>3</sup>. Solo

---

*cessio in universum jus quod defunctus habuerit, ocupando el heredero en la sucesión universal la misma posición jurídica que tendría el causante con respecto a las relaciones todas, que no son inherentes a la personalidad de este y que no son atribuidas como bienes independientes, aislados, a un determinado suelo, mientras en la sucesión a título particular, la transmisión se opera para uno o más derechos singulares del causante, o para todos sus actuales derechos "uti singuli", el uno distinto e independiente del otro, por lo cual heredero es aquel sucesor a quien es atribuido la totalidad de las relaciones patrimoniales del difunto, o una parte alicuota de aquellas, independientemente del nombre con que sea designado, legatario es el sucesor en bienes o derechos determinados, concepto confirmado por el artículo 768 de nuestro Código Civil, pues si el heredero instituido en una cosa cierta y determinada ha de ser considerado como legatario, recíprocamente el legatario de parte alicuota habrá de ser calificado como heredero» [STS (Sala de lo Civil) de 22 de enero de 1963. RJ 1963\447].*

<sup>2</sup> STS (Sala de lo Civil) núm. 642/2006, de 12 de junio: «si bien el artículo 660 del mismo código distingue entre heredero y legatario considerando que el primero sucede a título universal y el segundo a título particular, *no puede desconocerse la asimilación a ciertos efectos de la figura del legatario de parte alicuota a la del heredero en cuanto acreedor de una parte de la herencia*. Así ha de entenderse que *el régimen del legado de parte alicuota* –que en este caso atribuyó el testador a sus sobrinos demandantes– *es distinto del legado de cosa específica* –cualquiera que sea la posición doctrinal que se adopte acerca de su naturaleza– *por la afinidad entre aquel legado y la herencia, derivada en ambos de la común atribución indeterminada de bienes* –aunque sea por diferente título– que obliga a que se concrete o materialice mediante la partición el contenido económico para fijar la parte que le corresponde a uno y otro. Al respecto, la Sentencia de esta Sala de 22 de enero de 1963 ya señaló que "dada la naturaleza, alcance y efecto de esta especie de legado y la ausencia de su reglamentación en nuestro Código Civil, *deben serle aplicables determinados preceptos legales relativos al heredero*, y muy especialmente aquellos cuyo fin inmediato es el conocimiento por el sucesor del patrimonio en que haya de participar, su cuantía y composición, punto en el que la semejanza entre el heredero y el legatario de parte alicuota aparece más destacada"» (Fundamento Segundo, NCJ047039).

<sup>3</sup> Como se razona en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres núm. 118/2001, de 26 de abril, «(...) La palabra "herencia" en su concesión romanista significa "el fenómeno de subrogarse el heredero en la universalidad de los derechos y obligaciones del causante". Van, pues, comprendido dentro del concepto de herencia el activo y el pasivo, los derechos y obligaciones, con la sola excepción de aquellas que sean personalísimas e intransmisibles. Pero a esta concepción romana de sucesión del heredero en el "universo iuris" del difunto, se contraponen la concepción antitética del derecho germánico, que solo ve en la sucesión una transmisión de bienes determinados o suma de los mismos o el haber líquido dejado por el causante, de modo que al heredero le afectan las deudas de aquel en cuanto alcance a cubrirlas con los bienes de la sucesión. *En la doctrina española actual, se mantiene la concepción de la herencia como universitas iuris*, de la que forman parte derechos y obligaciones, como se colige del artículo 659 del C. Civil, donde se establece que la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte. *Reconocida la existencia de un patrimonio que durante la vida del causante constituye una unidad, no parece que haya dificultad en admitir que esa unidad subsiste después de la muerte, transmitiéndose el patrimonio como un todo al heredero o herederos*, salvo la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. A la luz de las consideraciones expuestas, se nos presenta la herencia en nuestro Derecho como "la continuación o sucesión, por modo unitario, en la totalidad del complejo formado por aquellas relaciones jurídicas patrimoniales activas y pasivas de un sujeto fallecido, que no se extingan por su muerte"» (Fundamento Primero, JUR 2001/173113).

en el caso de que toda la herencia se hubiera distribuido en legados, los legatarios responderán de las cargas del fallecido, concretamente «se prorratearán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa» (art. 891 CC<sup>4</sup>) y así se ha reconocido en la vía civil respecto de deudas tributarias *vivas* del causante en herencias distribuidas en legados<sup>5</sup>.

Vemos, pues, como desde una perspectiva iusprivatista no hay óbice alguno a que las deudas tributarias del testador formen parte del pasivo de su caudal relicto y de ahí, a su vez, que los llamados a una herencia a título de herederos deban extremar su prudencia al asumir tal condición, puesto que (valga la expresión) el heredero *sucede en todo*<sup>6</sup>; sin perjuicio, claro está, de las

<sup>4</sup> Y esto es así porque en tales supuestos no existe heredero. En otras palabras, se trata de «una forma especial de sucesión hereditaria en la que se prorratean las deudas y gravámenes entre los legatarios, por lo que se hace *innecesaria la intervención de los sucesores a título universal y absurda la exigencia de una declaración de herederos para el limitado fin de entregar las cosas relictas* (Resolución de la Dirección General de los Registros de 30 diciembre 1916), de manera que, pese a las alegaciones la parte actora, no puede considerarse a la señora de las C. P. como heredera de su tía y adoptante» (Sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla de 1 de febrero de 1995 (Fundamento Quinto, AC 1995\392).

<sup>5</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de León núm. 1/2001, de 2 de enero: «(...) siendo indiscutible y aceptado por las partes, que la herencia de D.<sup>a</sup> Natividad F. Z., se distribuyó en tres legados a favor de sus tres sobrinos ahora litigantes, los cuales fueron aceptados por todos ellos sin condicionamiento alguno, y que la testadora nada dispusiera sobre la forma de hacerse cargo cada legatario de las deudas y gravámenes de la herencia, clara es la aplicación de lo dispuesto en el artículo 891 del Código Civil (...) D.<sup>a</sup> Natividad F. Z. no había satisfecho en vida el pago del impuesto sobre sucesiones correspondiente a la sucesión hereditaria de su hermana D.<sup>a</sup> Antolina F. Z., y que ascendía a 385.948 pts. Por ello que tal deuda y gravamen que tenía D.<sup>a</sup> Natividad, pase y se transmita a los legatarios-herederos (...) Siendo indiferente la procedencia y origen de dicha deuda tributaria, y por lo tanto si los bienes que soportara la misma se hubieran vendido o no, o si se hubieran, a su vez, transmitido por D.<sup>a</sup> Natividad a cualquiera de sus sobrinos. Pues, en definitiva, tal deuda tributaria era una carga o gravamen de la herencia de aquella y, en cuanto tal, su pago se transfería a sus herederos al haber aceptado la herencia sin condicionamiento alguno al respecto» (Fundamento Segundo. JUR 2001\120452).

<sup>6</sup> Como ha tenido la oportunidad de precisar una constante doctrina legal del Tribunal Supremo a la hora de diferenciar la figura del heredero de la del sucesor usufructuario aunque este último lo sea a título universal: «(...) Primero. Por su naturaleza jurídica la herencia implica, conforme al artículo 660 del CC, la transmisión del caudal relicto del causante en su integridad ("universum juscuod defunctus habuerit"), de forma tal, que *el heredero al adquirir en bloque o en parte alicuota el patrimonio de aquel en su conjunción de derechos y obligaciones* (arts. 659 y 661), *se coloca respecto del mismo en igual situación que el difunto*, en tanto que en la sucesión usufructuaria, el designado se sitúa respecto de dicho caudal en posición distinta de la que gozaba el anterior propietario por sucederle tan solo era una parte cualitativa de su contenido económico, cual es el goce o disfrute sobre cosa ajena (art. 467) sin que se le transfiera el "jus disponendi" cualificativo del dominio, según el artículo 348, lo que hace que el contenido de su derecho se asemejó a un "uti singuli", comprendido en el artículo 660 en relación con el 668 al tener que coexistir con el nudo propietario instituido también universalmente, aparte de que mientras la herencia integra una figura jurídica de tracto único, el usufructo lo es de tracto sucesivo (art. 474). (...) Y sexta. Por sus efectos, *el heredero responde de las cargas de la herencia, no solo con los bienes de esta, sino con los suyos propios ("ultra vires")*, conforme a los artículos 1.003 y 1.084, salvo la aceptación a beneficio de inventario, autorizada por los 1.010 y siguientes (art. 1.023, núms. 1.º y 3.º), mientras que el usufructuario, únicamente queda afectado por lo general por los legados de pensión vitalicia y alimentos (art. 503) debido a la temporalidad de su disfrute, asemejándose con ello a los legatarios que responden de las cargas

opciones legales que permiten limitar el alcance de su responsabilidad y que, básicamente, son el ejercicio del derecho de deliberación y, sobre todo, la aceptación a beneficio de inventario.

2. El *derecho de deliberación* se encuentra reconocido en el párrafo segundo del artículo 1.010 del Código Civil<sup>7</sup>, opera antes del acto de aceptación de la herencia y por ello, más que un mecanismo de limitación de la responsabilidad sucesoria, es un instituto de prevención pues permite al heredero conocer el estado de deudas provenientes del fallecido para, a la vista de las mismas detalladas en el inventario, tomar la decisión de aceptar o renunciar a la herencia, dentro del plazo conferido en el artículo 1.019 del Código Civil<sup>8</sup>.

3. Por su parte, la *aceptación a beneficio de inventario* (previsto en el párrafo primero del art. 1.010 CC<sup>9</sup>) sí es un auténtico mecanismo de limitación de la responsabilidad sucesoria en el que el heredero responderá de las deudas del causante únicamente con el patrimonio procedente del difunto, nunca con el suyo propio; tal y como establece el artículo 1.023 del Código Civil<sup>10</sup> y ha refrendado la jurisprudencia<sup>11</sup>.

---

que les fueron impuestas (art. 858) o de las que existieran cuando toda la herencia se hubiese distribuido de esa forma (art. 891) sin responder con sus bienes particulares, si bien todos estos gravámenes repercuten en el usufructo, porque al disminuir el caudal mediante su pago, se merman correlativamente los réditos de tal derecho, que recaen sobre el patrimonio neto y no sobre la totalidad de la herencia, aunque para evitarla su titular está facultado para utilizar los derechos que le confiere el artículo 510; de todo lo cual se deduce que el sucesor usufructuario no puede confundirse con un heredero ni con un legatario de parte alicuota y que, aunque esté designado a título universal, no se trata de un continuador de la personalidad del testador a efectos de no poder impugnar los actos por este realizados cuando, como en este caso, lesionan sus intereses nacidos, no del usufructo, sino de su condición de heredero de otra persona, con lo que decae el cuarto y último motivo del recurso y procede la desestimación de este en su totalidad» [STS (Sala de lo Civil) de 24 de enero de 1963, RJ 1963/518].

<sup>7</sup> «Todo heredero (...) podrá pedir la formación de inventario antes de aceptar o repudiar la herencia, para deliberar sobre este punto» (art. 1.010 CC).

<sup>8</sup> «El heredero que se hubiese reservado el derecho de deliberar, deberá manifestar al Juzgado, dentro de treinta días contados desde el siguiente al en que se hubiese concluido el inventario, si acepta o repudia la herencia. Pasados los treinta días sin hacer dicha manifestación, se entenderá que la acepta pura y simplemente» (art. 1.019 CC).

<sup>9</sup> «Todo heredero puede aceptar la herencia a beneficio de inventario, aunque el testador se lo haya prohibido» (art. 1.010 CC).

<sup>10</sup> «El beneficio de inventario produce en favor del heredero los efectos siguientes: 1. El heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma. 2. Conserva contra el caudal hereditario todos los derechos y acciones que tuviera contra el difunto. 2. No se confunden para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los que pertenezcan a la herencia» (art. 1.023 CC).

<sup>11</sup> «(...) La ley pone a disposición del llamado a la herencia el beneficio de inventario para que pueda adquirirla separada de su propio patrimonio, hasta que se hayan pagado todos los acreedores (y legatarios). *Su función esencial, no otra, es limitar la responsabilidad del heredero al valor del activo hereditario.* Por ello, el efecto básico es la *no confusión de los patrimonios de heredero y causante* (art. 1.023.3.º CC) lo que conlleva la limitación de la responsabilidad de dicho heredero (art. 1.023.1.º) quedando la herencia en administración hasta que resulten pagados los acreedores (y legatarios) (art. 1.026)» [STS (Sala de lo Civil) 24/2011, de 28 de enero, Fundamento Segundo, NCJ054495].

Es importante destacar que esta modalidad de aceptación debe realizarse con un cumplimiento estricto de las formalidades legales exigibles y de los plazos (arts. 1.013<sup>12</sup> y 1.018 CC<sup>13</sup>), con abstención de cualquier actuación negligente (art. 1.024 CC<sup>14</sup>) o fraudulenta (art. 1.002 CC<sup>15</sup>) en la formación del inventario<sup>16</sup>, pues en caso contrario se perderá tal beneficio, convirtiéndose la aceptación en *pura y simple*.

- <sup>12</sup> «La declaración a que se refieren los artículos anteriores no producirá efecto alguno si no va precedida o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia, hecho con las formalidades y dentro de los plazos que se expresarán en los artículos siguientes» (art. 1.013 CC).
- <sup>13</sup> «Si por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no se concluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente.»
- <sup>14</sup> «El heredero perderá el beneficio de inventario: 1. Si a sabiendas dejare de incluir en el inventario alguno de los bienes, derechos o acciones de la herencia. 2. Si antes de completar el pago de las deudas y legados enajenase bienes de la herencia sin autorización judicial o la de todos los interesados, o no diese al precio de lo vendido la aplicación determinada al concederle la autorización» (art. 1.024 CC).
- <sup>15</sup> «Los herederos que hayan sustraído u ocultado algunos efectos de la herencia, pierden la facultad de renunciarla, y quedan con el carácter de herederos puros y simples, sin perjuicio de las penas en que hayan podido incurrir» (art. 1.002 CC). La STS (Sala de lo Civil) núm. 752/2011, de 20 de octubre, ha precisado la naturaleza, fundamento y efectos de este precepto legal: «El comportamiento descrito en el artículo 1.002 de Código Civil (...) Hoy la generalidad de la doctrina entiende que no nos encontramos ante un supuesto de aceptación tácita en sentido propio, pero *sí ante una modalidad de sanción o pena civil derivada del comportamiento ilícito*. Existe "sustracción" cuando un heredero se apropia de uno o varios efectos hereditarios sin tener título alguno que lo justifique, lo que integra una conducta activa, mientras que existe "ocultación" cuando el heredero guarda un bien hereditario o calla sobre su existencia, la disimula o la encubre, lo que comporta una conducta pasiva en cuanto el heredero se abstiene de manifestar que un determinado bien forma parte de la herencia. *La doctrina, aun reconociendo que el artículo 1.002 no puede ser aplicado analógicamente a otros supuestos similares dado su carácter sancionador*, resalta que su interpretación no puede restringirse tanto que no pueda alcanzar otros supuestos idénticos a los contemplados en el precepto, siempre que se trate de disminuir el activo hereditario, aumentar el pasivo o defraudar a otros herederos, legatarios o acreedores hereditarios. La misma doctrina entiende que la sustracción u ocultación puede tener por objeto tanto bienes inmuebles como muebles, aunque es más probable que se refiera a estos últimos por su facilidad para ser sustraídos o escondidos. *Lo que resulta en todo caso necesario, por así venir exigido claramente en el precepto, es que el comportamiento sancionable se realice después de la apertura de la sucesión, aunque también se impondrá la aceptación pura y simple cuando la ocultación o sustracción haya acontecido antes del fallecimiento del causante pero persistan con posterioridad a ese momento*. La finalidad de la norma y de la sanción que en ella se contiene es clara: *hacer responder al heredero con sus propios bienes de las deudas del causante* cuando, mediante la sustracción u ocultación de los que pertenecían al mismo, no se limitó a dejar a salvo su patrimonio personal –lo que podía hacer mediante la aceptación "a beneficio de inventario"– sino que fue más allá con el propósito de impedir la responsabilidad del caudal "intra vires hereditatis"» (Fundamento Cuarto, NCJ056276).
- <sup>16</sup> Como se razona en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 32/2010, de 2 de febrero, la razón a que obedece este formalismo en la aceptación a beneficio de inventario estriba «en interés de los acreedores y legatarios, a quienes les interesa saber cuál es la determinación del heredero; acreedores, dice Manresa, al que se refiere el apelante, que tienen derecho a exigir que dicha aceptación sea "indudable y que los bienes se determinen con toda exactitud, para que el heredero no pueda distraerlos o darles distinta aplicación de la que legalmente corresponde" y esa determinación exacta de los bienes la exige la ley sin necesidad de que el legatario o el acreedor la solicite, así lo dispuesto en el artículo 1.013 CC, por tanto la aceptación a beneficio de inventario no podrá ser solo una declaración formal sin más, porque ello dejaría sin contenido los límites o exigencia contenidos en la Ley, por tanto es preciso que vaya



### III. EL HEREDERO COMO SUCESOR TRIBUTARIO DEL CAUSANTE: CONTENIDO Y ALCANCE

1. El artículo 35.2 de la Ley General Tributaria (LGT) incluye entre los obligados tributarios a los *sucesores* y, en desarrollo de tal previsión, el artículo 39 de la LGT identifica a los mismos cuando se trata de sucesores de personas físicas:

«1. *A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.*

*Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota.*

*En ningún caso se transmitirán las sanciones.* Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. *No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria*

---

*precedida o seguida de un "inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia, hecho con las formalidades y dentro de los plazos que se expresan" en los artículos siguientes. Dicha exigencia tiene su razón de ser, porque mediante esta aceptación a beneficio de inventario, el heredero se convierte, decía Manresa, en "un intermediario que representa limitadamente la personalidad del difunto, para cumplir en nombre de este cuantas obligaciones contraído durante su vida o se impuso en su testamento; pero destinando solamente para ese fin los bienes que el causante dejó al tiempo de su muerte". Y el heredero tiene igualmente interés en que sus bienes no se confundan con los de su causante, por tanto el inventario es una relación descriptiva de objetos y en relación con la herencia, que para ser completa debe comprender todos los bienes, derechos y cargas, es decir, ha de tener un activo y pasivo de la sucesión (...) Los artículos 1.013 y 1.018 regulan supuestos fácticos distintos, y así se desprende de su lectura, disponiendo el primero de ellos que "La declaración a que se refieren los artículos anteriores no producirán efecto alguno si no va precedido o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes, hecho con las formalidades y dentro de los plazos que se expresarán en los artículos siguientes", y el artículo 1.018 CC dispone que "Si por culpa o negligencia del heredero no se principiare o no reconcluyere el inventario en los plazos y con las solemnidades prescritas en los artículos anteriores, se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente"; el artículo 1.013 CC regula cuál es el efecto de no hacer el inventario por los herederos que han aceptado a beneficio de inventario, evidenciando que no basta una aceptación formal, sino que debe ser real y cierta, y ello se cumple con el inventario, y si este no se lleva a efecto la consecuencia prevista legalmente es la pérdida de los efectos referidos en el artículo 1.023 CC; y el artículo 1.018 CC contempla un supuesto distinto que es haber iniciado de forma deficiente el inventario o no haberlo concluido en debida forma, es decir, el supuesto de hecho es distinto al regulado en el anterior precepto porque en este caso los herederos sí han iniciado el inventario pero sin cumplir los plazos o exigencias legales, o bien no lo han terminado debidamente, y solo cuando esto ocurre se exige que medie culpa o negligencia para sancionarlos, teniéndolos por herederos "puros y simples"; culpa o negligencia que no se presume como bien indica la parte recurrente» (Fundamento Tercero. JUR 2010\125329).*

*no estuviera liquidada*, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la *herencia se encuentre yacente*, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.»

