

LA SUCESIÓN UNIVERSAL MORTIS. Particularidades en la Administración Local

Marina MENÉNDEZ MIRALBÉS

Tesorera del Ayuntamiento de Boadilla del Monte

*Trabajo de evaluación presentado para el Curso de estudios avanzados sobre
tesorería y recaudación. CEMCI.*

SUMARIO

1. EL CONCEPTO DE SUCESIÓN EN DERECHO COMÚN Y EN DERECHO TRIBUTARIO.
 2. LA SUCESIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO
 - 2.1. Aspectos sustantivos de la sucesión universal mortis causa
 - 2.2. Aspectos objetivos.
 - 2.3. Aspectos procedimentales
 3. ESPECIALIDADES PROPIAS DEL PERIODO DE YACENCIA DEL CAUDAL RELICTO.
 - 3.1. Definición de herencia yacente
 - 3.2. Procedimientos tributarios frente a la herencia yacente
 - 3.3. Representante de la herencia yacente
 4. LA SUCESIÓN MORTIS CAUSA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. ALGUNOS ASPECTOS PRÁCTICOS
 - 4.1. La constancia del fallecimiento
 - 4.2. La aceptación expresa de la herencia
 - 4.3. Supuestos de falta de aceptación expresa de la herencia
 5. CONCLUSIONES
 6. BIBLIOGRAFIA
- ANEXO DE JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES VINCULANTES
- NOTAS PIE DE PÁGINA.

RESUMEN: Puede afirmarse que la ejecución de actuaciones y procedimientos tributarios frente a los sucesores de personas físicas se encuentra actualmente en vías de implantación en muchas administraciones.

Es por ello que el objetivo del presente trabajo es realizar un análisis del concepto de sucesión, sujetos afectados por la misma, régimen jurídico aplicable a la materia y especialidades procedimentales, haciendo especial referencia a las particularidades y dificultades a las que se enfrenta la Administración local.

1. EL CONCEPTO DE SUCESIÓN EN DERECHO COMÚN Y EN DERECHO TRIBUTARIO.

No es posible definir el concepto de sucesión en el derecho tributario sin hacer alusión al derecho común, pues la figura del sucesor se configura originariamente en el ordenamiento civil para posteriormente establecerse las especialidades propias en sede tributaria.

Así, en el marco de la Teoría General del Derecho, existirá sucesión siempre que cambien o se modifiquen los sujetos de la relación jurídica, esto es, siempre que se sustituya un sujeto por otro, permaneciendo inalterada la referida relación en los demás elementos que la integran¹.

Del mismo modo, en el ámbito tributario se hablará de sucesión en los supuestos en que la relación jurídico tributaria perviva, desapareciendo el anterior titular (causante) y sea el sucesor (nuevo sujeto) el que se coloque en la posición jurídica del fallecido.

Existen en la materia diversidad de aspectos confluyentes entre el ordenamiento civil y el tributario, así como particularidades propias del segundo, si bien su análisis pormenorizado no es objeto del presente estudio.

Cabe afirmar que no son solo relevantes los fundamentos del derecho común que permiten definir el concepto de sucesión, sino que existen otras previsiones, como la forma del llamamiento sucesorio (a título universal o particular), los modos de adquirir la herencia (pura y simplemente o a beneficio de inventario) que van a tener un efecto determinante en la sucesión en las obligaciones tributarias.

Definido el concepto de sucesión se procede a analizar las particularidades propias del ordenamiento jurídico tributario en los supuestos de sucesión de personas físicas.

2. LA SUCESIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

El artículo 39 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria –LGT- regula los sucesores de personas físicas en el ámbito tributario, estableciendo que *“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”*.

De este modo, prevé que la sucesión de personas físicas en derecho tributario se produzca exclusivamente mortis causa y con las especialidades previstas en la legislación civil.

Por su parte el artículo 35 LGT configura como obligado tributarios principales -que no ostentan la condición de sujeto pasivo- a los sucesores así como a *“las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*.

Para comprender la forma en el que opera la sucesión -y por tanto tiene lugar la efectiva subrogación en la posición jurídico-tributaria del fallecido-, se hace necesario analizar los aspectos sustantivos, objetivos y procedimentales, partiendo de la base de la necesaria constancia del fallecimiento del obligado tributario, que cobrará especial relevancia en los aspectos procedimentales.

2.1. Aspectos sustantivos de la sucesión universal mortis causa.

El ordenamiento civil incide de forma particular en los aspectos sustantivos de la sucesión mortis causa en el derecho tributario, pues la LGT remite a la configuración de la aceptación de herencia y llamamiento sucesorio- previstos en el Código Civil (Ce)- para determinar los efectos y alcance en la transmisión de las obligaciones tributarias a los herederos.