A través de este precepto (junto con el art. 177.1, que regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores personas físicas<sup>17</sup>), la LGT pretende ofrecer una regulación *integral* a la figura del sucesor de personas físicas, abordando y solucionando todas las cuestiones de fondo (identificación de los sucesores, contenido y alcance de la responsabilidad sucesoria...) y de procedimiento (como la continuación de los procedimientos no finalizados...) que el fallecimiento del causante genera en el ámbito fiscal. Veamos como lo hace y el grado de correspondencia de la *solución tributaria* con el Código Civil.

2. Respecto a las personas que van a tener la condición de *sucesores*, el artículo 39.1 de la LGT designa a los *herederos* (en este sentido se puede afirmar que existe coincidencia plena con nuestro Derecho sucesorio que –como hemos visto– también establece al heredero con responsable universal de las deudas y cargas del caudal relicto del causante). Por tanto, resulta fundamental determinar si la institución del heredero es coincidente a efectos civiles y tributarios. Cuestión que abordaremos más adelante.

2.1. En aquellas situaciones (muy frecuentes) en las que coexistan varios herederos sobre una misma masa hereditaria se plantea si la Administración tributaria debe dirigirse individualmente a cada uno de ellos instando la satisfacción de las obligaciones tributarias pendientes del causante en función de su concreta adjudicación hereditaria o si, por el contrario, puede hacerlo de manera solidaria; esto es, si puede dirigirse indistintamente a cada uno de ellos exigiendo la asunción total de las deudas tributarias del fallecido.

---

<sup>17</sup> Cfr., ALONSO MURILLO, F.: «Procedimiento de recaudación frente a sucesores», *Tratado sobre la Ley General Tributaria (Homenaje al Profesor Álvaro Rodríguez Bereijo)*, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2010, págs. 733 y ss.

La Dirección General de Tributos, con base en lo dispuesto en el vigente artículo 35.7 de la LGT<sup>18</sup> y en el artículo 1.084 del Código Civil<sup>19</sup>, sostiene que, como regla general, los herederos responderán de las obligaciones tributarias de difunto de forma solidaria, si bien diferenciando los casos de aceptación pura y simple de los de aceptación a beneficio de inventario, reconociendo en última instancia el derecho de los herederos a instar la división de las deudas tributarias de causante<sup>20</sup>.

**2.2.** Sin embargo, la LGT efectúa una extensión en el alcance de responsabilidad sucesoria equiparando a efectos tributarios a los *legatarios* cuando toda la herencia se distribuya en legados y a los *legatarios de parte alicuota* con los herederos; de tal manera que las obligaciones tributarias pendientes del fallecido se transmitirán en tales casos a los legatarios *en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos*. Ahora bien, ¿esta ampliación guarda correspondencia con el Código Civil?

<sup>18</sup> Artículo 35.7 de la LGT: «La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido».

<sup>19</sup> Artículo 1.084 del Código Civil: «Hecha la partición, los acreedores podrán exigir el pago de sus deudas por entero de cualquiera de los herederos que no hubiere aceptado la herencia a beneficio de inventario, o hasta donde alcance su porción hereditaria, en el caso de haberla admitido con dicho beneficio. En uno y otro caso el demandado tendrá derecho a hacer citar y emplazar a sus coherederos, a menos que por disposición del testador, o a consecuencia de la partición, hubiere quedado él solo obligado al pago de la deuda».

<sup>20</sup> Consulta núm. 17/2008, de 3 de septiembre (NFC030794): «(...) en principio, todos los herederos deben responder de las obligaciones del fallecido con carácter solidario. En consecuencia, la Hacienda Pública, acreedor, puede exigir a cualquiera de sus herederos la totalidad del importe de la obligación tributaria. No obstante, esto debe ser matizado por la distinción entre la aceptación pura y simple de la herencia y la aceptación a beneficio de inventario. (...) Hay, pues, una responsabilidad ilimitada en el caso de la aceptación pura y simple y, en el caso del beneficio de inventario, una responsabilidad limitada solo con el patrimonio heredado. Esta limitación de la responsabilidad no se debe confundir con el hecho de que la Hacienda Pública pueda dirigirse contra cualquiera de los herederos, cualquiera que sea su tipo de aceptación, a efectos de la exigencia de la totalidad de la obligación tributaria (con los límites cuantitativos que pudieran derivarse de lo expuesto anteriormente) (...) En cuanto al denominado "derecho a solicitar la división... de una deuda resultante de la liquidación practicada..." entendemos que la consultante se refiere a lo expresado en el artículo 35.6 párrafo 3.º de la Ley General Tributaria que dispone que: "Cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido". A la vista del anterior párrafo, para que la citada pueda solicitar la división se exigen los siguientes requisitos: 1. Que la deuda tributaria esté en fase de liquidación. 2. Que facilite los datos personales de los restantes obligados tributarios. En este caso el resto de los sucesores. 3. Que facilite la proporción en que participa en relación con el dominio o derecho transmitido. En este supuesto la proporción de participación en la herencia de la fallecida».

Respecto a las situaciones en que la herencia, toda ella, queda distribuida en legados ya hemos visto como el artículo 891 del Código Civil obliga a que los legatarios respondan del pasivo de la herencia del causante; de ahí que se pueda afirmar que en tales supuestos existe plena similitud en los ámbitos fiscal y civil. Y, por lo mismo, resulta solidario, y no mancomunado, el alcance de la responsabilidad de los legatarios en tales situaciones<sup>21</sup>.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con la figura de los *legatarios de parte alícuota*. Si bien es cierto que la jurisprudencia civil (como hemos destacado) les reconoce determinados derechos reservados, en principio, al heredero<sup>22</sup>, no hay base legal ni jurisprudencial desde la perspectiva privada que haga recaer sobre tales legatarios el cumplimiento de deberes y obligaciones que dejó pendientes de pago el testador. Por ello, se puede afirmar que el artículo 39.1 de la LGT introduce una especificidad en el ámbito tributario al equiparar a efectos *sucesorios* el instituto del heredero con el del legatario de parte alícuota. A mayor abundamiento, se aprecia una diferencia relevante en este punto entre la LGT de 1963, en su artículo 89.3, que se limitaba a señalar que «a la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios», sin especificar si el legatario de parte alícuota se encontraba incluido en el ámbito de la sucesión tributaria<sup>23</sup>; y el vigente artículo 39.1 de la LGT, que despeja cualquier

<sup>21</sup> Aunque nosotros sostenemos este planteamiento en orden a una interpretación coordinada de los artículos 35.7 de la LGT y 1.084 del Código Civil, conforme lo ha realizado la Dirección General de Tributos (*vid., supra*, nota 20), ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS sostiene la misma postura «por analogía fundada en la identidad de razón que existe con la situación de los herederos a quienes sustituye, en este caso, el conjunto de legatarios mediante prorrateo de la herencia en legados, y la consideración de estos como instituciones de herederos *ex re certa*, que permiten la acción del acreedor contra uno solo de los legatarios por toda la deuda sin perjuicio de la ulterior reclamación de este contra los demás (art. 1.144 CC)» [ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: *Comentarios a la Ley General Tributaria* (obra colectiva, coordinada por Juan Manuel HERRERO EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS), Thomson Aranzadi, Madrid, 2008, pág. 316].

<sup>22</sup> *Vid., supra*, nota 2.

<sup>23</sup> Esta indefinición del artículo 89.3 de la LGT/1963 intentó ser aprovechada por las Administraciones tributarias que con base en una interpretación literal del referido precepto pretendieron incluir en la esfera de la sucesión tributaria al legatario de parte alícuota, vía que fue cercenada por los Tribunales. Merece la pena destacar, en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2007, que sostiene acertadamente que una «(...) interpretación puramente literal del artículo 89.3 de la LGT, llegando a la conclusión, escasamente razonada, de que si el citado precepto hace referencia, sin distinción entre las dos figuras, al heredero y al legatario es porque las considera igualmente partícipes de la misma obligación. Por el contrario, la Sala considera que la obligación tributaria transmisible *mortis causa* no deja de ser una deuda de la herencia para cuya traslación se hace preciso acudir a las categorías y efectos propios de la norma civil, pues no resulta aceptable que la condición de legatario venga determinada, en determinados efectos, por la ley tributaria, entre otras razones porque las definiciones y categorías propias del Derecho privado se incorporan como tales al Derecho tributario, de suerte que solo es obligado por sucesión *mortis causa* quien lo fuera en función de su propio carácter, establecido y regulado en la ley civil. En otras palabras, el artículo 89.3 no es sino la concreción y especificación, en el campo tributario, de la sucesión *mortis causa* de una categoría o clase de deudas, las tributarias, pero no altera, sin habilitación legal para ello, la condición en virtud de la cual se asume o no, y con qué alcance, una deuda tributaria más allá de lo que permite el Código civil. Aceptar esta interpretación afectaría negativamente, alterándola, el *statu quo* propio del legatario que, cuando acepta el legado, lo es en la legítima confianza de que, conforme a la norma que rige la sucesión, es titular de un derecho exigible a los herederos para suceder a título particular en determinados bienes o derechos, no en las deudas o cargas, salvo que deriven del propio legado. Este equilibrio

duda en este sentido al establecer que «las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos (...) en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota».

3. En cuanto a la extensión y alcance de la responsabilidad sucesoria, el artículo 39.1 de la LGT la enmarca dentro de las *obligaciones tributarias pendientes* del fallecido; es decir, las *devengadas* y no satisfechas al tiempo del óbito, no siendo necesario (tal y como aclara el art. 39.2 LGT) que las mismas se encuentren liquidadas.

3.1. Ahora bien, la LGT (art. 39.1) establece ciertas limitaciones para determinados conceptos y en algunas situaciones. Así, nunca se transmitirán al sucesor las *sanciones tributarias* impuestas al causante, por exigencias del principio constitucional de personalidad de la pena, que sienta el axioma de que las sanciones únicamente son exigibles a su autor<sup>24</sup>.

Asimismo, en los casos de que las obligaciones tributarias pendientes de pago procedan de *supuestos de derivación de responsabilidad tributaria*, las mismas solo serán exigibles a los sucesores tributarios si, antes del fallecimiento del causante, se le hubiera notificado a este el respectivo acuerdo de derivación de responsabilidad de los artículos 41.5 y 174.4 de la LGT.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando el Acuerdo derivativo de responsabilidad notificado en su día al causante incluye sanciones tributarias? En ese caso, ¿el sucesor del causante debe abonar el importe total de la responsabilidad tributaria que en su momento se imputó al fallecido o, por el contrario, el montante de la responsabilidad tributaria que ahora se exige vía sucesión debe excluir el importe de las sanciones tributarias? La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ)

---

*quedaría completamente alterado si por virtud de una interpretación literal y simplista de la ley tributaria, no solo se considerara al legatario como sucesor a título universal, rigurosamente en contra de lo establecido en la norma civil, lo cual ya resulta inconcebible, sino que además se estableciera en su contra una obligación solidaria, por virtud de la cual se pudiera exigir al legatario, en pie de igualdad y al margen del valor de su legado, la totalidad de las deudas tributarias no extingüibles, sin perjuicio de las relaciones internas entre herederos y legatarios. La interpretación de la Administración resulta insostenible en este punto. (...) En suma, salvo en circunstancias especiales, aquí no concurrentes, el legatario no sucede al causante en sus derechos y obligaciones o en una parte alicuota de ellos, sino en bienes o derechos determinados, respondiendo solo de las cargas inherentes al legado que aceptan, pero no de las deudas del causante transmisibles mortis causa» (Fundamentos Séptimo y Octavo, NFJ028916).*

<sup>24</sup> Como recuerda la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 248/2008, de 28 de abril, «(...) Fue con la Ley 10/1985, de 26 abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria la que generalizó definitivamente el principio de no transmisión de las sanciones, por muerte de los sujetos responsables, tanto de las liquidadas antes, como después del fallecimiento al incorporar al artículo 89, el apartado 3, que dispuso que "a la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil por la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones". En la actualidad, el artículo 39 de la Ley 58/2003, General Tributaria, tras señalar que "a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos" añade en su párrafo tercero, reiterando lo señalado en el artículo 89.3 de la anterior LGT, que "en ningún caso se transmitirán las sanciones", disponiendo el artículo 190, relativo a la extinción de las sanciones tributarias que "las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas"» (Fundamento Cuarto, NFJ030688).

de Cataluña núm. 471/2012, de 27 de abril, concluye que en tales supuestos no hay limitación alguna y, por tanto, el sucesor se subroga plenamente en la posición del causante:

«(...) para establecer la vigencia normativa, que la responsabilidad que se exige ahora a los recurrentes, herederos del administrador de la sociedad, viene derivada del fallecimiento del administrador y no directamente de la incursión en responsabilidad en las deudas de la sociedad, por lo que ha de ser aplicada la Ley General Tributaria 58/2003, ya que el Sr. Severiano falleció el 3 de abril de 2008. En este contexto, el artículo 39 de la LGT establece en su apartado 1, párrafo tercero, que "En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento".

Debe quedar sentado que *en el momento del fallecimiento del administrador de la sociedad ya estaba delimitada la deuda que le había sido transferida, ya se había declarado fallida a la empresa y había sido legalmente notificada aquella derivación de responsabilidad; en suma, queda delimitado como importe exigible el reclamado, importe que, como venimos diciendo en numerosas sentencias comprende la total deuda exigida y del que no resultan escindibles las sanciones. De este modo, la deuda líquida exigible se transmite sin más a los sucesores mortis causa, a salvo que la herencia hubiera sido realizada a beneficio de inventario. Así queda recogido también en el artículo 182.2, segundo párrafo, de la LGT/2003.*

De la misma manera, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de abril de 2011, aclara que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable, sino que su único objetivo –plenamente lógico– fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos –como el referido art. 40.1, párrafo primero– que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiesen intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

*Conforme al artículo 182 de la LGT/2003, se extiende la responsabilidad por sanción en los referidos supuestos sin que se produzca ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, como resulta de la doctrina del Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma –refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 por la Ley 10/1985– que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal –en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad– que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable 'a posteriori' entre los distintos responsables individuales". Y el mismo TC admitió la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963» (Fundamento Sexto).*



Frente a lo argumentado por la Sentencia del TSJ de Cataluña, en caso analizado no se cuestiona que los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en la normativa tributaria extiendan el alcance de la responsabilidad a las sanciones tributarias cometidas por los deudores principales, sino que, por el contrario, se refiere a otra situación distinta como es la extensión de la *responsabilidad sucesoria* por la vía del artículo 39 de la LGT. Por ello, la improcedencia de la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2011.

Además, el TSJ de Cataluña en esta Sentencia obvia la naturaleza *materialmente punitiva* del Acuerdo derivativo de responsabilidad tributaria que incluye en su montante sanciones tributarias (al menos, claro está, en la parte que se refiere a las sanciones tributarias); tal y como tiene reconocido el Tribunal Constitucional<sup>25</sup>. De ahí que prime la aplicación del principio general de personalidad de la pena reconocido para los sucesores en el artículo 39.1 de la LGT y, a su vez, en el artículo 182.3 de la LGT que señala expresamente que «las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras». En otras palabras, no hay una mutación de la naturaleza (punitiva) de las sanciones tributarias pese a su inclusión en un Acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria.

<sup>25</sup> STC 85/2006, de 27 de marzo: «(...) *determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes en virtud de lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria. Pues bien, del examen de las actuaciones se desprende claramente que, tras los Acuerdos del Administrador de la AEAT de Hortaleza de 6 de junio de 1994, por los que se estimaban parcialmente los recursos de reposición interpuestos por los recurrentes, la responsabilidad de estos por las deudas tributarias de Difo, S.A., durante el periodo en que aquellos formaron parte del Consejo de Administración de dicha entidad alcanza exclusivamente a sanciones. Así resulta del contenido no solo de los citados Acuerdos, sino también de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 17 de junio de 1997 (hechos primero y segundo). Y tal responsabilidad deriva no de actos de otro –en particular, las omisiones de ingresos imputadas a Difo, S.A.–, sino de un comportamiento que, aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los artículos 77 y ss. LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex artículo 40 LGT, y que solo a ellos les resulta atribuible, a saber, no haber realizado como administradores de Difo, S.A., los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones. Pues bien, en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento –componentes de la "deuda tributaria" a la que alude el artículo 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 5 y 6)–, sino solo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A., por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración –sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, FJ 6)–, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a estos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica "Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias" del título IV que regula "La potestad sancionadora"» (Fundamento Tercero, NFJ022191).*

Por ello, en dichos casos, postulamos que el importe de la responsabilidad tributaria que se exige al sucesor se vea reducida en las cantidades correspondientes a sanciones tributarias, conforme se razona en otras Sentencias<sup>26</sup>.

#### IV. LA ADQUISICIÓN DE LA CONDICIÓN DE SUCESOR TRIBUTARIO, ¿EXISTE COINCIDENCIA EN LOS ÁMBITOS CIVIL Y TRIBUTARIO?

1. La asunción de la condición de heredero y, por lo mismo, la de sucesor a efectos fiscales, se produce automáticamente (pudiéramos decir que *ipso iure*) al tiempo del fallecimiento del causante (tesis «germanista»), o bien además es necesario que medie la aceptación de tal condición por parte del llamado a la herencia (tesis «romanista»).

Con la primera hipótesis, pues, bastaría la mera designación testamentaria realizada por el testador para, tras su fallecimiento, considerar que el heredero ya lo es, derivando todas las consecuencias que traen causa y que, a efectos fiscales, serían principalmente la de ser sucesor en las deudas tributarias pendientes de pago del fallecido. Por el contrario, la segunda alternativa requiere adicionalmente que el heredero lleve a cabo el acto de aceptación de la herencia y solo a partir de ese instante asumirá tal condición. Esta segunda hipótesis, a diferencia de lo que ocurre con la primera, suscita la situación y tratamiento que debe darse al caudal relicto entre las fechas del fallecimiento y de la aceptación y, cómo no, sus posibles implicaciones tributarias.

De lo que no hay duda es de que la primera alternativa se ajusta al carácter indisponible del crédito tributario<sup>27</sup>, mientras que la segunda se acomoda a las exigencias propias de la autonomía de la voluntad de los particulares que imperan en el Derecho civil sucesorio<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> Así, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1322/2007, de 17 de septiembre: «(...) ha quedado acreditado en el presente recurso, mediante la aportación del certificado de defunción, el fallecimiento de D. E..., por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria en relación con lo dispuesto en el artículo 89.3 de la misma Ley la responsabilidad por las infracciones no puede transmitirse al fallecimiento de D. E... a sus herederos que son los que han comparecido en el presente litigio, por lo que *debe estimarse el recurso respecto de este concepto por la circunstancia sobrevenida del fallecimiento del declarado responsable por las infracciones a que alude el acuerdo indicado* (...). Sin embargo, *respecto de los conceptos expresados* en primer lugar, hay que precisar que *no consta que contengan sanciones, sino que se refieren a cuotas y los correspondientes intereses de demora de las mismas*, procedentes de las liquidaciones practicadas en actas suscritas en conformidad a la sociedad indicada, por lo que dichos importes *no pudieron ser afectados por la estimación parcial en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ya indicada, que tan solo reduce el alcance de la responsabilidad respecto de las infracciones, pero no en cuanto a las cuotas fijadas y sus intereses de demora*, por lo que no pueden ser estimadas las alegaciones de los recurrentes respecto de dichos conceptos» (Fundamento Cuarto, NFJ027522).

<sup>27</sup> Artículo 17.5 de la LGT: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

<sup>28</sup> Artículo 988 del Código Civil: «La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente *voluntarios y libres*».



2. En el ámbito civil la doctrina se encuentra dividida entre ambos planteamientos, fundamentados en preceptos del Código Civil aparentemente contradictorios. Así, los defensores de un planteamiento *germánico* se amparan en el artículo 657 del Código Civil que establece que «los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte» y en el artículo 661 del mismo texto legal cuando señala que «los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones». Conforme a una interpretación literal y aislada de dichos preceptos, parece claro que el único requisito previsto para tener la condición de sucesor sería el fallecimiento del causante<sup>29</sup>.

Por su parte, aquellos que postulan la alternativa *romanista* y, en definitiva, que la adquisición de la condición de heredero requiere de un acto posterior a la muerte del testador consistente en la aceptación de la herencia por aquel fundamentalmente asientan su argumentación en el artículo 991 del Código Civil que prohíbe la aceptación o repudiación de la herencia «sin estar cierto de la muerte de la persona a quien haya de heredar y de su derecho a la herencia», configurando la aceptación como un acto jurídico posterior al óbito del causante igualmente necesario para poder disponer y asumir de la masa hereditaria del fallecido<sup>30</sup>. Y, sobre todo, se invoca el artículo 1.003 del Código Civil que, sin duda alguna, condiciona la transmisión de la parte pasiva del caudal relicto al heredero al acto de aceptación (siempre, claro está, que dicha aceptación sea pura y simple<sup>31</sup>), teniendo presente que una vez efectuado dicho acto de disposición (ya sea la aceptación o la repudia) sus efectos «se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda (art. 989 CC<sup>32</sup>).

2.1. Esta disyuntiva también se ha planteado en la esfera jurisprudencial y ha sido resuelta por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en favor del posicionamiento *romanista*. Así, por su claridad expositiva, resulta destacable la Sentencia núm. 637/2000, de 27 de junio, cuando señala que:

<sup>29</sup> GARCÍA VALDECASAS, G.: «La adquisición de la herencia en Derecho español», *RDP*, 1944, pág. 109; y GITRAMA GONZÁLEZ, M.: *La administración de la herencia en el Derecho español*, Madrid, 1950, pág. 32.

<sup>30</sup> En este sentido, los artículos 988 («La aceptación y la repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres») y 989 («Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda») del Código Civil.

<sup>31</sup> Artículo 1.003 del Código Civil: «Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no solo con los bienes de esta, sino también con los suyos propios».

<sup>32</sup> VALVERDE Y VALVERDE, C.: *Tratado de Derecho Civil español, V, Derecho de Sucesiones*, 4.ª ed., Valladolid, Talleres Cuesta, 1939, págs. 495 y ss.; LACRUZ BERDEJO, J. L.: «Derecho de sucesiones, Parte General», *Tratado teórico-práctico de Derecho civil*, T. V, vol. 1.º, de LACRUZ, J. L. y ALBALADEJO GARCÍA, M., Barcelona, Bosch, 1961, págs. 134 y ss.; ROCA SASTRE, R. M.: «La adquisición y la repudiación de la herencia en el Derecho común y en el Derecho foral», *Estudios de Derecho privado II, Sucesiones*, Madrid, EDESA, 1946, págs. 1 y ss. (del mismo autor, «La adquisición hereditaria de la posesión», *Estudios sobre Sucesiones*, T. I, Madrid, Instituto de España, 1981, págs. 169 y ss.; ALBALADEJO GARCÍA, M.: «La adquisición de la herencia en el Derecho español», *ADC*, 1955, págs. 5 y ss.; HERNÁNDEZ GIL, A.: *Obras completas*, T. IV, Espasa-Calpe, Madrid, 1989, pág. 503.

«(...) *En materia de adquisición de herencia*, y con relación al régimen sucesorio del Código Civil, resulta incuestionable que rige el denominado sistema romano caracterizado porque *no basta la delación hereditaria (apertura, vocación y delación) para ser titular del derecho hereditario, sino que además es preciso que el heredero acepte la herencia*, lo que puede efectuarse de forma expresa o bien tácita. Producida la delación, *el heredero –el llamado a heredar en concreto–, como titular del "ius delationis", puede aceptar o repudiar la herencia, pero en tanto no acepte, como se ha dicho, no responde de las deudas de la herencia, porque todavía no se produjo la sucesión –no es sucesor, sino solo llamado a suceder–*. Si acepta responderá incluso con sus propios bienes, salvo que la aceptación expresa tenga lugar con arreglo a lo prevenido para disfrutar del beneficio de inventario» (Fundamento Segundo, NCJ045134<sup>33</sup>).

**2.2.** Dicha doctrina legal (como no podía ser de otra manera) ha sido reconocida y aplicada por los Tribunales que, sin ambages, vienen sosteniendo que la condición de heredero únicamente se adquiere con el acto de aceptación del *llamado* a la herencia. En este sentido razona la Audiencia Provincial de Madrid en la Sentencia núm. 84/2009, de 10 de febrero:

«(...) si el artículo 657 del CC, fija en el momento de la muerte la apertura de la sucesión de una persona, *la cuestión de cuándo los llamados a su herencia adquieren definitivamente la cualidad de herederos del causante*, o sea, de *si la adquisición de la herencia se produce "ipso iure" y de una manera automática con la muerte del "de cuius"*, o, por el contrario, *se precisa para ello de un acto concreto de aceptación*, ha dado lugar a que en la doctrina se hayan seguido al respecto dos sistemas: el denominado romano, con arreglo al cual el llamamiento del sucesor todavía no convierte a este en heredero, sino que se exige del mismo algún acto de aceptación; y el calificado como germánico, que preconiza que dicho llamamiento basta para convertirle en heredero, sin perjuicio de permitirle rechazar tal cualidad dentro de un plazo determinado. En otras palabras, conforme al primer sistema, la delación o llamamiento no convierte al llamado en heredero, sino que para ello hace

<sup>33</sup> En los mismos términos, las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2008 [«(...) *por efecto de la aceptación los llamados devienen herederos* y, si la aceptación es pura y simple (art. 1.003 CC) devienen responsables con sus propios bienes de las deudas de la herencia», Fundamento Tercero, NCJ045914]; de 18 de diciembre de 2006 [«(...) *es con el acto de adir la herencia cuando se asume la condición de heredero* al tiempo que determina la efectiva transmisión del derecho a la sucesión de una persona», Fundamento Primero, RJ 2007/442]; de 20 de mayo de 1982 [«(...) y en resumen y definitiva porque, *necesaria en nuestro Derecho la aceptación de la herencia para adquirir la condición de heredero*, el derecho de deliberar ejercitado por el recurrente suspende esa atribución y por ende su cualidad de responsable frente a los acreedores del causante, ya que el artículo 661 del Código no es suficiente para ello, si no se completa con lo dispuesto en el 989 para la aceptación», RJ 1982/2585]; y de 10 de noviembre de 1981 [«(...) *la herencia no se adquiere por el solo hecho de la delación sino que ha de ser completada con la aceptación*, según se desprende de los artículos 988 y siguientes del CC y lo tiene declarado la Jurisprudencia –S. de 19 octubre 1963 (RJ 1963/4142)», RJ 1981/4471]

falta un posterior acto de aceptación ya expresa ya tácita, de tal modo que la adquisición hereditaria descansa en la conjunción de estos dos elementos, es decir, delación o llamamiento y aceptación, de manera que del llamamiento solo nace a favor del llamado el derecho de adquirir la herencia mediante la aceptación o "ius delationis", por lo que si lo usa aceptando se convierte en heredero, pudiendo hacerlo como se dijo de forma expresa o tácita (arts. 999 y 1.000 CC); por el contrario, el sistema germánico provoca la inmediata adquisición de la herencia por el heredero o herederos al producirse el llamamiento a su favor, sin que haga falta acto alguno de aceptación, de manera que la delación o llamamiento convierte el llamado en heredero, aunque puede dejar de serlo mediante la repudiación. *De dichos dos sistemas, en nuestro CC*, aunque no han faltado autores que se han inclinado por el germánico, *se ha seguido el sistema romano*, en base a determinados artículos como el 988 al establecer que "la aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres", el 989 que determina que "los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen al momento de la muerte de la persona de quien se hereda" o el 998 que establece que "la herencia podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario", *preceptos todos ellos de los que se infiere la necesidad de la aceptación*» (Fundamento Cuarto<sup>34</sup>).

**2.3.** Se puede concluir que, de acuerdo con nuestro Código Civil, la condición de heredero se adquiere en toda su extensión y consecuencias una vez que el llamado a la herencia realice el acto (expreso o tácito) de aceptación. Ahora bien, en la esfera tributaria, ¿también es así?

**3.** La concreción del momento en que se adquiere la condición de heredero resulta fundamental a efectos de determinar el instante en que aquel pasa a ser considerado *sucesor* en las deudas tributarias que dejó pendientes de pago el causante (ex art. 39 LGT). En una primera aproximación, pudiera pensarse, con base en la dicción literal del artículo 39.1 de la LGT («A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes *se transmitirán a los herederos...*»), que en Derecho tributario, a diferencia de lo que ocurre en la órbita civil, rige el sistema *germánico*, de manera que el heredero adquiere tal cualidad y, por lo mismo, la de sucesor tributario, con el mero fallecimiento del testador. No obstante, el propio precepto (con el propósito de evitar posibles discordancias entre ambos sectores del Ordenamiento) efectúa una remisión a la *legislación civil* «en cuanto a la *adquisición* de la herencia» (párrafo primero, *in fine*, del art. 39.1 LGT). Y, por ello, en el ámbito tributario también rige el sistema *romanista* que, como hemos visto, supedita la condición de heredero al acto de aceptación de la herencia.

<sup>34</sup> *Vid.*, también entre otras, las Sentencias de las Audiencias Provinciales de Alicante núm. 100/2010, de 26 de febrero, Fundamento Primero (JUR 2010/209193); de Badajoz núm. 389/2002, de 12 de diciembre, Fundamento Segundo (JUR 2003/78208); de Asturias núm. 361/2001, de 28 de junio, Fundamento Segundo (AC 2001/2026); y de Jaén núm. 159/2000, de 29 de marzo, Fundamento Segundo (JUR 2000/140806).

**3.1.** A estos efectos hay que hacer valer la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 15 de marzo de 2005, que, si bien analiza y resuelve un supuesto al que es de aplicación el artículo 89.3 de la LGT/1963<sup>35</sup>, su razonamiento resulta plenamente trasladable al vigente artículo 39.1 de la LGT, dada la identidad de ambos preceptos; en la que se argumenta la total comunión en los ámbitos civil y tributario al exigir el acto de aceptación como requisito necesario para ser heredero y, consiguientemente, sucesor tributario del causante fallecido:

«(...) tanto si la sucesión es testada, por existir testamento válido del fallecido, como si es intestada, por no haberlo, *solo puede reputarse heredero y, por tanto, sucesor en la deuda tributaria, quien ha aceptado la herencia. En tanto no hay aceptación no hay sucesión*, si bien, una vez aquella se produzca, *retrotraerá sus efectos al momento de la muerte del causante* (art. 989 CC). La aceptación puede ser expresa o tácita. Expresa es la que se hace en documento público o privado; tácita la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero (art. 999 CC) (...) *La actuación de la Inspección debe considerarse correcta, pues no estaba obligada a dirigirse contra el llamado a la herencia, si no le constaba la aceptación, expresa o tácita, por su parte, durante la tramitación del procedimiento*. No debe olvidarse que *la sucesión que implica la adquisición de la herencia exige, en nuestro sistema, su aceptación*, y que el pago de la deuda tributaria es asumido años después por la recurrente, finalizadas las actuaciones. Si no existía aceptación no podía considerarse la recurrente como titular de un derecho que pudiese resultar afectado y, por tanto, su intervención, en las actuaciones iniciales realizadas con el albacea, no era obligada, según el artículo 31 de la Ley 30/1992» (Fundamento Tercero, NFJ021220<sup>36</sup>).

**3.2.** Vemos, pues, que la adquisición de la condición de *sucesor tributario* depende de que el *llamado* a la herencia acepte la misma en los términos prefijados en la legislación civil<sup>37</sup>. De

<sup>35</sup> Artículo 89.3 de la LGT/1963: «A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones».

<sup>36</sup> Aplica esta doctrina la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2008, Fundamento Cuarto (NFJ028885). Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 222/2005, de 29 de abril, señala en la misma línea que «*en nuestro Derecho es necesaria la aceptación de la herencia para adquirir la condición de heredero*, pues el artículo 661 del CC no es suficiente para ello, si no se completa con lo dispuesto en el artículo 989 para la aceptación, retrotrayéndose sus efectos al momento de la muerte de la persona a quien se hereda» (Fundamento Segundo, NFJ021294).

<sup>37</sup> Como afirma el Tribunal Supremo (Sala 3.ª) en las Sentencias de 29 de noviembre de 2005 (recurso de casación núm. 4344/2000), «la transmisión hereditaria de las obligaciones tributarias se rige por lo dispuesto en la legislación civil (...) los herederos del obligado tributario se subrogan en la posición de este en virtud de las normas que regulan la sucesión hereditaria civil» (Fundamento Tercero, NFJ022989); y de 21 de junio de 2012 (recurso de casación núm. 1134/2010), «es claro, por tanto, que la legislación tributaria, en cuanto a la institución y constitución de los herederos, se remite a la legislación civil al respecto» (Fundamento Tercero, NFJ047719).

ahí que dicha adquisición sea *voluntaria* (pues se requiere la aceptación para ser heredero) y sin que ello implique un cambio en la naturaleza (pública e indisponible) de las obligaciones tributarias *pendientes* del fallecido con motivo de la entrada en liza del *sucesor*<sup>38</sup>.

Por ello, el siguiente paso debe referirse a las modalidades de aceptación hereditaria.

## V. LA ACEPTACIÓN DEL CAUDAL RELICTO

1. La aceptación y renuncia a la herencia se encuentran reguladas en los artículos 988 a 1.009 de nuestro Código Civil. La aceptación para entenderse efectuada «ha de tener una de estas dos calidades: o la de *revelar necesariamente la voluntad de aceptar*, es decir, revelar sin duda alguna que al realizarse, el agente quería aceptar la herencia, o la de *ser su ejecución facultad de heredero*; pero no del que no lo sea»<sup>39</sup>. Por ello, el acto de aceptación requiere «*unánimemente actos claros y precisos que revelen la voluntad inequívoca de aceptar la herencia*. Ha de tratarse de hechos *que no tengan otra explicación*, pues *lo que importa es la significación del acto*, en cuanto indica la intención de hacer propia la herencia y no de cuidar el interés de otro o eventualmente el propio para después aceptar.»<sup>40</sup>. Y así, el artículo 1.000 del Código Civil materializa dichas situaciones:

1. Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos.
2. Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos.
3. Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debe acrecer porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia.

<sup>38</sup> En este sentido, razona CALVO ORTEGA, cuando afirma que «de estas normas civiles y específicamente de la libertad de aceptación resulta, obviamente, que la transmisión de la obligación tributaria no es forzosa y sí depende de un acto voluntario del heredero. La libertad del Derecho Sucesorio prevalece sobre la imperatividad del Derecho Tributario. Esto plantea la duda de si estamos ante una mutación de tal obligación que deja de ser pública y se transforma en privada (...) La Ley 58/2003 (...) ofrece más argumento que la anterior, para concluir que la voluntariedad en la aceptación de la herencia (...) no impide la exigencia de esta conforme a las normas fiscales que ofrecen una coactividad específica y un procedimiento de ejecución administrativo (...) El principal precepto en esta línea es la consideración como obligados tributarios que hace la ley de los sucesores; y, además, la continuación del procedimiento de recaudación ya iniciado con el causante, con los herederos sin otros requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y el requerimiento de pago a estos» (CALVO ORTEGA, R.: *Comentarios a la Ley General Tributaria* (obra colectiva), 2.ª ed., Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2009, pág. 160).

<sup>39</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 1955 (RJ 1955/1554).

<sup>40</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2006, Fundamento Primero (RJ 2006\3175).

Asimismo, la aceptación se caracteriza por ser un acto *enteramente voluntario y libre* (art. 988 CC), que *no hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente* (art. 990 CC), cuya realización produce dos consecuencias fundamentales, a saber:

- *La primera.* Una vez manifestada los efectos de la aceptación *se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda* (art. 989 CC); y
- *La segunda.* Efectuada la aceptación, esta se convierte en *irrevocable* y no podrá ser impugnada sino cuando adoleciese de algunos de los vicios que anulan el consentimiento, o apareciese un testamento desconocido (art. 997 CC).

En cuanto a las modalidades de aceptación, tal y como hemos analizado previamente, la misma puede ser *pura y simple o a beneficio de inventario* (art. 998 CC). Sin embargo, a los efectos que aquí interesan lo fundamental es la manera de *exteriorizar* la aceptación. Y, en este sentido, el artículo 999 de nuestro Código Civil reconoce dos formas: la aceptación *expresa* (esto es, la llevada a cabo en documento público o privado) y la aceptación *tácita* (es decir, la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero<sup>41</sup>), dejando claro que los *actos de mera conservación o administración* nunca suponen la aceptación de la herencia.

Atendiendo a su naturaleza, las aceptaciones *expresas* no suelen plantear dudas acerca de su realización efectiva<sup>42</sup>, suelen ser las aceptaciones *tácitas* las que suscitan problemas a efectos de su existencia y acreditación. Veámoslo.

**1.1.** La jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse en numerosas ocasiones y con una abundante casuística en relación con supuestos (algunos discutidos otro no) de aceptación *tácita*. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres núm. 118/2001, de 26 de abril, es muy ilustrativa al enumerar algunos de dichos supuestos, reconocidos desde hace tiempo por la doctrina legal del Tribunal Supremo y de la Dirección General de los Registros y del Notariado:

«(...) han sido estimados como actos de aceptación *tácita* (...) entre otras las siguientes:

a) Haber acudido el heredero a la administración ostentando título y consideración de tal (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 1900).

<sup>41</sup> Como destaca la Sentencia de la Audiencia Provincial de Jaén núm. 159/2000, de 29 de marzo, la aceptación *tácita* comprende «todos aquellos hechos o actos que, por sí mismos, indiquen la intención de querer ser o manifestarse como heredero, revelando la idea de hacer propia la herencia, mirándola como tal y no con la intención de cuidar el interés de otro» (Fundamento Segundo, JUR 2000/140806).

<sup>42</sup> El Tribunal Supremo tiene reconocido que la *emptio spei* o venta de esperanza sobre unos futuros derechos sucesorios constituye un supuesto de aceptación expresa de la herencia del artículo 1.000.1.º del Código Civil (cfr., STS, Sala 1.ª, núm. 461/2011, de 16 de junio, Fundamento Tercero, NCJ055411).

b) Actos que realice el heredero, disponiendo gratuita u onerosamente de los bienes hereditarios (Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de diciembre de 1926).

c) Hecho de solicitar del juzgado la declaración de heredero abintestato (Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1928 y 23 de mayo de 1953).

d) Interposición de una demanda que solamente por su cualidad de heredero podrían efectuar (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1952).

e) Haber reconocido un débito de la herencia (Resolución General de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de mayo de 1910).

f) Prestar su conformidad a operaciones particionales (Resolución General de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 8 de mayo de 1918)» (Fundamento Primero. JUR 2001/173113).