En concreto el artículo 39.1 LGT establece:

“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 alícuota”.

Se procede al análisis pormenorizado de ambas cuestiones:

2.1.1. La aceptación de la herencia. Los modos de adquirir la herencia.

Para que opere la transmisión de los bienes, derechos y obligaciones pendientes del causante al heredero se hace necesario que la herencia sea aceptada por

éste, si bien de conformidad con el artículo 988 Cc la aceptación es un acto voluntario y libre, por lo que la misma puede producirse o no.

De producirse, el derecho común configura dos modos de aceptación, cuyas consecuencias son distintas: la aceptación pura y simple y la aceptación a beneficio de inventario, y así lo prevé el artículo 998 Cc.

La aceptación pura y simple, de acuerdo con las previsiones del artículo 1003 Cc, supondrá que el heredero responderá de todas las cargas de la herencia no solo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios- responsabilidad ultra vires- mientras que la aceptación a beneficio de inventario supondrá que el heredero quedará obligado a hacer frente a las cargas de la herencia pero solamente hasta el límite de los bienes recibidos y con los bienes recibidos (1023 Cc).

La aceptación de la herencia pura y simplemente podrá ser expresa o tácita de acuerdo con el artículo 999 Cc, el cual prevé que la aceptación será expresa cuando se realice en documento público o privado, mientras que será tácita cuando se realicen *“actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero”*.

Por su parte, la aceptación a beneficio de inventario requerirá el cumplimiento de las formalidades previstas como son que la misma se realice de forma expresa y ante notario o juez correspondiente o que se realice un inventario de los bienes hereditarios en los pazos fijados en la norma normativamente (artículos 1010 a 1034 Cc).

A la vista de lo anterior, el modo de adquisición de la herencia va a tener efectos en cuanto a la satisfacción de los créditos de la Administración puesto que, en caso de aceptación a beneficio de inventario, si el importe de la deuda es superior al importe del caudal relicto, la Administración solamente verá satisfecha su pretensión en el importe máximo de éste último.

Esta limitación no se dará en los supuestos de aceptación pura y simple, puesto que como se ha expuesto la responsabilidad es ultra vires, de modo que cuando en el caudal relicto no existan bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias, el heredero deberá satisfacer a las mismas con su propio patrimonio.

Adicionalmente, debe plantearse que existe la posibilidad de que junto a las deudas tributarias del causante se transmitan a los herederos otras de naturaleza no tributaria; en estos casos, la Administración gozará de derecho de prelación para el cobro de sus créditos tributarios vencidos y no satisfechos en los términos del artículo 77.1 LGT².

2.1.2. Llamamiento sucesorio. El sucesor a título universal y a título particular.

De conformidad con el artículo 660 Cc heredero es quien sucede a título universal y legatario quien sucede a título particular.

Concreta el artículo 661 Cc que los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones; en contraposición los legatarios no suceden en la posición jurídica del fallecido, sino que reciben bienes o derechos concretos determinados por el causante.

De este modo el heredero se convierte, con el fallecimiento del causante, en el nuevo titular de las relaciones jurídicas del sucedido, entre las que se incluirán las derivadas de la relación jurídico-tributaria; no así el legatario, quien sucede al causante en una determinada relación jurídica, no asumiendo- salvo en dos supuestos excepcionales- ninguna de las deudas del causante.

Atendiendo a los anteriores preceptos en conjunción con las previsiones del artículo 39 LGT, la condición de sucesor únicamente concurre en puridad respecto del heredero que acepta la herencia, dado que es el mismo el que se subroga en la posición jurídico-tributaria del causante, permaneciendo la misma invariable tras el

fallecimiento, si bien, el modo de adquirir la herencia condicionará los límites para hacer frente a las referidas deudas tributarias.

No obstante lo anterior, la LGT prevé que en dos supuestos concretos en los que no existen herederos (sino legatarios) las condiciones en que se produzca la transmisión de obligaciones sean las mismas que para los herederos: cuando toda la herencia se distribuya en legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

2.1.3. *Pluralidad de herederos.*

En caso de concurrencia de pluralidad de herederos llamados a suceder serán de aplicación las previsiones de solidaridad por concurrencia en un mismo presupuesto, del artículo 35.7 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”.

De este modo, quedarán todos los coherederos obligados solidariamente al cumplimiento de la obligación tributaria, por lo que la Administración podrá exigir a cualquiera de los mismos la totalidad de la deuda pendiente del causante, sin perjuicio del derecho del heredero que realice el pago a repetir contra los demás³.