Otros supuestos de aceptación tácita reconocidos por el Orden civil son el pago de deudas con cargo al caudal relicto<sup>43</sup>; continuar en el ejercicio de la actividad económica desarrollada por el fallecido<sup>44</sup>; uso continuado en el tiempo de bienes que integran la masa hereditaria<sup>45</sup>; la realización de actos de disposición sobre bienes o derechos del caudal relicto<sup>46</sup>; el ejercicio de determinados actos procesales sobre los derechos hereditarios pendientes de adjudicación<sup>47</sup>; la

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 632/1996, de 12 de julio, «el pago de deudas contra el caudal hereditario y la cesación y cierre de la empresa de don Luis P. M., actos de indudable significación patrimonial y carácter definitivo, encajan indiscutiblemente entre los que esta Sala, en Sentencias, entre otras, de 13 marzo 1952 (RJ 1952/808), 23 mayo 1955 (RJ 1955/1707), 16 junio 1961 (RJ 1961/2368), 14 marzo 1978 y 15 junio 1982 (RJ 1982/3426), considera como propios de aceptación tácita de la herencia» (Fundamento Primero. RJ 1996/5887).

<sup>44</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1955 y de 12 de julio de 1996 (RJ 1996/5887). En aplicación de esta jurisprudencia, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia núm. 353/2000, de 10 octubre: «(...) Todo lo expuesto nos conduce a que la herencia sí ha sido aceptada por los hijos, que no solo se han quedado con los vehículos comprados por su padre, sino que además los vienen empleando en la explotación del negocio, lucrándose con el uso de tales vehículos, por lo que sí han aceptado la herencia de su padre» (Fundamento Tercero. AC 2000/2255).

<sup>45</sup> Sentencias de la Audiencia Provincial de Orense de 31 de diciembre de 1998, Fundamento Tercero (AC 1998/2439); y de la Audiencia Provincial de Sevilla 564/2004, de 29 de octubre, Fundamento Segundo (JUR 2005/69599).

<sup>46</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas núm. 10/1999, de 11 de enero, sostiene que es un supuesto de aceptación tácita de la herencia «el haberse comportado como dueñas (una de ellas) del inmueble correspondiente a los bienes de la herencia de don Vicente, concertando arrendamientos y cobrando las rentas» (Fundamento Cuarto. AC 1999/3114); y Sentencia de la Audiencia Provincial de Granada núm. 364/2000, de 16 de mayo, constituye un acto de aceptación de la herencia la disposición de diferentes cantidades mediante cheque procedentes de fondo de inversión de la causante (Fundamento Primero. JUR 2000/267709).

<sup>47</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife núm. 420/2010, de 20 de octubre, «no cabe duda que la recurrente ha efectuado actos que deben presuponer que con la interposición de la demanda de división judicial de patrimonio ha aceptado la herencia tácitamente» (Fundamento Tercero. JUR 2011/220695). También, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo núm. 257/2002, de 16 de julio, «la recepción en cobro de la parte proporcional que la herencia que correspondía a D. Santiago S. B., representando un acto de aceptación tácita de la herencia que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero» (Fundamento Primero. JUR 2002/233352).



renuncia traslativa de los derechos sucesorios (esto es, la efectuada en favor de otro heredero o de un tercero<sup>48</sup>).

Sin embargo, hay otras situaciones que no dan lugar a la existencia de una aceptación tácita, como, por ejemplo, la mera presentación de declaración tributaria del Impuesto de Sucesiones, a no ser que vaya acompañada de otros actos de los que conjuntamente se pueda inferir una aceptación<sup>49</sup>; o la simple gestión de la declaración de herederos abintestato<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 516/2012, de 20 de julio, «(...) a diferencia de la repudiación en sentido estricto, que es siempre pura o neutra, se infiere la admisión de la renuncia traslativa, como aceptación de la herencia, en beneficio ya de coherederos (codelados), o bien de extraños (terceros u otros vocados) (...) la fórmula de la renuncia traslativa, a tenor del artículo 1.000.1 del Código Civil, comporta una implícita aceptación ex lege de la herencia» (Fundamento Segundo. RJ 2012/9001).

<sup>49</sup> Sentencia del Tribunal Supremo –Sala 1.ª– núm. 3/1998, de 20 de enero: «(...) Examinada con detalle toda la doctrina moderna, tanto más cuanto más especializada es en materia de Derecho de sucesiones, no hay un solo autor que mantenga que la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio signifique, por sí mismo, una aceptación tácita de la herencia. Partiendo de la frase extraída de la doctrina, dicha antes, sobre el "rigor que debe presidir el desenvolvimiento lógico de la presunción de que se ha querido aceptar", la doctrina estima que "no es seguro" o que "es discutible" que aquellas petición o pago signifiquen aceptación tácita, o afirma que "el llamado a la herencia que realiza el pago obedece a una imposición legal en lugar de un acto que pueda significar libre aceptación", o más claramente, que "no se puede afirmar que la jurisprudencia considere por sí solos como actos adquisitivos la solicitud, y obtención de la declaración de herederos y de la práctica de liquidación del impuesto de derechos reales incluso hacer efectivo este". (...) En el presente caso tiene importancia interpretar y aplicar el artículo 999 del Código Civil en relación con la cuestión concreta de si es aceptación tácita la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio. La Sentencia de 22 junio 1923 entendió que no implica aceptación tácita el haber firmado el llamado a la herencia una instancia al Delegado de Hacienda para evitar la imposición de una multa por falta del pago del impuesto, llamado entonces, de derechos reales; *varias sentencias estiman que hubo aceptación tácita en dicho pago, pero nunca por esto solo, sino por razón de otros actos que fueron decisivos para la consideración de la aceptación tácita*: así, la de 23 abril 1928 (otorgamiento por el interesado de escritura de arrendamiento de bienes hereditarios), 23 mayo 1955 (intervención en la adjudicación de bienes, percepción de alquileres y celebración de contratos), 31 diciembre 1956 (enajenación de bienes hereditarios). Asimismo, la Sentencia de 15 noviembre 1985 (fundamento 2) estima que hubo aceptación tácita cuando una serie de actos acreditan que mantenía la condición de propietario de los bienes heredados y, además, presentó escritos para la liquidación de los impuestos de derechos reales. Y también, la Sentencia de 4 junio 1987 (fundamento 2.º) estimó aceptación tácita por asumir la totalidad del patrimonio causante, ejercer actos significativos, declararlo en confesión judicial, y por último presentar instancia y pagar los derechos sucesorios. Como conclusión, la jurisprudencia nunca ha mantenido y *no hay ninguna sentencia de esta Sala que lo mantenga, que la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio tenga por sí mismo la consideración de aceptación tácita*.» (Fundamento Quinto. RJ 1998/57). En aplicación de esta doctrina, Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja núm. 11/2003, de 24 de enero, Fundamento Segundo (AC 2003/562). En otros casos, una valoración de diversos actos (entre los que se incluye la petición de liquidación a efectos del Impuesto de Sucesiones) ha determinado una aceptación tácita. Así, el Auto de la Audiencia Provincial de Tarragona núm. 19/1997, de 12 de marzo, entiende que hay aceptación tácita por la presentación del inventario de los bienes del caudal relicto del difunto a los fines de liquidación del Impuesto de Sucesiones, Fundamento Segundo (AC 1997/549), o la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias núm. 113/2007, de 9 de marzo, que considera que «en el caso presente (...) la herencia fue aceptada tácitamente en el momento en que se abonó conjuntamente por las litigantes el impuesto de sucesiones, aspecto este recogido por el artículo 999 del CC» (Fundamento Quinto, JUR 2007/203691).

<sup>50</sup> Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 30 de abril de 2002, Fundamento Segundo (JUR 2003/46854).



2. Ya en el ámbito propiamente tributario, también se han planteado y resuelto situaciones de aceptación tácita en términos prácticamente idénticos a lo razonado en la Jurisdicción civil. Así han llegado a las mismas conclusiones en los supuestos de actos de disposición<sup>51</sup>, de renunciaciones traslativas<sup>52</sup>, considerándolos casos de aceptación tácita; como al analizar situaciones que no deben considerarse de aceptación, tales como la simple presentación de declaración del Impuesto de Sucesiones que no vaya acompañada de otras actuaciones<sup>53</sup>; o la mera presentación de una solicitud de prórroga para la presentación de una autoliquidación del impuesto sucesorio<sup>54</sup>.

Vemos, pues, que los ámbitos civil y tributario coinciden al valorar las situaciones que de manera indubitada implican la aceptación tácita de la herencia respecto de aquellas que no suponen per se dicha aceptación. Por tanto, no se aprecia ninguna disonancia en este punto y, por lo mismo, a efectos de la *sucesión tributaria* (art. 39 LGT) no hay diferencia respecto de la *sucesión civil*, coincidiendo en el tiempo ambas situaciones; esto es, solo una vez que el heredero

<sup>51</sup> Por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 545/2001, de 11 de junio, considera que hay aceptación tácita de la herencia con base en la disposición de una cuenta corriente de titularidad exclusiva del causante (Fundamento Segundo. JT 2001\1556). Ahora bien, en los casos de cotitularidad de cuentas (entre el fallecido y los designados herederos), los actos de disposición sobre las mismas, una vez producido el óbito, por parte del *llamado* a la herencia no determina per se que estemos ante una situación de aceptación tácita (entre otras, Sentencia del TSJ de Canarias núm. 163/2002 de 18 de febrero, Fundamento Tercero. JT 2002\1397).

<sup>52</sup> Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 156/1998, de 16 de febrero, Fundamento Tercero (JT 1998\176). En tales casos, de renuncia en favor de una persona determinada, hay aceptación tácita devengándose, además, dos impuestos; conforme se razona en la Consulta vinculante núm. V1892/2011, de 29 de julio (NFC042182): «cabe afirmar que, tanto desde el punto de vista civil como fiscal, la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone, en general, su previa aceptación tácita, constituyendo el acto de renuncia un acto de disposición del heredero renunciante en beneficio de la persona en cuyo favor se renuncia. Este nuevo acto de disposición puede ser a título oneroso (renuncia por precio) o lucrativo (renuncia gratuita). Solo en el caso de que la renuncia sea gratuita y en favor de aquellos coherederos a quienes debe acrecer la porción renunciada –y a favor de todos ellos indistintamente, no se entiende aceptada la herencia; es decir, en este caso, la renuncia se equipara a repudiación de la herencia. Consecuencia de lo anterior es que la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone la realización de dos hechos imponible: El primero de ellos, la adquisición hereditaria que supone la aceptación de la herencia, que estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto regulado en la letra a) del 3.1 de su Ley (adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio). El segundo, la transmisión de la porción hereditaria del renunciante, que también estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es gratuita, pero por el concepto regulado en la letra b) del 3.1 de la Ley del impuesto (adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos)».

<sup>53</sup> Sentencia del TSJ de Andalucía de 18 de mayo de 2001: «(...) Ciertamente esta Sala, partiendo de la doctrina fijada en dicha sentencia, en sentencia de 3 de diciembre de 1998, considero, no obstante, que cuando los que pagan el impuesto se declaran herederos, están haciendo algo más; pero aquí, vemos como el padre de los actores se limitó a consignar el parentesco y a señalar que la causante había otorgado testamento (...) En consecuencia, no pudiendo entenderse aceptada tácitamente la herencia por el padre de los aquí actores» (Fundamento Segundo, NFJ023848).

<sup>54</sup> Consulta vinculante núm. V1986/2009, de 10 de septiembre (NFC035583): «las solicitudes de prórroga para la presentación de la declaración por el impuesto o de Declaración de Herederos Abintestato, en este último caso ante el Juzgado, no deben considerarse actos de aceptación tácita de la herencia, en la medida en que, conforme al artículo 999 del Código Civil, no son "actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero"».

haya aceptado la herencia pasará a ser *sucesor* en las deudas tributarias que el causante dejó pendientes de pago. Ahora bien, ¿existe la misma correspondencia en el Impuesto de Sucesiones?

## VI. EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

1. El fallecimiento del causante determina el *devengo* del correspondiente Impuesto de Sucesiones (art. 24.1 LISD<sup>55</sup>), siendo ese momento el que debe tomarse en cuenta a efectos de la valoración del caudal relicto<sup>56</sup>; y, además, determina el instante a partir del cual el sujeto pasivo contribuyente del Impuesto de Sucesiones [esto es, el «causahabiente», ex art. 5 a) LISD] ve surgir a su cargo el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias dimanantes del referido impuesto, tales como la presentación de la declaración o de la autoliquidación del impuesto sucesorio (art. 67 RISD<sup>57</sup>), la presentación, en su caso, de la solicitud de prórroga (art. 68 RISD).

Es comprensible que la normativa del Impuesto de Sucesiones concrete el momento del devengo en un hecho objetivo como es el óbito del causante y no en otro momento posterior como, por ejemplo, pudiera ser el de aceptación de la herencia, pues ello supondría dejar en manos de los obligados tributarios (y no de la ley) el nacimiento de la referida obligación tributaria, máxime en un Derecho sucesorio como el nuestro que no somete a un plazo determinado la aceptación o repudiación a la herencia, contraviniendo, en última instancia, el carácter indisponible del crédito tributario (arts. 17.5 y 18 LGT). Por tanto, frente a lo que prima facie pudiera parecer, no existe ninguna indeterminación en cuanto al momento en que nace la obligación tributaria principal del citado impuesto y el mismo resulta exigible.

Asimismo, se contemplan supuestos *de anticipación* del devengo del Impuesto de Sucesiones; concretamente si se firman *contratos o pactos sucesorios*<sup>58</sup>, en cuyo caso el impuesto se de-

<sup>55</sup> Artículo 24.1 de la LISD: «en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil».

<sup>56</sup> Consulta vinculante núm. V1149/2007, de 1 de junio (NFC033486): «La valoración de los bienes y derechos debe efectuarse en relación con la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 24 de la Ley 29/1987 señala que el devengo se produce el día del fallecimiento del causante, debiendo estarse a tal fecha en lo relativo a la valoración de los bienes, a la determinación de la normativa tributaria aplicable y a la fecha de adquisición de mismos».

<sup>57</sup> Artículo 67.1 a) del RISD: «Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos: a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento».

<sup>58</sup> Los *pactos sucesorios* están admitidos en nuestro Ordenamiento dentro de las limitaciones del artículo 1.271 del Código Civil [«(...) Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquellos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el artícu-

vengará «*el día en que se cause o celebre dicho acuerdo*» (art. 24.1, *in fine*, LISD). Y situaciones en que el devengo *se retrasa* a un momento posterior al fallecimiento del causante por la inclusión de una condición, un término, un fideicomiso u otra limitación, devengándose el tributo «*el día que dichas limitaciones desaparezcan*» (art. 24.3 LISD).

2. Ahora bien, cuestión distinta a la del devengo es la concreción del *contribuyente* del impuesto sucesorio, *de quién* debe cumplir con la referida obligación tributaria principal, que la ley cifra en un concepto difuso, el *causahabiente*, que, aunque de entrada, no cuenta con reconocimiento legal en nuestro Derecho de sucesiones, sin duda está comprendiendo al heredero y al legatario. A su vez, ni la Ley ni el Reglamento del ISD establecen precisión adicional sobre dicho término, de ahí que el mismo deba interpretarse en su *sentido jurídico*, conforme ordena el artículo 12.2 de la LGT.

En consecuencia y en lo que se refiere a la institución *civil* del heredero, este (conforme hemos visto con anterioridad) adquiere tal condición a través del acto de aceptación (tesis *romanista*). Por tanto, el heredero solo sería contribuyente del Impuesto de Sucesiones a raíz de la aceptación, nunca antes de ella. Sin embargo, es notorio que este posicionamiento no está reconocido ni por la Administración tributaria, ni por la jurisprudencia contenciosa que, prescindiendo del acto de aceptación, consideran que, a los solos efectos del Impuesto de Sucesiones, el heredero lo será desde el mismo momento del fallecimiento del causante, postulando, en definitiva, una especie de posicionamiento *germanista* de la adquisición de la condición de heredero; tal y como se razona en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.<sup>a</sup>) de 31 de marzo de 2004 (para justificar el tratamiento de la fiducia aragonesa en el art. 54.8 RISD):

«(...) Problema esencial es el de determinar cuál es, (...), *el momento en que se exige, o debe exigirse*, el Impuesto de Sucesiones: o bien el del fallecimiento del causante o bien el de la adquisición efectiva del derecho a la herencia:

a) Frente a la tesis *romanista* del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1.006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, *el criterio seguido por las normas fiscales es* (optando por el sistema germánico previsto en los artículos

---

1.056)]; tal y como tiene reconocido el Tribunal Supremo desde su Sentencia de 16 de mayo de 1940 [«(...) según la doctrina sentada por esta Sala, entre otras, en sus Sentencias de 8 de octubre de 1915 y 26 de octubre de 1926, y por la Dirección General de los Registros en su Resolución de 19 de mayo de 1917, la prohibición establecida en el mencionado artículo del Código se refiere única y exclusivamente a los pactos sobre la universalidad de una herencia que, según el artículo 659 del repetido Código, se determina a la muerte del causante, constituyéndola todos los bienes, derechos y obligaciones que por ella no se hayan extinguido, pero no cuando el pacto se refiere a bienes conocidos y determinados existentes cuando tal compromiso se otorgó en el dominio del cedente», RJ 1940/416 bis]. Los *contratos o pactos sucesorios* son frecuentes en las normativas civiles forales, que se encuentran sujetos al Impuesto de Sucesiones y así se ha reconocido expresamente respecto a la «transmisión de presente» del Derecho foral aragonés [Consulta V2233/2012, de 20 de noviembre (NFC045886)]; la «donación universal» del Derecho civil balear [Consulta V2223/2012, de 19 de noviembre (NFC045830)] o las «apartaciones» del Derecho civil gallego [Consulta V2089/2008, de 7 de noviembre (NFC031384)].

440, 647 y 661 CC) *el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante* (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), *tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987* ("En las adquisiciones por causa de muerte (...), el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...")» (Fundamento Tercero, NFJ016553<sup>59</sup>).

No compartimos dicho razonamiento ya que implica una *desconexión* entre la manifestación de riqueza gravada por el Impuesto de Sucesiones y la persona sobre la que recae el deber satisfacer el mismo. En efecto, para empezar el problema planteado no se ciñe a una cuestión de devengo del Impuesto de Sucesiones (que, por otra parte, como ya hemos dicho, está correctamente articulado en el impuesto con base en la fecha del fallecimiento del causante), sino a la concreción de la persona (o entidad) que debe cumplir con la obligación tributaria principal del citado tributo y que no deben ser otras que las receptoras de los bienes, derechos y deudas procedentes del fallecido. Es claro, por tanto, que el contribuyente del Impuesto de Sucesiones debe ser el titular de la capacidad económica gravada en el referido Impuesto; y también lo es que las personas simplemente designadas en un testamento como herederos o legatarios no detentan *riqueza* alguna proveniente del testador (aunque, si bien es cierto, sí ostentan un derecho a recibirla). Es, por ello, que defendamos un posicionamiento del contribuyente del Impuesto de Sucesiones que sea acorde con la máxima fundamental que conecta a todo tributo con el titular de la capacidad económica sometida a gravamen. Y en este sentido resulta más acertada la más reciente doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo (también analizando el tratamiento fiscal de la fiducia aragonesa), que claramente anuda la figura del sujeto pasivo de dicho impuesto con el acto de *transmisión hereditaria*:

«(...) los artículos 1, 3 y 5 de la Ley (...) gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por los causahabientes en la sucesión mortis causa. Y, de este modo, *al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva*, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre. Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (Sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (FJ. 4.º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

<sup>59</sup> En parecidos términos, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) de 17 de julio de 2003, Fundamento Cuarto, NFJ014686.

En nuestra Sentencia de 31 de marzo de 2004 (NFJ016553), de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de los supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que *para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos*. Por ello, la propia Ley (art. 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza» (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, Recurso de casación núm. 6318/2008, Fundamento Quinto, NFJ045922<sup>60</sup>).

Este posicionamiento es, sin duda, más correcto pues direcciona el problema en la línea de ensamblar el hecho imponible y el contribuyente del Impuesto de Sucesiones con la capacidad económica puesta de manifiesto por el fallecimiento de una persona, postulando que «para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria»<sup>61</sup>.

3. Pues bien, focalizada correctamente la cuestión debatida, el paso siguiente consiste en determinar las distintas soluciones posibles que permitan concretar la figura del sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones para, finalmente, ofrecer la nuestra.

**3.1. Una primera alternativa** consistiría en la adopción, a efectos del Impuesto de Sucesiones, de una concepción germanista, considerando contribuyente al *designado* causahabiente y apartándose de nuestro Código Civil que condiciona la *transmisión hereditaria* al acto de aceptación. Tal opción, que, en definitiva, permite hacer recaer las obligaciones tributarias dimanantes del Impuesto de Sucesiones sobre una persona que no es titular de la capacidad económica exteriorizada con el fallecimiento del causante, ¿vulneraría el principio de capacidad económica?

<sup>60</sup> También, Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2012, recurso de casación núm. 6242/2008 (NFJ046938).

<sup>61</sup> Aunque hay que reconocer que no constituye un cambio tan radical como para considerar que, a efectos del Impuesto de Sucesiones, se ha reconocido plenamente la tesis *romanista*, propia de nuestro Derecho sucesorio, acerca de la adquisición de la condición de heredero, pero tampoco compartimos el criterio de que «la citada Sentencia no modifica la jurisprudencia, al contrario la ratifica, excepto en considerar que en la fiducia aragonesa no hay propiamente una institución hereditaria, ya que hasta que no se ejecuta no se produce realmente la delación de la herencia, por lo que hasta este momento la herencia está yacente» (GARCÍA DE PABLOS, J. F.: «La nulidad del artículo 58.4 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 1/2013), puesto que dicha doctrina legal es perfectamente proyectable a otras instituciones sucesorias que no implican *transmisión hereditaria*, como, por ejemplo, el ejercicio del derecho de deliberación (art. 1.010 CC), en el que el designado heredero puede que nunca llegue a adquirir tal condición si en el plazo que le confiere el Juez (art. 1.019 CC) repudia la herencia.

Conforme a nuestra doctrina constitucional, la respuesta es negativa desde el momento en que el *designado* heredero si bien no es titular de los bienes o derechos del caudal relicto en tanto no proceda a su aceptación, al menos si dispone de una expectativa o derecho a obtenerlos que refleja, cuando menos, una capacidad económica *potencial*, que nuestro Tribunal Constitucional ha validado<sup>62</sup>. En consecuencia, desde una perspectiva material, no habría obstáculo para esta solución. Ahora bien, ¿esta es la solución prevista en la vigente Ley del Impuesto de Sucesiones?

Para responder a esta cuestión hay que tener presente que nuestro Derecho sucesorio es *romanista* y condiciona la *transmisión hereditaria* y, por tanto, la de *heredero*, al acto (expreso o presunto) de aceptación. Por su parte, la normativa vigente del Impuesto de Sucesiones no establece precisión en contrario; esto es, acogiendo otra salida distinta a la de nuestro marco civil, como sería la tesis *germanista*.

Para fundar esta afirmación basta con remitir al artículo 5 a) de la LISD, relativo a sujeto pasivo que, sin ambages, señala que «Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: (...) En las adquisiciones *mortis causa*, los *causahabientes*». En otras palabras, la actual regulación del Impuesto de Sucesiones no se aparta de nuestro Derecho sucesorio y, en consecuencia, el causahabiente o heredero lo será también a efectos del citado impuesto cuando acepte tal condición y en tanto no se produzca el acto de adhesión del caudal relicto, nos encontramos ante una *herencia yacente* que, en todo caso, será un obligado tributario del artículo 35.4 de la LGT.

Asimismo, a la vista de la actual normativa del Impuesto de Sucesiones, no puede plantearse una *interpretación alternativa* con base en la cual postular la vigencia de la tesis *germanista*

<sup>62</sup> Como sintetiza la ATC núm. 71/2008, de 26 de febrero, recogiendo la doctrina constitucional precedente sobre el principio constitucional de capacidad económica, «(...) el tributo –cualquier tributo–, "grava un presupuesto de hecho o 'hecho imponible' (art. 28 de la LGT) *revelador de capacidad económica* (art. 31.1 CE) fijado en la Ley" (STC 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), por lo que "el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza" (por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, F. 8, y 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica" (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 4). Y aunque hemos señalado que "basta que dicha capacidad económica exista, como *riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador*" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; 14/1998, de 22 de enero, F. 11 b); y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14; en parecidos términos, STC 186/1993, de 7 de junio, F. 4 a)], también hemos precisado que no cabe soslayar que "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, *respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia*" (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4, y 194/2000, de 19 de julio, F. 9; en el mismo sentido, 295/2006, de 11 de octubre, F. 5). En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE impide en todo caso "que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 194/2000, de 19 de julio, F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica" (STC 193/2004, de 4 de noviembre, F. 5)» (Fundamento Quinto).



a efectos puramente fiscales, precisamente porque el artículo 12.2 de la LGT sostiene el criterio hermenéutico contrario, al señalar que «*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*». Y en este caso, el *sentido jurídico* del término *causahabiente* es el establecido en nuestro Derecho sucesorio; es decir, el *romanista*.

En consecuencia, la alternativa consistente en considerar que a efectos del Impuesto de Sucesiones el heredero es contribuyente desde el mismo momento del fallecimiento del causante sin necesidad de acreditar el acto de aceptación (que es la posición sostenida por nuestra jurisprudencia), carece en nuestra opinión de respaldo legal. Nada impediría, obviamente, una modificación normativa sobre este extremo con el objeto de acoger un planteamiento *germanista* pues, como hemos destacado, no vulneraría las exigencias constitucionales de la capacidad económica, pero en tanto no se lleve a cabo, entendemos que puede existir una vulneración del principio de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE), ya que con el actual marco legal todo intento de fundamentar una posición *germanista* del contribuyente en el Impuesto de Sucesiones no es más que una mera *construcción jurisprudencial* que afecta a un elemento *esencial y configurador* del tributo como es (nada menos que) el *sujeto pasivo contribuyente*, que debe estar perfectamente delimitado en la ley, como los restantes elementos fundamentales de la relación jurídico-tributaria del Impuesto de Sucesiones (hecho imponible, exenciones, base imponible, tipos de gravamen, etc.<sup>63</sup>).

**3.2. Otra posibilidad** pasaría por considerar que el sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones sea la propia *herencia yacente* si, transcurrido el plazo de exigibilidad del referido impuesto, los causahabientes no han aceptado la herencia. De esta manera, no habría inconveniente alguno para que tanto las personas que ejerzan las funciones de administración del caudal relicto pudie-

<sup>63</sup> Interesa destacar la STC núm. 73/2011, de 19 de mayo (NFJ042826), que declara la inconstitucionalidad de una tasa local (no de un impuesto, como sería en nuestro caso), por no estar suficientemente precisado en la Ley el hecho imponible del tributo (esto es, de un elemento basilar de la relación tributaria paragonable a la fijación del contribuyente): «(...) el inciso impugnado del artículo 20.3 apartado s) de la LHL no satisface las exigencias del principio de reserva de Ley, pues su *hecho imponible*, el *elemento esencial más relevante de un tributo*, no aparece suficientemente precisado y constituye reiterada y ya citada doctrina de este Tribunal Constitucional que "la reserva de Ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo", sino que "[e]l grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible" [STC 221/1992, de 11 de diciembre, F. 7 (NFJ002247)]. Este grado máximo de concreción no se cumple con la mera referencia del artículo 20.3 letra s) LHL a la habilitación para establecer un gravamen sobre la instalación de anuncios visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas. *Tampoco la regulación realizada en el artículo 23.1 a) LHL, de los sujetos pasivos*, es decir, los que "disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular" y *ni la de la base imponible*, que según el artículo 24.1 LHL "se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público", *ayudan a suplir las carencias en la concreción del hecho imponible, precisamente por tratarse de preceptos en los cuales el legislador ha regulado los elementos de un tipo general de tasa por ocupación o aprovechamiento especial del dominio público que no resulta trasladable sin más para cubrir el régimen jurídico de un impuesto concreto*, pues no olvidemos que en los impuestos "el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador de las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta o remota" (STC 296/1994, de 10 de noviembre, F. 4)» (Fundamento Quinto, NFJ004011).

ran presentar declaración o autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, como las propias Haciendas autonómicas dictar las liquidaciones tributarias oportunas<sup>64</sup>.

La cuantificación del tributo en estos supuestos sería muy parecida a la actualmente prevista en el artículo 54 del Reglamento del ISD para los fideicomisos. Sin embargo, esta alternativa también requeriría una modificación normativa que, para cumplir con el mandato del artículo 35.4 de la LGT, designara expresamente como sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones a las herencias yacentes<sup>65</sup>. Repárese que la normativa tributaria vigente solo autoriza a liquidar a nombre de la herencia yacente respecto de las deudas tributarias pendientes del causante (art. 39 LGT), pero no para exigirla el Impuesto de Sucesiones del *llamado* a la herencia.

Además, esta solución eliminaría muchas y frecuentes situaciones de indeterminación del sujeto pasivo *real* en este impuesto (herederos desconocidos<sup>66</sup>, de confianza o que, simplemente, no han aceptado la herencia). En cualquier caso, la cuantificación del tributo a la herencia yacente siempre sería *provisional* o *cautelar*, a la espera de la cuantificación *definitiva* una vez distribuida y adquirida la herencia por los sucesores.

**3.3.** Actualmente, la única vía legalmente posible pasa por un planteamiento *romanista*. Sin embargo, también es cierto que nuestra normativa civil no establece un plazo para que los sucesores acepten (en sus diversas modalidades y formas) la herencia y ello, evidentemente, genera distorsiones en la liquidación del Impuesto de Sucesiones que los Tribunales han tratado de solventar como han podido (esto es, a través de una verdadera *construcción jurisprudencial* del contribuyente en el Impuesto de Sucesiones).

Estamos, en definitiva, ante una deficiente articulación técnica de la figura del sujeto pasivo en el Impuesto de Sucesiones, cuya interpretación y aplicación actual del concepto de *causahabiente* por parte de los distintos operadores jurídicos (planteamiento *germanista* de la condición de heredero) colisiona con las exigencias derivadas de la reserva de Ley tributaria y, por lo mismo, urge una modificación normativa sobre esta cuestión.

<sup>64</sup> Además esta solución encuentra respaldo en aquellos que postulan que la capacidad económica gravada en el Impuesto de Sucesiones «no está constituida por el acto de transmisión, sino por el valor económico de los bienes transmitidos y adquiridos por el sujeto pasivo» (GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *La nulidad del...*, *op. cit.*).

<sup>65</sup> Téngase en cuenta que la herencia yacente puede operar como sucesor (art. 39 LGT) y como contribuyente de un tributo cuando así lo prevea Ley que lo instituye. Como expone NIETO MONTERO, «podría ser tratada como sujeto pasivo y sometido a imposición en virtud de que como tal patrimonio manifieste signos de capacidad económica susceptibles de ser sometidos a tributación. Ello nos abocará a la cuestión de si ha de considerarse como sujeto a la herencia yacente o al heredero que en el futuro haga titular de dicho patrimonio. Por otra parte, la propia herencia yacente ha de jugar un papel importante en el marco del fenómeno sucesorio en el ámbito tributario, con relación a las deudas del causante» [NIETO MONTERO, J. J.: «Las herencias yacentes como obligados tributarios», *Tratado de la Ley General Tributaria (Libro Homenaje al Profesor Álvaro Rodríguez Bereijo)*, T. I, Aranzadi-Thomson Reuters, Pamplona, 2010, pág. 835].

<sup>66</sup> El artículo 75 del RISD prevé (en un claro exceso reglamentario) la posibilidad de que la correspondiente Oficina Gestora en los supuestos de *herederos desconocidos* dicte liquidación provisional «a cargo de la representación del causante».



## VII. HEREDEROS *SUCESIVOS* SOBRE UN MISMO CAUDAL RELICTO: LOS SUPUESTOS DE SUSTITUCIÓN

1. Los artículos 774 a 789 del Código Civil regulan la figura de la *sustitución sucesoria* distinguiendo distintas hipótesis que van a tener su reflejo en el Impuesto de Sucesiones.

2. En primer lugar tenemos la *sustitución vulgar*, prevista en el artículo 774 del Código Civil, que no es más que una sustitución subsidiaria del designado inicialmente heredero para el supuesto de que este fallezca antes que el testador o no acepte la herencia, en cuyo caso el sustituto será el heredero final.

2.1. Es pacíficamente admitido en la esfera civil que el heredero-sustituto es sucesor, no del sustituido, sino del causante-testador. Y esto mismo es lo que se reconoce en el artículo 26 f) de la LISD y, más concretamente, en el 53.1 del Reglamento del ISD cuando establece que «en la sustitución vulgar, *se entenderá que el sustituto hereda al causante* y, en consecuencia, se le exigirá el impuesto (...) teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y *atendiendo a su parentesco con el causante*».

Pueden plantearse dudas en la interpretación de las estipulaciones testamentarias que contienen fórmulas de sustitución sucesoria que afecten a la propia existencia de la sustitución vulgar en situaciones puntuales. Pues bien, en estos casos, será la Jurisdicción civil la que decida la cuestión de fondo, estando el Orden tributario y contencioso a lo que esta decida, siendo criticable cualquier solución que se aparte de este *modus operandi* y esto es lo que ha sucedido con la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.<sup>a</sup>) de 25 de mayo de 2011 (NFJ043405), que confirmando la Sentencia de instancia (Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 4 de mayo de 2007<sup>67</sup>), niega, a efectos del Impuesto de Sucesiones, la condición de heredero-sustituto del causante a quien ha sido reconocido como tal en la órbita civil<sup>68</sup>.

2.2. No obstante, el principal problema que suscita la *sustitución vulgar* en el Impuesto de Sucesiones ocurre cuando el primer heredero designado no ha aceptado ni repudiado la herencia

<sup>67</sup> Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 4 de mayo de 2007 (NFJ028605): «Debemos rechazar en primer lugar la argumentación de la recurrente sobre que es heredera directa de su tío Clemente en base al juicio voluntario de testamentaria, autos 299/1996 (...) porque el Auto de la Audiencia Provincial de Albacete parte de una premisa errónea para considerar a la actora como heredera, y por tanto legitimada para instar la testamentaria, consistente que su tío Gonzalo premurió su también tío Clemente, entrando en liza la sustitución hereditaria establecida por este último, cuando en realidad no fue así».

<sup>68</sup> Como razona FALCÓN Y TELLA al comentar esta Sentencia: «Esta reconstrucción resulta muy discutible, en mi opinión, y desde luego no es la que se alcanzó en la vía civil, a la que entiendo debería vincularse la calificación jurídica (...) Por tanto, no es cierto que no haya podido ser heredera directa de D. (...), porque lo ha sido, y en cualquier caso así lo ha entendido la jurisdicción civil, que es la competente para interpretar y aplicar las normas que rigen la sucesión (...) a efectos tributarios, dado el carácter puramente fáctico del hecho imponible, no hay que pronunciarse sobre este tipo de cuestiones, sino pura y simplemente estar a lo que se haya decidido en la vía civil» (FALCÓN Y TELLA, R.: «La sustitución vulgar en el ISD (STS 25 mayo 2011)», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2011).

del testador y, por lo mismo, no puede consumarse la sustitución; de manera que, ante esta situación de interinidad, pueda producirse la prescripción del impuesto. Para evitar estas situaciones se podría liquidar a nombre de la herencia yacente con el objeto de cobrarse la deuda tributaria con cargo a la masa hereditaria<sup>69</sup>. En nuestra opinión, esta solución no es posible actualmente porque la herencia yacente solo responderá de las deudas tributarias pendientes del causante y no, como ocurriría en este caso, de las cargas tributarias del heredero.

Más plausible, sería acudir a la institución de la condición suspensiva de manera que el devengo del Impuesto de Sucesiones respecto del heredero-sustituto se produce una vez que el heredero-sustituido ha renunciado a la herencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 24.3 de la LISD<sup>70</sup>.

Otra cuestión a considerar es que si el primer heredero (el sustituido) renuncia pura y simplemente a la herencia, los sustitutos, como herederos definitivos del causante, son sujetos pasivos del Impuesto de Sucesiones, no devengándose el Impuesto de Donaciones<sup>71</sup>.

3. Otros supuestos son la *sustitución pupilar y ejemplar* reguladas en los artículos 775 y 776 del Código Civil, respectivamente. En estos casos, el ascendiente (sustituyente) testa en nombre del menor de 14 años o del incapaz declarado judicialmente (sustituido), designando heredero de aquellos (sustituido) con el objeto de evitar la sucesión intestada.

3.1. El artículo 53.2 del Reglamento del ISD, en consonancia con estas modalidades sustitutorias, señala que «el *sustituto hereda al sustituido* y se le girará el impuesto (...) atendiendo

<sup>69</sup> Esta es una posibilidad sostenida por FALCÓN Y TELLA, R.: *La sustitución...*, *op. cit.*

<sup>70</sup> Se trata de una solución que encuentra apoyo en la doctrina científica civil y entre la doctrina tributaria, la defiende FALCÓN Y TELLA, R.: *La sustitución...*, *op. cit.*

<sup>71</sup> Sentencia del TSJ de Madrid núm. 530/2011, de 21 de junio: «(...) nos encontramos en el caso de una renuncia pura y simple de la herencia contemplada (...) de tal forma que una vez se ha renunciado a la herencia entre en juego la sustitución vulgar si se ha establecido en el testamento del causante o el derecho de acrecer si no se ha previsto, conforme al artículo 774 del Código Civil que señala que el testador puede sustituir con una o más personas al heredero o herederos instituidos, para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia. Por tanto, los nietos se convierten en herederos no porque la renunciante haya renunciado en su favor, hecho que no se ha producido en la escritura de renuncia, (en cuyo caso sí sería de aplicación el art. 53.2 del Reglamento del Impuesto que dispone que se exigirá el Impuesto sobre Sucesiones al renunciante y además a la persona en cuyo favor se renuncia por el concepto de Donaciones), sino que al tratarse de una renuncia pura, simple y gratuita, entra en juego el mecanismo de la sustitución vulgar, establecida no por la renunciante, sino por la propia causante, en su testamento, por lo que resultan de aplicación el artículo 53.1 del RISD, según el cual "En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en consecuencia se le exigirá el Impuesto (de Sucesiones) cuando el heredero instituido fallezca antes o no pudiera, o no quisiera aceptar la herencia..." y el artículo 58.1 del mismo Texto Legal que establece que "en la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente...". Por tanto, y en virtud de lo expuesto son los nietos, y no el hijo de la causante, quienes tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones» (Fundamento Sexto, NFJ044847). En los mismos términos, las Consultas núms. 1817/2000, de 18 de octubre (NFC011697) y V0189/2004, de 13 de octubre (NFC019991).

al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por este al fallecimiento del testador».

El principal problema que plantea la *sustitución pupilar y ejemplar* se refiere al alcance de los bienes y derechos que se encuentran protegidos por el efecto sustitutorio; esto es, si la sustitución comprende todos los bienes del descendiente o solo los bienes que el ascendiente (sustituyente) haya dejado al menor o al incapaz. Dilucidar esta cuestión es fundamental a efectos de concretar la masa hereditaria que adquiere el heredero en tales situaciones repercutiendo directamente en la cuantificación del Impuesto de Sucesiones.

Pues bien, en este sentido, la jurisprudencia civil ha sido *fluctuante* y no ha sido capaz de ofrecer una solución definitiva a esta cuestión, mostrándose dividida por influencia del artículo 670 del Código Civil que define el testamento como un acto personalísimo<sup>72</sup>. Trasladándose, por tanto, la incertidumbre al ámbito tributario.

4. En la *sustitución fideicomisaria* regulada en los artículos 781 a 786 del Código Civil (a diferencia de lo que ocurre en la sustitución vulgar) el testador manifiesta que los distintos herederos

<sup>72</sup> Por su claridad expositiva, merece la pena destacar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias núm. 149/2007, de 23 de abril: «Más espinosa resulta, sin embargo, la siguiente cuestión a abordar, es decir, si la sustitución ejemplar comprende los bienes del instituyente, o también los del sustituido, supuesto este último en que aquel actuaría como un comisario legal del sustituido y como excepción a la regla general del artículo 670 del CC, que define el testamento como un acto personalísimo. La Sra. Juez de primera instancia abordó con toda precisión la problemática, con puntual cita jurisprudencial al respecto. Como ya señaló en su resolución, nuestro TS ha sido fluctuante a la hora de decantarse en pro de una u otra posición, si bien es cierto ha sido mayoritaria la jurisprudencia favorable a la concepción amplia, esto es, que la sustitución ejemplar comprende tanto los bienes del sustituyente como del sustituido, siendo por ello una excepción a la regla general del artículo 670 del CC; y así lo han señalado las sentencias del TS de 6-02-1907, 30-05-1972, 2-12-1915, 16-12-1929, 10-06-1941, y la de 26-05-1997, que afirmó que como se ha venido declarando de modo reiterado desde la sentencia de 6-02-1907, la sustitución ejemplar consiste en un nombramiento del heredero del incapaz por el sustituyente y su finalidad es la evitación de la sucesión intestada de aquel, de ahí que quien opera la sustitución y por tanto nombra heredero del incapaz es el sustituyente. Efectivamente, en la línea contraria se cita la sentencia del TS de 20-03-67, en la que se señaló que partiendo de que el testamento es conforme al artículo 670 del CC un acto personalísimo de manera que no puede otorgarse por otro sino en los casos taxativamente dispuestos por la Ley, se comprende que en el caso de la sustitución ejemplar el sustituto no debe heredar más que los bienes que el ascendiente le haya dejado a su descendiente incapaz, pero no los demás bienes que dicho incapaz haya adquirido por otros conceptos, los que deben seguir el cauce previsto para la sucesión legítima. En idéntico sentido se pronunció la DGRN en resolución de 6-02-03, citada por los apelantes, y que hace referencia a las sentencias antes indicadas, señalando lacónicamente con respecto a las de 20-05-72 y 26-05-97 que en ellas se afirma que el artículo 776 del CC es una excepción al artículo 670, y que se trata de "obiter dictum". Por su parte, un amplio sector doctrinal se ha decantado a favor de la tesis amplia, entre otros y además de los citados por los apelados, podemos destacar a Royo Martínez, para quien la palabra "sustitución" es de uso impropio, ya que lo que hay es sustitución de testador y no de heredero, así como a Puig Brutau para quien en pro de la solución de que el sustituto habrá de entrar a suceder en todos los bienes del sustituido puede invocarse que, de lo contrario, hubiese bastado con la regulación de la sustitución fideicomisaria. Por lo que a esta Audiencia Provincial se refiere, esta última tesis ha sido acogida en la sentencia de 23-02-02 de la Sección 1.ª. Por todo ello, y aún reconociendo lo discutible de la cuestión, este Tribunal se inclina a favor de dicho criterio amplio, tal y como se concluyó en la recurrida» (Fundamento Cuarto, NCJ043799).

disfruten de la herencia pero no unos en defecto de otros, sino unos *después de otros*<sup>73</sup>. Asimismo hay que distinguirla de figura afines como el *fideicomiso* y el llamado *fideicomiso de residuo*.

**4.1.** Lo fundamental para identificar una cláusula testamentaria que establece una *sustitución fideicomisaria* estriba en «la obligación impuesta por el testador al heredero fiduciario de conservar los bienes de que se trate y de transmitirlos al heredero fideicomisario o sustituto. La doble o múltiple vocación sucesoria propia de la sustitución fideicomisaria debe recaer sobre los bienes que el testador ha dejado en herencia al heredero fiduciario (...) de ahí que si no se faculta expresamente para disponer de dichos bienes, *el heredero fiduciario deberá conservarlos y mantenerlos en su patrimonio y transmitirlos a su muerte* precisamente a los herederos sustitutos o fideicomisarios [Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 11 de enero de 1996, recurso núm. 3363/1991, Fundamento Tercero (NFJ004341)].

**4.2.** Si, por el contrario, al heredero fiduciario se le conceden facultades dispositivas sobre los bienes del testador de manera que únicamente se le impone «la obligación de restituir al heredero fideicomisario el sobrante que quede» [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de enero de 1996 (NFJ004341)] estamos ante el *fideicomiso de residuo*, «cuya naturaleza de auténtica sustitución fideicomisaria se ha discutido por la doctrina científica y también por la jurisprudencia que ha mantenido (S. de 13 de noviembre de 1948) que el fideicomiso de residuo no se identifica plenamente con la auténtica sustitución fideicomisaria» [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de enero de 1996 (NFJ004341)].

**4.3.** Como hemos dicho, a su vez, hay que diferenciar la *sustitución fideicomisaria* del *fideicomiso*, cuestión que también ha llevado a cabo la jurisprudencia del Tribunal Supremo destacando las diferencias entre ambas instituciones:

«(...) a) En el *fideicomiso puro* hay una sola liberalidad, pues el testador contempla y dispone a favor de una sola persona o de varias a la vez, en cambio en la *sustitución fideicomisaria*, existen al menos dos actos de liberalidad, uno a favor del heredero fiduciario y otro a favor de los herederos fideicomisarios, existe, pues, una sucesión en la herencia, es decir, dos o más liberalidades, cosa que no ocurre en el fideicomiso.

b) En el *fideicomiso* el fiduciario no es heredero, sino "ejecutor testamentario", en la medida en que el testador le encarga sobre la base de la confianza la entrega de la herencia al heredero, en cambio en la *sustitución fideicomisaria* el fiduciario es heredero.

c) En el *fideicomiso* existe un encargo o ruego del testador al fiduciario acerca de que cumpla su voluntad, en cambio en la *sustitución fideicomisaria* existe para el fiduciario una obligación jurídica de conservar y transmitir los bienes de la herencia a los herederos fideicomisarios.

<sup>73</sup> Cfr., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y otros: *Manual del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, pág. 175.

d) *En el derecho civil común se regula la sustitución fideicomisaria, pero no el fideicomiso. Si se regula este en las Compilaciones forales (Cataluña, Aragón, etc.)»* [Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de enero de 1996, Fundamento Quinto (NFJ004341)].

**4.4.** Pues bien, el artículo 53.3 del Reglamento del ISD, conforme a lo dispuesto en el artículo 26, apartados d) y e) de la LISD, respeta a efectos fiscales la institución de la *sustitución fideicomisaria pura*, de forma que tanto el fiduciario como los sucesivos herederos fideicomisarios, a excepción del último, tributan como herederos del causante en el Impuesto de Sucesiones, tratándolos como *meros usufructuarios*, salvo que el testador les hubiera conferido facultades dispositivas sobre los bienes (fideicomiso *de residuo*), en cuyo caso *se liquidará por el pleno dominio*.

**4.4.1.** En la *sustitución fideicomisaria* hay que diferenciar entre los dos herederos del causante, el fiduciario y el fideicomisario<sup>74</sup>. Respecto del primero no hay duda, el Impuesto de Sucesiones del heredero fiduciario se devenga al fallecimiento del causante debiendo tributar de acuerdo con las normas del usufructo (*ex art. 26 LISD*). Ahora bien, qué ocurre con el heredero fideicomisario: ¿su Impuesto de Sucesiones se devenga en dos plazos? ¿El primero al tiempo del óbito del fideicomitente, en su condición de nudo propietario del caudal relicto y el segundo una vez fallecido el heredero fideicomisario, cuando se obtiene la plena propiedad sobre los bienes que integran la masa hereditaria del causante? O, por el contrario, ¿se devenga de una vez con el fallecimiento del heredero fideicomisario?

En favor de la primera hipótesis se puede argüir la propia naturaleza de la *sustitución fideicomisaria* en la que «el fideicomisario adquiere, a la muerte del testador, de modo definitivo, el derecho a la nuda propiedad de todos los bienes en que ha sido instituido, dado que el fiduciario viene obligado a conservar como mero usufructuario los bienes de la herencia»<sup>75</sup>. No obstante, pueden surgir casos en los que, pese a estar ante cláusulas testamentarias que fijan una *sustitución fideicomisaria pura*, se produzca el devengo del Impuesto de Sucesiones una sola vez, a la muerte del heredero fiduciario, ya sea porque la sustitución fideicomisaria se encuentre sometida

<sup>74</sup> En efecto, como se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2007, recurso núm. 723/2005, en «la institución de heredero fiduciario comporta el llamamiento de un posterior heredero (fideicomisario) para que entre en la posesión de la herencia después del primer o anterior instituido (fiduciario); el doble llamamiento en la sustitución fideicomisaria lo es a título de heredero, de suerte que se considera al fiduciario y al fideicomisario como sucesores a título universal, del causante» (Fundamento Quinto, NFJ026081).

<sup>75</sup> Sentencias del TSJ de Asturias núms. 1382/2005, de 14 de septiembre, Fundamento Segundo, NFJ022354; y 928/2006, de 24 de mayo, Fundamento Segundo, NFJ025769. En otras palabras, «si el fiduciario tributa como usufructuario, es necesario que exista también el correlativo nudo propietario, que por lógica será el fideicomisario establecido o llamada en último lugar» (en AA.VV. coord.: Miguel PÉREZ DE AYALA BECERRIL.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Especiales*, T. V, Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2010, pág. 336).

da a condición suspensiva<sup>76</sup>; ya sea porque los herederos fideicomisarios sean inciertos hasta el momento del fallecimiento del fiduciario<sup>77</sup>.

4.4.2. Por su parte, en el llamado *fideicomiso de residuo* no hay duda, atendiendo a su naturaleza, que el heredero fiduciario tributa en el Impuesto de Sucesiones por el *pleno dominio* de los bienes procedentes de la masa hereditaria del causante<sup>78</sup>, mientras que el heredero fideicomisario tributará con base en los bienes *que queden* a la muerte del fiduciario, procediendo la devolución o deducción de la parte proporcional del impuesto pagado en su día por el heredero fiduciario<sup>79</sup>.

## VIII. EL FIDEICOMISO EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES

1. Como ha destacado el Tribunal Supremo<sup>80</sup>, el *fideicomiso* se caracteriza, frente a la *sustitución fideicomisaria*, por la existencia de un único heredero (el fideicomisario), siendo el fi-

<sup>76</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2007, recurso de casación núm. 7382/2001, que en tales supuestos refrenda que «los fideicomisarios no eran herederos nudo propietarios, por cuanto el fideicomiso estaba sujeto a condición suspensiva de que el fiduciario falleciera sin hijos, y, en consecuencia, no había liquidación alguna que aplazar (hasta la consolidación del dominio), sino que debe suspenderse la liquidación procedente hasta el correspondiente devengo» (Fundamento Sexto, NFJ026347).

<sup>77</sup> Situación analizada en la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 30954/2009, de 23 de noviembre: «(...) *el heredero fideicomisario adquiere derechos a la sucesión desde la muerte del causante*. Por tanto los efectos tributarios, se producen desde la efectiva adquisición de la herencia, que es cuando desaparecen las limitaciones, y por lo tanto el momento en el que se produce el hecho imponible. Por ello el actor debe tributar por lo que recibe en el momento de la efectiva adquisición de la herencia, y ello con independencia de ser heredero del original causante y no del heredero fiduciario, pues en todo caso la recepción de los bienes del causante no se produce hasta el fallecimiento del fiduciario, y aunque este tribute por el usufructo no significa que el heredero fideicomisario tenga un derecho perfecto sobre la nuda propiedad de los bienes desde el fallecimiento del primer causante, sino una mera expectativa, como lo demuestra el hecho de que *el conocimiento de quién será el heredero o herederos fideicomisarios solo se sabrá en el momento del fallecimiento del fiduciario al que los herederos fideicomisarios deben supervivir*. En tanto en cuanto vive el fiduciario los herederos fideicomisarios *son inciertos*. En el caso enjuiciado serán herederos fideicomisarios los hijos de D.ª A... si los tuviere y si no a los parientes de ellos a quienes correspondiera heredarlos según los llamamientos de la sucesión intestada. Del texto del testamento se deduce que *todos o algunos de los segundos llamados podían incluso no estar concebidos, por lo que difícilmente podían ser titulares de derecho real alguno* y por ende tributar por el impuesto al tiempo del fallecimiento de G...» (Fundamento Quinto, NFJ037422).

<sup>78</sup> Entre otras, cfr., Sentencia del TSJ de Murcia núm. 686/2003, de 13 de noviembre, Fundamento Segundo, NFJ016253; y Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 751/2011, de 26 de octubre, Fundamentos Tercero y Cuarto, NFJ045701.

<sup>79</sup> Conforme expone la Sentencia del TSJ de Galicia núm. 1105/2007, de 31 de julio, dicha deducción o devolución «alcanza a la parte proporcional del impuesto abonado en su día correspondiente a la nuda propiedad de los exclusivos bienes sobre los que no dispuso, descontando, por tanto, el impuesto correspondiente al usufructo sobre los mismos bienes que es, en definitiva, lo que realmente ha venido a extinguirse con el fallecimiento de la fiduciaria» (Fundamento Segundo). Así lo ha reconocido, también, la Dirección General de Tributos en las Consultas V1700/2008, de 16 de septiembre (NFC031116); y V1326/2012, de 18 de junio (NFC044730).

<sup>80</sup> *Vid., supra*, apartado 4.3 del epígrafe VII.

duciario un mero *ejecutor* del plan diseñado por el fideicomitente (en el ámbito sucesorio, por el causante-testador). De esta forma, en el Impuesto de Sucesiones devengado con motivo de la muerte del causante-fideicomitente habrá *un solo contribuyente*, el fideicomisario, tal y como establece el artículo 54.3 del Reglamento del ISD. Sin embargo, ¿qué sucede si al tiempo de exigibilidad del Impuesto de Sucesiones el fideicomisario resultase *desconocido*?

2. En tal situación, el artículo 54, apartados 1 y 2, del Reglamento del ISD establece que será el *fiduciario* (que no es heredero del fideicomitente) el encargado de sufragar el impuesto aplicando a la cuota íntegra «el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del grupo de parentesco más lejano con el causante». Asimismo, se reconoce que, si con posterioridad (esto es, una vez que el fideicomisario es conocido), «el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario», se reconoce el derecho a la devolución del exceso pagado a «quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes».

Ahora bien, si en el *fideicomiso* solo hay un heredero (el fideicomisario), ¿el fiduciario con qué título realiza el ingreso del Impuesto de Sucesiones en los supuestos en que el fideicomisario es desconocido?

Parece claro que será un *obligado tributario* (ex art. 35.1 LGT) pero de qué tipo, habida cuenta de que no puede ser contribuyente puesto que no es heredero, ni sustituto ya que no desplaza de la relación tributaria al contribuyente del Impuesto de Sucesiones (es decir, al fideicomisario), ni parece que estemos ante un responsable tributario porque no hay un supuesto tipificado como tal. Asimismo, en su condición de obligado tributario el ingreso efectuado por el fiduciario tampoco puede ser considerado como un *pago efectuado tercero* (art. 33.1 del RD 939/2005).

En nuestra opinión, estamos ante una indeterminación subjetiva que una eventual reforma de la Ley (y no solo del Reglamento) del Impuesto de Sucesiones debería hacer desaparecer ampliando e identificando al fideicomisario como obligado tributario (contribuyente, sustituto...) del Impuesto de Sucesiones cuando el fideicomisario sea desconocido.

3. La cuestión se clarifica en las situaciones en que el fiduciario tenga conferidas facultades dispositivas («en todo o en parte, temporal o vitaliciamente») sobre los bienes del fideicomitente, en cuyo caso «pagará el impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante», sin que después el fideicomisario, una vez en posesión de los bienes del causante, pueda computarse «en su favor lo pagado por el fiduciario» (art. 54.4 RISD). Otro tanto ocurre si el fiduciario adquiere la propiedad de los bienes hereditarios liquidándose «el impuesto a cargo de este por la adquisición de la propiedad» (art. 54.5 RISD).

En estos casos, el fiduciario no encaja plenamente en la figura pura y simple del fideicomiso al adquirir determinadas acciones y facultades sobre los bienes del causante-fideicomitente, de ahí que deba tributar en el Impuesto de Sucesiones.



## IX. LA HERENCIA YACENTE EN, DURANTE, E INCLUSO, DESPUÉS DE LA SUCESIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

1. Otro tema importante es el tratamiento de la herencia yacente, no ya en el Impuesto de Sucesiones, sino *en y durante* la sucesión de deudas tributarias del causante. Este instituto se caracteriza, en primer lugar, por la *transitoriedad*; es decir, la herencia yacente tendrá una *vida provisional* (que no necesariamente tiene que ser breve, habida cuenta de que no hay plazo legal explícito para que los herederos acepten la herencia en nuestro Derecho sucesorio<sup>81</sup>) que llega hasta el momento en que los herederos deciden asumir tal condición. Y, en segundo lugar, a diferencia de otros entes carentes de personalidad (comunidades de bienes...), *no hay un titular* (en definitiva, estamos ante un patrimonio *separado*).

Esta *indeterminación subjetiva* de la herencia yacente es la que ha motivado la crítica doctrinal de su inclusión como uno de los obligados tributarios del artículo 35.4 de la LGT, que, por el contrario, viene sosteniendo la necesidad de otorgar un tratamiento diferenciado a las herencias yacentes respecto de los restantes entes sin personalidad jurídica<sup>82</sup>.

Sin embargo, no compartimos esta opinión puesto que la herencia yacente no debe analizarse como una mera masa patrimonial *pasiva e inactiva*, sino que, a su vez, puede desplegar una actividad *productiva* generadora de riqueza en términos materialmente idénticos a cualquier otra *entidad de base asociativa* (comunidad de bienes<sup>83</sup>); sin perjuicio (eso sí) de que su capacidad económica deba tributar de manera singular de acuerdo con sus propias peculiaridades (de transitoriedad e inexistencia de un titular), pero en modo alguno apreciamos razones para excluir a la herencia yacente de las restantes entidades del artículo 35.4 de la LGT.

<sup>81</sup> Como recuerda la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres núm. 118/2001, de 26 de abril: «(...) puede el heredero, en principio, ejercitar su acción de aceptar o repudiar *sin límite de plazo*, mientras no prescriba la acción para reclamar la herencia (art. 1.016 CC)» (Fundamento Primero. JUR 2001\173113).

<sup>82</sup> Véanse, GARCÍA NOVOA, C.: «La sujeción pasiva de los entes sin personalidad», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1/1997, pág. 58; RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 129; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Capítulo 4. Obligados Tributarios», *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (coord. C. PALAO TABOADA), CEF, Madrid, 2004, pág. 125; FALCÓN Y TELLA, R.: «Los entes sin personalidad como sujetos pasivos en la Ley 58/2003, General Tributaria», *Personalidad y capacidad jurídica*, 74, *Contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, T. I, Servicio de publicaciones de la Universidad de Córdoba, 2005, pág. 470 (con anterioridad en «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *REDF*, núm. 88/1985); y NIETO MONTERO, J. J.: *Las herencias...*, *op. cit.*, págs. 837-838.

<sup>83</sup> Como razona GARCÍA HERRERA, «También en el moderno Derecho español, la herencia, en el tiempo que media entre apertura de la sucesión y su adición, es decir, durante la yacencia, presenta un aspecto estático y otro dinámico. Efectivamente, desde la muerte del causante y hasta la aceptación de la herencia por el llamado o llamados a ella, el patrimonio se conserva unido en espera de que llegue su titular futuro (aspecto estático); pero también permanece como si tuviera un titular, pudiendo experimentar aumentos y disminuciones (aspecto dinámico)» (GARCÍA HERRERA, V.: *La usucapción en favor de la herencia yacente*, Tesis Doctoral, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid, 2006, pág. 124).



1.1. Vemos, pues, como en la herencia yacente el representante desempeña un papel fundamental ya que, de una parte, será el encargado de cumplir con las *obligaciones tributarias del causante*, a su vez, será la persona con la que se iniciarán o continuarán los procedimientos tributarios que tengan relación con el causante ya fallecido y, si finalizados los mismos, no se conociera a los herederos, *las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente* (art. 39.3 LGT). Y, de otra, el representante deberá cumplir con las obligaciones tributarias *propias* de la herencia yacente mientras esta se encuentre operativa en el tráfico jurídico generando manifestaciones de riqueza susceptibles de tributación<sup>84</sup>.

Por tanto, la *identificación del representante* es crucial y en este sentido se ha suscitado en la doctrina tributaria si a estos efectos resultan aplicables las normas de Derecho civil o las propias del ámbito tributario (concretamente, el art. 45.3 LGT<sup>85</sup>)<sup>86</sup>.

Para resolver esta cuestión es necesario tener presente la naturaleza y, sobre todo, el alcance de la representación en la herencia yacente. Si entendemos que se trata de una representación *normal*, sin ninguna especificidad respecto a otras, no habría inconveniente en aplicar el artículo 45.3 de la LGT. Ahora bien, conforme ha destacado la jurisprudencia y la doctrina civilista<sup>87</sup>, la representación de la herencia yacente presenta ciertas particularidades que *impiden que estemos ante un puro mandato* puesto que, de entrada, no hay como tal un representado dotado de personalidad jurídica

<sup>84</sup> Como ha destacado la doctrina, la herencia yacente, desde el fallecimiento del causante, asume automáticamente y sin necesidad de acto legislativo o administrativo expreso, la condición de obligado tributario y, como tal, sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias (En este caso –razona ORÓN MORATAL– no estamos ante un supuesto en que hay que esperar a que se establezca en una ley concreta reguladora de un tributo la consideración como obligado tributario de dicha herencia, sino que directamente se impone la obligación al representante de la herencia para cumplir las obligaciones del causante ya devengadas o que se devenguen mientras siga yacente, pudiéndose hacer efectivas las obligaciones con cargo a los bienes de la misma), ORÓN MORATAL, G.: «Los obligados tributarios en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades», *La reforma de la Ley General Tributaria* (dir.: ZORNOZA PÉREZ, J. J.), CGPJ, Madrid, 2005, pág. 129).

<sup>85</sup> Artículo 45.3 de la LGT: «Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes».

<sup>86</sup> *Vid.*, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Capítulo 4. Obligados Tributarios», *op. cit.*, pág. 125; CARBAJO VASCO, D.: «Los sucesores en la nueva Ley General Tributaria», *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria. XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, MEH-IEF, Madrid, 2005, pág. 216; y FALCÓN Y TELLA, R.: *Los entes sin personalidad como sujetos pasivos...*, *op. cit.*, pág. 467.

<sup>87</sup> Efectivamente, la doctrina más actual, considera que el administrador hereditario (entendido ahora en sentido amplio) constituye un oficio de derecho privado dotado de sustantividad propia (cfr., LACRUZ BERDEJO en LACRUZ BERDEJO, J. L. y SANCHO REBULLIDA, F.: *Elementos de Derecho Civil*, V, Derecho de Sucesiones, 5.ª ed., Bosch, Barcelona, 1993, pág. 339; HERNÁNDEZ AMBRONA, M.ª D.: *La herencia yacente*, Bosch, Barcelona, 1995, págs. 143 a 146). Como concluyen GUTIÉRREZ BARRENENGOA y MONJE BALMASEDA, «la teoría del oficio (...) se presenta como la más satisfactoria, aunque, en definitiva, tiende a convertir al administrador hereditario en una institución con perfiles propios e independientes (...) Siguiendo esta tesis, se evitan los problemas que plantea su configuración como simple mandatario o representante, pero, en último término, no se elude la necesidad de precisar los rasgos inherentes a este administrador» (GUTIÉRREZ BARRENENGOA, A. y MONJE BALMASEDA, O.: «La Administración y representación de la herencia yacente en el Derecho español», *Ética y jurisprudencia*, núm. 3/2004, pág. 17).

propia y, además, el representante de la herencia yacente contará con más facultades (de administración, incluso de disposición del caudal relicto...) que las propias y simples de la representación<sup>88</sup>. De ahí que hayamos de acudir a las normas sucesorias sobre la representación de la masa hereditaria, apartando el artículo 45.3 de la LGT, que se refiere al campo de estricta representación voluntaria.

Ahora bien, esta remisión al Derecho civil tampoco resulta enteramente clarificadora habida cuenta de la ausencia de una regulación integral de la figura del *representante-administrador* de la herencia yacente<sup>89</sup>. En efecto, nuestro Código Civil regula la figura del *albacea testamentario* (arts. 892 y ss. CC) como figura central encargada de la conservación de la masa hereditaria pero con unos perfiles muy limitados en cuanto a sus posibilidades de actuación; a su vez, se contempla de forma puntual la figura del *administrador hereditario*, concretamente en el supuesto de administración judicial de la herencia yacente (art. 1.020 CC) o de aceptación a beneficio de inventario (art. 1.026 CC) y, por último, el cargo de *contador-partidor* (art. 1.057 CC). Sin perjuicio, que dichas personalidades y funciones puedan ser desempeñadas por la misma persona, resulta indudable que a estos efectos va a resultar capital la voluntad del causante que, a través de su testamento, lleve a cabo una exhaustiva descripción de las funciones del *representante-administrador* de la herencia yacente.

Entre las funciones susceptibles de designación la más problemática es la relativa a la atribución de *facultades dispositivas* sobre el caudal relicto para pagar a los posibles acreedores (entre los que, obviamente, se pueden encontrar las Administraciones tributarias) en el caso de que no se cuente con liquidez suficiente para sufragarlas y que, como regla de principio a tenor del Derecho sucesorio, solo le estará conferida al *representante-administrador* cuando así lo haya estipulado expresamente el testador.

Se trata de una cuestión fundamental a efectos tributarios pues, como regla general, el pago de los tributos debe efectuarse en metálico ya que el pago en especie se encuentra limitado a algunos tributos concretos (entre los que se encuentra el Impuesto de Sucesiones), siempre, además, que dicho pago se efectúe a través de bienes que ostentan una condición muy especial, la de tener la consideración de bienes integrantes del patrimonio histórico español (arts. 60.2 LGT y 40 Reglamento de Recaudación). Por tanto, la concesión de facultades de enajenación al *representante-administrador* de la herencia yacente sobre los bienes que integran la masa hereditaria será casi imprescindible en previsión de situaciones sucesorias que puedan prolongarse en el tiempo

<sup>88</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 1.ª) de 13 de abril de 1992: «(...) Asimismo resulta difícil y en todo caso forzado pretender darle dimensión contractual, como en ocasiones se ha verificado, al equiparlo a la institución de mandato "post mortem", lo que ha sido superado jurisprudencial y doctrinalmente, incluso la figura de la representación, pues no se puede representar, a efectos del tráfico jurídico a quien se le extinguió la personalidad civil por muerte (art. 32 del Código). Evidentemente la actividad de los albaceas no es en sí negocial, aunque pueden proyectar su función no solo a la realización de todas las facultades que expresamente les hubiera conferido el causante (art. 901), sino también a aquellas otras que enumera el artículo 902, incluso la de practicar enajenaciones de bienes que autoriza el precepto 903. Los amplísimos poderes que pueden gozar los albaceas, no quiere decir que no tengan límites y hayan de reputarse como omnímodos, ya que, aparte de tener que ajustar sus actos a la legalidad (art. 901), han de rendir cuentas de su encargo a los herederos o en su caso al Juez, conforme al precepto 907» (Fundamento Segundo. RJ 1992/3103).

<sup>89</sup> Como ya destacara GITRAMA GONZÁLEZ, M.: «La administración de la herencia en el Derecho español», *Revista de Derecho Privado*, 1950, pág. 25.

en situación de yacencia y que requieran, llegado el caso y ante la falta de liquidez, la necesidad de vender bienes del testador para hacer frente, al menos, a las deudas tributarias del causante.

Finalmente, el supuesto más complejo de analizar se refiere a las eventuales funciones representativas del *delado* sobre la herencia yacente. El artículo 999.4 del Código Civil prevé que el designado heredero, que aún no ha aceptado la herencia, pueda desempeñar «actos de mera conservación» o de «administración provisional» sobre la masa hereditaria sin que ello implique su aceptación. En definitiva, se regula la posibilidad de que aquel desempeñe labores de representación de la herencia yacente, siempre con carácter subsidiario; es decir, siempre que el causante no hubiera designado un representante-administrador del caudal relicto (art. 911 CC).

Ahora bien, con independencia de la naturaleza jurídica de este mandato (ya sea un gestor de negocios ajenos de los arts. 1.888 y ss. CC, ya sea un *administrador hereditario*<sup>90</sup>) en estos casos, ante la dicción literal y taxativa del artículo 999.4 del Código Civil, difícilmente se puede entender conferida al *llamado* la posibilidad de ejercitar facultades dispositivas sobre el caudal relicto<sup>91</sup>, so pena de considerar tales actuaciones como medios de prueba de una *aceptación implícita* de su condición de heredero (art. 999.3 CC), con las consecuencias civiles y tributarias que hemos visto.

**1.2.** La herencia yacente asumirá durante todo el tiempo que se mantenga la indeterminación sobre los sucesores el cumplimiento de las obligaciones tributarias del fallecido. Y es importante que, en tanto las Administraciones tributarias no tengan constancia de la aceptación de la masa hereditaria por parte de los herederos o legatarios, las actuaciones deberán desarrollarse en todo caso con los *administradores* de la herencia yacente y, en su caso, los *llamados a la herencia* ostentarán un *interés legítimo* que podrán ejercer en los procedimientos iniciados a través de su personación, conforme se razona en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2005:

«(...) La actuación de la Inspección debe considerarse correcta, pues no estaba obligada a dirigirse contra el llamado a la herencia, si no le constaba la aceptación, expresa o tácita, por su parte, durante la tramitación del procedimiento.

No debe olvidarse que *la sucesión que implica la adquisición de la herencia exige, en nuestro sistema, su aceptación*, y que el pago de la deuda tributaria es asumido años después por la recurrente, finalizadas las actuaciones.

*Si no existía aceptación no podía considerarse la recurrente como titular de un derecho que pudiese resultar afectado* y, por tanto, su intervención, en las actuaciones

<sup>90</sup> Sobre esta cuestión, véase, GUTIÉRREZ BARRENGOIA, A. y MONJE BALMASEDA, O.: «La Administración...», *op. cit.*, págs. 30 a 35.

<sup>91</sup> Aunque no han faltado autores puntuales que reconozcan al *delado* en circunstancias especiales (de bienes hereditarios que puedan deteriorarse o sean de costosa conservación, de pago de deudas del testador, etc.) facultades de enajenación (cfr., ROCA SASTRE, R. M.ª: *Notas al Derecho de sucesiones de Kipp*, T. V, vol. I, Bosch, Barcelona, 1951, pág. 292).

nes iniciales realizadas con el albacea, no era obligada, según el artículo 31 de la Ley 30/1992. Como, por otra parte, *no se personó en el procedimiento, mostrándose como interesada*, a pesar de que debió conocer la existencia del mismo, por su relación con el albacea, y por haber soportado, en paralelo, otra inspección personal, en las mismas fechas, en el marco de los Impuestos de la Renta y del Patrimonio, tampoco la Inspección pudo considerarla interesada, a lo largo del procedimiento, ni en el momento final para la notificación de la liquidación» (Fundamento Tercero, NFJ021220).

Como vemos, será la aceptación de la herencia el acto determinante que ponga fin a la actuación del representante de la herencia yacente. Ahora bien, reiteramos, mientras esta no se produzca, las Administraciones tributarias nunca podrán sustituir a la herencia yacente y dirigirse directamente, en una especie de *levantamiento del velo*, a los *llamados* a la herencia del causante, entendiendo con ellos las posibles actuaciones e, incluso, liquidando a su nombre.

Asimismo, en los casos de aceptación a beneficio de inventario, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de junio de 2012, ha ido más allá manteniendo la *herencia en administración* «*mientras no exista inventario, (...), los que hayan aceptado la herencia a beneficio de inventario no adquirirán la condición de herederos, ni, por ende, la de sucesores del causante*. De este modo, y hasta que ello ocurra, los acreedores, incluida la Hacienda Pública, *deberán dirigirse a la herencia yacente* a través de sus correspondientes representantes. Así el artículo 1.026 del Código Civil dispone que «[h]asta que resulten pagados todos los acreedores conocidos y los legatarios, se entenderá que se halla la herencia en administración. El administrador, ya lo sea el mismo heredero, ya cualquiera otra persona, tendrá, en ese concepto, la representación de la herencia para ejercitar» (Fundamento Tercero). Y, en consecuencia, las actuaciones inspectoras deberán desarrollarse con los representantes de las herencias yacentes:

«(...) las actuaciones de la Inspección, así como las liquidaciones finalmente emitidas, se dirigieron inadecuadamente contra aquellos que *no eran sucesores de doña (...), por no haber adquirido la condición de herederos al estar pendiente de la elaboración del inventario por parte de los administradores*, obligación que a esa fecha aún no habían cumplido, sin apreciarse en tal hecho negligencia alguna de los recurrentes. *Ello invalida todas las actuaciones tributarias que fueron dirigidas, en lo aquí concernido, a los recurrentes, que no tenían la condición de sucesores de las deudas tributarias de la causante*. Debió por consiguiente *dirigirse la Administración Tributaria, a pesar de constarle la aceptación de la herencia a beneficio de inventario*, a la herencia yacente durante todo el procedimiento de inspección y hasta que constara la existencia de inventario, *herencia yacente en la que debieron ser integradas*, mediante el inventario y posteriormente saldadas hasta el máximo del caudal relicto, las deudas tributarias pendientes que correspondiesen a la causante» (Fundamento Cuarto, NFJ047719).

Esta Sentencia si bien deja claro que las Administraciones tributarias deberán actuar frente a los representantes de las herencias yacentes mientras se elabora el inventario en los casos de aceptación a beneficio de inventario, en una doctrina que, con mayor motivo, es aplicable a la herencia yacente.

2. La herencia yacente tiene un carácter transitorio, que no tiene por qué ser breve, de forma que mientras los herederos no la extingan a través de su aceptación, puede generar manifestaciones de capacidad económica que deben someterse a tributación en cumplimiento del deber de contribuir constitucionalmente reconocido (art. 31.1 CE). A estos efectos, el único requisito que establece el artículo 35.4 de la LGT estriba en que las distintas leyes de los tributos configuren a los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos, tal y como ocurre en muchos casos [art. 84.Tres LIVA; art. 63.1 TRLRHL, respecto del IBI; art. 83 TRLRHL, respecto del IAE; art. 94 TRLRHL, respecto del IVTM; art. 101.1, respecto del ICIO; art. 106.1 a) TRLRHL, respecto del IIVTNU; etc.].

No obstante, la situación más peculiar se produce actualmente en la tributación personal sobre la renta, puesto que la herencia yacente se encuentra sujeta en el régimen de *atribución de rentas* del artículo 8.3 de la LIRPF, en virtud del cual los rendimientos obtenidos durante el periodo de yacencia se *imputan* a los *herederos*, negando expresamente a las herencias yacentes la condición de contribuyentes del IRPF.

Teniendo en cuenta que la normativa del IRPF no establece una definición concreta del instituto del heredero hemos de acudir a su *sentido jurídico* (art. 12.2 LGT), fijado en nuestro Código Civil y que supedita la condición hereditaria al acto de aceptación.

En definitiva, solo cuando el heredero acepte la herencia pasará a ser contribuyente del IRPF por los rendimientos obtenidos a través de la herencia yacente, estando obligado a partir de ese momento (habida cuenta del carácter retroactivo de la aceptación hereditaria, *ex* art. 989 CC) a presentar las oportunas autoliquidaciones complementarias del IRPF. De entrada, ello puede implicar que determinados rendimientos obtenidos durante el periodo de yacencia nunca sean sometidos a tributación por el transcurso del plazo de prescripción tributaria a tenor de que, de una parte, nuestra normativa sucesoria no establece plazo legal para aceptar o repudiar la herencia; y, de otra, la normativa tributaria no contempla tal situación como un supuesto de interrupción del plazo de prescripción tributaria.

Por tanto, estamos ante una regulación que dista de ser completa y de ahí que la doctrina haya ofrecido, en un ejercicio de *lege ferenda*, diversas alternativas o soluciones a la situación vigente y que, en esencia, consisten (a diferencia de la situación actual) en considerar a la herencia yacente como sujeto pasivo<sup>92</sup>, ya sea del IRPF a través de una liquidación provisional<sup>93</sup>, ya sea como contribuyente del Impuesto de Sociedades<sup>94</sup>.

<sup>92</sup> No obstante, no se trata de un planteamiento unánime, considerando cierto sector de la doctrina que no es posible instituir a las herencias yacentes como sujetos pasivos del IRPF. En este sentido, RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión...*, *op. cit.*, pág. 133. Incluso se ha sostenido la no sujeción a tributación personal sobre la renta de determinadas situaciones de yacencia (particularmente, en los casos del concebido no nacido y de personas jurídicas no constituidas), habida cuenta de la ausencia de una *personalidad jurídica* susceptible de imposición personal (LÓPEZ GARCÍA, C.: «El artículo 33 de la Ley General Tributaria en relación con los impuestos personales y directos; un supuesto de no sujeción: la herencia yacente deferida a un "no concebido"», *Gaceta Fiscal*, núm. 70/1989, págs. 141-142).

<sup>93</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Los entes sin personalidad...», *op. cit.*, pág. 461.

<sup>94</sup> NIETO MONTERO, J. J.: «Las herencias yacentes...», *op. cit.*, pág. 849.

Por nuestra parte, consideramos que la herencia yacente debería configurarse como sujeto pasivo *autónomo* del IRPF sin ninguna especificidad adicional en cuanto a la cuantificación del impuesto habida cuenta de la inexistencia de elemento alguno de *subjetivización* en dicha figura susceptible de tenerse en cuenta (no habría que aplicar los mínimos personales...), sin perjuicio (claro está) de que, una vez extinguida la herencia yacente, los herederos deberían subrogarse (ya sea como sucesor, responsable tributario...) en las deudas tributarias de aquella para lo cual sería necesario, a su vez, la creación de un supuesto legal específico que regulara tal situación.

3. Por último, resta por analizar una situación que no se corresponde propiamente con la situación de la herencia yacente y que comprende aquellas situaciones que se producen, una vez que los herederos han aceptado su condición hereditaria, finalizando el periodo de yacencia, pero en las que el caudal relicto (ya aceptado) permanece *en administración*. Nos estamos refiriendo, fundamentalmente, a los casos de aceptación a beneficio de inventario.

En este sentido, el artículo 1.026 del Código Civil establece que en estos casos, *mientras no resulten pagados todos los acreedores conocidos y los legatarios*, la herencia se mantendrá *en administración*. Y solo una vez verificado dicho presupuesto habilitante, «quedará el heredero en el *pleno goce del remanente* de la herencia» (art. 1.032 CC<sup>95</sup>).

Consecuentemente cabe plantearse qué ocurre con aquellas situaciones en que elaborado el inventario y aceptada la herencia a beneficio de inventario por los herederos, aún no se han satisfecho las deudas (incluidas las tributarias) del causante (por ejemplo, porque la masa hereditaria no cuente con liquidez suficiente para sufragarlas). Las actuaciones tributarias que pudieran iniciarse, ¿deberán realizarse con los herederos que han aceptado a beneficio de inventario o con los representantes de la *herencia en administración*? En otras palabras, ¿el artículo 1.026 del Código Civil opera en el ámbito tributario de tal manera que en tanto no se satisfagan todas las deudas –incluidas las tributarias– la herencia permanecerá *en administración* entendiéndose las actuaciones que pudieran iniciarse con los administradores de aquella y no con los herederos?

Parece claro que en estos casos no procedería aplicar las normas sobre la herencia yacente (*ex art. 39.3 LGT*), por la sencilla razón de que ya no existe. Ahora bien, también es cierto que el artículo 39.1 de la LGT efectúa una remisión a «lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia» que pueda llevar a pensar a la aplicación del artículo 1.026 del Código Civil a los procedimientos tributarios que se inicien mientras se desarrollan las actuaciones tendentes al pago de las deudas pendientes del causante.

<sup>95</sup> Como se destaca en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 1.ª) núm. 24/2011, de 28 de enero, «(...) El beneficio de inventario y su relación con la división de la cosa común. La ley pone a disposición del llamado a la herencia el beneficio de inventario para que pueda adquirirla separada de su propio patrimonio, hasta que se hayan pagado todos los acreedores (y legatarios). Su función esencial, no otra, es limitar la responsabilidad del heredero al valor del activo hereditario. Por ello, *el efecto básico es la no confusión de los patrimonios de heredero y causante* (art. 1.023.3.º CC) lo que conlleva la limitación de la responsabilidad de dicho heredero (art. 1.023.1.º) *quedando la herencia en administración hasta que resulten pagados los acreedores* (y legatarios) (art. 1.026). De aquí que se pierda el beneficio de inventario si realiza algún acto doloso o culposo de enajenación de bienes hereditarios...» (Fundamento Segundo, NCJ054495).



En cualquier caso, de lo que no hay duda es de que aceptada la herencia (aunque sea a beneficio de inventario) y en tanto no se proceda a la partición y adjudicación del caudal relicto, nos encontraremos ante una *comunidad indivisa* a la que ya sí le será aplicable plenamente el régimen de atribución de rentas de los artículos 86 a 90 de la LIRPF<sup>96</sup>.

## X. EFICACIA DEL INVENTARIO FORMADO EN JURISDICCIÓN VOLUNTARIA NO LITIGIOSA FRENTE A LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ACREEDORAS

1. La constitución de inventario resulta necesaria en nuestro Derecho sucesorio para *aceptar a beneficio de inventario* o ejercer el *derecho de deliberación* (arts. 1.010 y ss. CC). A dicha formación deben ser llamados todos los acreedores (art. 1.014 CC) a fin de que acrediten sus deudas y sus correspondientes importes, normalmente a través del oportuno procedimiento de jurisdicción voluntaria.

Asimismo, durante la concreción del mismo deben cumplirse toda una serie de formalidades tendentes a mantener incólume el activo del causante so pena de perder el beneficio de inventario o el derecho de deliberación, considerando que los herederos responsables han aceptados la herencia pura y simplemente (arts. 1.018, 1.019 y 1.024 CC).

Por tanto, en aquellos patrimonios hereditarios en los que existan deudas tributarias del fallecido será necesario que las Administraciones tributarias acreedoras sean citadas a la formación del inventario a fin de que comparezcan y certifiquen las mismas. Ahora bien, ¿qué eficacia tendrá dicha personación? Las deudas tributarias certificadas, ¿qué naturaleza tienen? ¿Son liquidaciones tributarias? A mayor abundamiento, ¿serán provisionales o definitivas? Además, con posterioridad (esto es, una vez ejercido el derecho de deliberación o aceptada la herencia a beneficio de inventario), ¿su cuantía puede verse modificada a través de la incoación de un procedimiento tributario? Y, en última instancia, el nuevo *quantum* tributario resultante, ¿podría afectar a la esfera patrimonial del heredero que ya ha aceptado su condición hereditaria o ya ejerció su derecho de deliberación con base precisamente en el inventario ultimado en su día?

2. Previamente a analizar estas cuestiones, se plantea el alcance del deber de colaboración de las Administraciones tributarias con la Autoridad judicial en los casos en que la formación del inventario se lleve a cabo dentro de un proceso judicial *no contencioso*<sup>97</sup>.

<sup>96</sup> Sobre el particular, Consultas V0910/2012, de 26 de abril (NFC044350); y V0914/2012, de 26 de abril (NFC044358).

<sup>97</sup> En este sentido, hay que tener en cuenta que la normativa del Impuesto de Sucesiones solo contempla la suspensión de los plazos de presentación de declaración o autoliquidación tributaria cuando se inste juicio voluntario de testamentaria que tenga carácter *contencioso* o *litigioso*, excluyendo de tal condición y de efectos suspensivos, entre otros, los juicios voluntarios de testamentaria de formación de inventario para deliberar o para aceptar a beneficio de inventario (*ex art. 69*, apartados 1 y 5 RISD).



**2.1.** Pudiera pensarse que el artículo 95 de la LGT no contempla ningún supuesto específico de colaboración que ampare estas situaciones, de manera que podría concluirse que las Administraciones tributarias no se encuentran obligadas a auxiliar a la Autoridad judicial y, consecuentemente, no estarían facultadas para aportar al procedimiento la referida información.

Somos de la opinión de que un planteamiento tan maximalista entra en colisión con el artículo 17.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) que, con rotundidad, establece que:

«Todas las personas y entidades públicas y privadas *están obligadas a prestar*, en la forma que la Ley establezca, *la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales* en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las *excepciones* que establezcan la Constitución y las Leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la Ley».

**2.2.** En una primera aproximación al estudio de dichos preceptos, destaca que ambos están redactados sobre principios opuestos. Así, mientras el artículo 95 de la LGT solo habilita a suministrar información con trascendencia tributaria en los casos previstos legalmente, el artículo 17.1 de la LOPJ sienta como principio general de actuación el deber de colaboración que solo decaerá circunstancias *excepcionales* previstas en la Constitución y las Leyes. De ahí que deba efectuarse una interpretación coordinada de las citadas normas.

**2.3.** En este sentido, el artículo 95.1 k) de la LGT establece un supuesto de colaboración que puede traerse a colación en los casos aquí analizados y que prevé:

«La colaboración con las *Administraciones públicas* para el *desarrollo de sus funciones*, *previa autorización de los obligados tributarios* a que se refieran los datos suministrados».

En nuestra opinión, la expresión *Administraciones públicas* incluye, como no puede ser de otra manera, a la *Administración de justicia*. Además se cumple con los dos requisitos restantes puesto que, en primer lugar, la información tributaria solicitada es fundamental para completar correctamente la formación del inventario con base en el cual se va a decidir la aceptación o renuncia a la herencia y, en su caso, la aceptación a beneficio de inventario y, en definitiva, para cumplir con la *función jurisdiccional*. Y, en segundo lugar, la *previa autorización* se encuentra cumplida desde el momento que son *llamados* a la herencia quienes han instado el procedimiento judicial de formación de inventario.

**2.3.1.** A estos efectos merece la pena transcribir el *Auto de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 23 de noviembre de 1998*, que aunque analiza y resuelve una situación semejante al amparo de la LGT/1963, consideramos que su razonamiento es extrapolable a la vigente LGT:

«(...) PRIMERO. La negativa por el Juzgado de instancia a la remisión a la Delegación de Hacienda de Lérida del oficio sobre los particulares solicitados por el re-

currente radica en que aquella *no debe suministrarlos en virtud de lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT por no encontrarse en ninguno de los supuestos que aquí se contemplan como así manifestó la Administración Tributaria en su escrito de 16 de marzo de 1998 ante el inicial requerimiento del Juzgado.*

SEGUNDO. Los certificados solicitados (alta en el Impuesto de Actividades Económicas, Declaración del Impuesto sobre la Renta, alta como sujeto pasivo del IVA) son necesarios para la debida satisfacción al actor de su crédito reconocido por sentencia firme. *En todo caso, resolviendo la negativa inicial de la Administración a expedir los certificados solicitados no puede olvidarse que conforme el artículo 17.1 de la LOPJ las entidades públicas están obligadas a prestar la colaboración requerida a los Jueces y Tribunales de cualquier orden jurisdiccional y es claro que estos últimos difícilmente pueden encajar en el concepto de tercero a que se refiere el artículo 113 de la LGT siendo ilustrativa la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 julio, de reforma de la LGT, que haciendo referencia a la adaptación de la nueva normativa tributaria de la LO 5/1992, de 29 octubre, de regulación del tratamiento automatizado de datos de carácter personal, consagra el carácter reservado de toda la información facilitada por el contribuyente a salvo se dice del deber de colaboración entre las Administraciones públicas, todo ello como tiene igualmente declarado el Tribunal Supremo, Sala de Conflictos, en Sentencias de 4 junio y 25 junio 1996 (RJ 1996\4976 y RJ 1996\4977), por lo que el recurso se estima y el auto se revoca.*

(...)

La Sección Segunda de la Audiencia Provincial acuerda:

Estimar el recurso de apelación interpuesto por don Joaquín L. M. y don Isaac Mateo G. L., frente al Auto de 18 mayo 1998, dictado por el Ilmo. señor Magistrado Juez del Juzgado de Primera Instancia Número Uno de Ejea de los Caballeros, en Autos número 17/1993, revocando dicha resolución y en su virtud se acuerda librar los oficios interesados a la Delegación de Hacienda de Lérida» (AC/1998/7586).

**2.3.2.** De ahí que, sin perjuicio de la conveniencia de regular expresamente este supuesto de colaboración judicial, actualmente entendemos que hay base legal para que las Administraciones tributarias aporten la información necesaria para completar la formación del inventario instruido dentro del proceso judicial. No estando amparada la negativa a hacerlo.

**3.** No hay regulación específica en el ámbito tributario que aborde estas cuestiones salvo la remisión *in genere* a la legislación civil del artículo 39.1 de la LGT. De forma que habría que concluir, en principio, que el inventario cumplimentado con todas las formalidades legales vinculará a todos los acreedores, incluidas las Administraciones tributarias. No obstante, profundicemos en el asunto.

**3.1.** Así, respecto al *derecho de deliberación*, el artículo 177.1 de la LGT sí efectúa una mención a esta cuestión reconociendo al potencial sucesor interés para instar que las Administraciones

tributarias certifiquen las deudas tributarias del causante negando a las mismas eficacia constitutiva, esto es, «*con efectos meramente informativos*». Por tanto, en tales casos no hay impedimento para una modificación posterior del importe de las deudas tributarias inicialmente certificadas.

Ahora bien, ¿ocurre lo mismo si la certificación de deudas es la requerida, no por el sucesor sino por la Autoridad judicial en un procedimiento de jurisdicción voluntaria? Pese a no regularse esta situación en la LGT, no habría impedimento para llegar a la misma solución a través, esta vez, de la interpretación analógica del precepto legal (pues no afecta al ámbito prohibido por el art. 14 LGT), habida cuenta de la *identidad de razón* (art. 4.1 CC) existente entre ambas situaciones (es decir, entre el certificado de deudas tributarias evacuado a raíz de una solicitud del potencial sucesor o a resultas de un oficio judicial). De forma que la certificación emitida en respuesta al requerimiento judicial también sería *informativa*.

**3.2.** Sin embargo, más dudas ofrece la *aceptación a beneficio de inventario* ya que en esta situación entraría en juego con mayor intensidad la remisión a la legislación civil del artículo 39.1 de la LGT, máxime teniendo en cuenta que la normativa tributaria no establece previsión alguna al respecto. No obstante, para analizar esta cuestión hay que diferenciar dos aspectos conexos aunque distintos.

En efecto, de una parte, hay que referirse a la posibilidad de que las Administraciones tributarias puedan incoar procedimientos tributarios una vez aportado al inventario el importe de las deudas tributarias pendientes del fallecido. Parece claro que, siempre que se esté dentro del plazo de prescripción tributaria, no hay obstáculo legal para su impulso y finalización ya sea con la representación de la herencia yacente o con el heredero que ya aceptó a beneficio de inventario. Por tanto, como consecuencia de los mismos, nos podríamos encontrar con montantes tributarios superiores a los inicialmente certificados.

La otra vertiente del problema estribaría en la posibilidad de repercutir las consecuencias de la regulación efectuada sobre el heredero que ya aceptó a beneficio de inventario. Y aquí la solución no es tan sencilla pues ante todo debe primar el objeto y fundamento de la aceptación a beneficio de inventario que no es otro que las deudas del causante se sufraguen exclusivamente con el patrimonio que dejó este sin confundirlo con el *propio* del heredero (*ex* arts. 39.1 LGT y 1.023 CC). Para efectuar la traslación de las deudas regularizadas al causahabiente sería necesario que la Administración tributaria competente acredite el comportamiento negligente o doloso del heredero en la formación del inventario dentro de los términos fijados en los artículos 1.018 y 1.024 del Código Civil. Admitir otra alternativa distinta conduciría a sostener que la institución de la aceptación a beneficio del inventario no operaría en la esfera tributaria<sup>98</sup>.

<sup>98</sup> Este es el planteamiento que parece que sostiene la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de julio de 2005: «(...) tampoco hay constancia de que la Hacienda Pública se hubiera opuesto procesalmente, en el procedimiento civil correspondiente, a la aceptación a beneficio de inventario en defensa de sus créditos públicos, tal como autorizan los artículos 1.014 y 1.016 del Código Civil, puesto que el inventario que el auto citado reconoce haberse efectuado, se efectúa contradictoriamente, es decir, lo es previo llamamiento de los acreedores, que podrán oponerse a la aceptación a beneficio de inventario (como igualmente pueden oponerse a la repudiación de la herencia según el artículo 1.001

Cuestión distinta, a su vez, sería la determinación de la vía (civil o tributaria) que en tales situaciones deberían instar las Administraciones tributarias. En particular, si deben acudir al Orden civil, como un acreedor más o, por el contrario, pueden solventarlo en la esfera doméstica a través, por ejemplo, del expediente de la responsabilidad tributaria y más concretamente del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

En cualquier caso se trata de un aspecto que debería ser objeto de un tratamiento específico en nuestra LGT que eliminara definitivamente las dudas planteadas.

## XI. CONCLUSIONES

1. Frente a lo que en una primera aproximación pudiera parecer, nuestro Sistema tributario no efectúa una regulación *integral y con perspectiva* de la figura del heredero a efectos tributarios.

Desde una *óptica material y comparada* con nuestro Código Civil, el legislador fiscal no ha llevado a cabo una normación *coordinada* del heredero. En efecto, mientras el *heredero-sucesor* [ex art. 39 LGT] se acopla perfectamente con la institución del heredero propia de nuestro Derecho sucesorio, que requiere, siguiendo el planteamiento *romanista*, de la aceptación para que aquel asuma la condición hereditaria en toda su extensión. El *heredero-contribuyente* del Impuesto de Sucesiones [ex art. 5 a) LISD], pese –en nuestra opinión– deficiente articulación técnica, se erige actualmente con base en una pura *construcción jurisprudencial* sobre tesis *germanistas*, en cuya virtud se es sujeto pasivo desde el mismo momento del fallecimiento del causante, orillando cualquier atisbo de voluntariedad en la condición hereditaria a efectos del Impuesto de Sucesiones.

De esta manera, en aquellas situaciones (obviamente, no infrecuentes) en que sobre un mismo heredero confluya la doble condición *de sucesor* del causante y *de contribuyente* del Impuesto de Sucesiones, y no haya aceptado la herencia (bien porque antes desea ejercer el derecho de deliberación, bien porque no tenga conocimiento de su designación testamentaria como heredero, o por cualquier otra circunstancia) pueden producirse situaciones *contradictorias* o, cuando menos, *paradójicas*, habida cuenta de que, si bien no se es *sucesor tributario*, sí se puede ser *contribuyente* del Impuesto de Sucesiones, debiendo cumplirse con los deberes y obligaciones dimanantes de dicho tributo. Pudiendo llegar al *paroxismo* de liquidar el impuesto sucesorio a una persona que, en ejercicio de su derecho de deliberación (art. 1.010 CC), todavía no ha aceptado la herencia y ni siquiera tiene por qué hacerlo si, por ejemplo, a la vista del inventario, decidiera renunciar a la herencia.

Para evitar estas situaciones urge una toma de postura que sea coherente y completa y que pasa por acoger a efectos tributarios uno de los dos sistemas (*romano* o *germano*) de adquisición de la condición de heredero.

---

del mismo Código), a fin de evitar que con la conducta del heredero pudiera quedar perjudicado el derecho al cobro de sus créditos» (Fundamento Séptimo, NFJ021352).

A mayor abundamiento, respecto a la concreción del contribuyente en el Impuesto de Sucesiones es necesaria una reforma normativa que, más allá del genérico (por indeterminado) concepto de «causahabiente» [art. 5 a) LISD], establezca al «heredero» como contribuyente del referido impuesto, especificando si la adquisición de tal condición (a los efectos del citado tributo) requiere o no del acto de aceptación. En este sentido, hemos postulado la posibilidad de considerar a la propia *herencia yacente del causante* como sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones siempre que, transcurrido su plazo de exigibilidad de seis meses (por la razón que fuere) no se hubiera producido la referida aceptación por parte del heredero, pudiendo la Administración tributaria liquidar *provisional o cautelarmente* (siempre, claro está, a expensas de una posterior liquidación, que deberá practicarse dentro del plazo de prescripción, una vez que el heredero adhiera la herencia) en términos semejantes a lo que actualmente se hace en la figura del fideicomiso.

2. Desde la perspectiva *procedimental* también se producen importantes *disonancias* que la normativa tributaria pretende (infructuosamente) solventar a través de la remisión genérica a la legislación civil (art. 39.1 LGT). Así, si bien las Administraciones tributarias pueden, llegado el caso, liquidar frente a la herencia yacente del causante por las deudas tributarias que este dejó pendientes de pago (arts. 39.3 y 177.1 LGT), no está ni mucho menos claro con quién deben entenderse las actuaciones tributarias (de gestión, inspección o recaudación), puesto que el artículo 45.3 de la LGT, previsto para la representación *voluntaria* de los entes sin personalidad jurídica, no se corresponde con las funciones de *representación-administración* de un *administrador hereditario* que debe conllevar facultades dispositivas sobre el caudal relicto a fin, por ejemplo, de satisfacer deudas de terceros cuando en la masa hereditaria no exista liquidez bastante para afrontarlas.

A su vez y ante la posibilidad (no infrecuente, ni improbable) de que el periodo de yacencia se prolongue en el tiempo es necesario dotar a dicho *patrimonio separado* de un régimen tributario específico, más allá del actual régimen de atribución de rentas, que, en nuestra opinión, pasa por considerar a la herencia yacente como *contribuyente* del IRPF.

Por otra parte, ante el existente vacío normativo, es conveniente regular la intervención de las distintas Administraciones tributarias en los procedimientos civiles de jurisdicción voluntaria que tengan que ver con la sucesión y no tengan carácter contencioso (art. 69.5 RISD); particularmente en los que aquellas desempeñen el rol de *acreedoras* que deben certificar deudas tributarias con el objeto de completar inventarios con base en los cuales los herederos puedan ejercitar su derecho a deliberar o la aceptación a beneficio de inventario.

En fin (como hemos sostenido al principio) hay que dotar al heredero de tratamiento *homogéneo* en los ámbitos civil y tributario que en estos momentos, al menos en nuestra opinión, es manifiestamente mejorable.