2.2. Aspectos objetivos.

Una vez analizados los aspectos sustantivos de la transmisión mortis causa en derecho tributario y su estrecha relación con las previsiones del derecho común, es preciso estudiar los aspectos objetivos en sede tributaria, y en concreto las

obligaciones tributarias pendientes del causante que resultan exigibles a los herederos y su cuantía.

En primer lugar debe señalarse que, como consecuencia de la subrogación del heredero en la posición jurídico tributaria del causante, el mismo deberá hacer frente a las obligaciones tributarias tanto materiales como formales⁴, en los siguientes términos:

2.2.1. Obligaciones devengadas, obligaciones transmisibles

El ya mencionado artículo 39 LGT en su apartado primero determina que los herederos deben hacer frente al conjunto de obligaciones tributarias pendientes del causante, siempre y cuando las mismas se hubiesen devengado en el momento del fallecimiento y con independencia de que hayan sido liquidadas o estén pendientes de liquidación en el referido momento⁵.

Así, serán transmisibles mortis causa todas las obligaciones tributarias del causante desde el momento del devengo, debiendo necesariamente producirse éste con anterioridad al fallecimiento.

A la vista de lo anterior pueden encontrarse obligaciones tributarias en tres situaciones distintas, cuyas consecuencias procedimentales serán también diferentes:

Situación 1: Obligaciones devengadas y liquidadas con anterioridad al fallecimiento.

Al respecto de estas obligaciones los sucesores deberán proceder al pago de las deudas debidamente cuantificadas, en los términos exigidos normativamente (177 LGT y 127 RGR).

Situación 2: Obligaciones devengadas en el momento del fallecimiento pero pendientes de cuantificar y liquidar.

En estos casos la Administración podrá realizar las actuaciones pertinentes para la determinación de la deuda frente a los sucesores o, en su caso, frente al representante de la herencia yacente.

Situación 3: Obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al deceso sin que el causante hubiese presentado declaración o autoliquidación preceptiva.

En estos supuestos los herederos deberán proceder a la correspondiente presentación, puesto que la subrogación se produce también respecto de las obligaciones formales del causante.

2.2.2. *El importe de la deuda tributaria.*

De conformidad con las previsiones del artículo 58 LGT, la deuda tributaria está constituida por *“la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”*.

Además, prevé su apartado segundo que la misma estará integrada, en su caso por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

No incluirá la deuda tributaria el importe correspondiente a las sanciones, que de conformidad con el apartado tercero no forman parte en modo alguno de la deuda tributaria.

Se procede a continuación al análisis de la transmisibilidad de la cuota resultante de la obligación principal así como de los recargos por declaración extemporánea y del periodo ejecutivo, atendiendo a la literalidad de los preceptos⁶.

2.2.2.1. *La obligación tributaria principal: la cuota tributaria.*

El artículo 19 LGT dispone que la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, definiendo el artículo 56 del mismo texto legal el modo de determinación de la misma.

La cuota tributaria así definida, va a resultar exigible a los herederos siempre que la obligación de la que trae causa se hubiese devengado con anterioridad al fallecimiento del causante, esto es, siempre que su hecho imponible hubiese tenido lugar antes del deceso.

2.2.2.2. Las obligaciones tributarias accesorias: recargos por declaración extemporánea, recargos del periodo ejecutivo e intereses de demora.

Como se ha indicado, junto con la obligación tributaria principal pueden devengarse, en su caso, ciertas prestaciones accesorias. Es una característica esencial de tales prestaciones accesorias su vinculación a la obligación principal, pues si no nace la segunda, no es posible la exigencia de las primeras, y así lo prevé el artículo 25.1 LGT cuando afirma que su “*exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.*”

En cuanto a su transmisibilidad a los herederos, parece que el reiterado artículo 39 LGT no las exime de transmisión al utilizar la expresión “obligaciones tributarias pendientes”. Asimismo, los artículos 177.1 LGT y 127.1 RGR aluden al concepto de “deuda tributaria”; concepto que engloba tanto a los diversos tipos de recargo como los intereses de demora.

2.2.2.3. Las costas

El artículo 113 RGR en su apartado primero dispone: “*Tienen la consideración de costas del procedimiento de apremio los gastos que se originen durante su desarrollo. Estas costas serán exigidas al obligado al pago*”, por tanto serán exigidas a los sucesores como obligados tributarios (35 LGT).

2.2.2.4. La intransmisibilidad de las sanciones.

Analizadas las diversas prestaciones accesorias integrantes de la deuda tributaria y concluida su transmisibilidad a los herederos, se estudia la posible inclusión de las sanciones de naturaleza tributaria en el ámbito de la sucesión; con una conclusión en este caso meridiana, pues los artículos 39.1 LGT y 182.3 LGT disponen expresamente la intransmisibilidad de las sanciones a los sucesores.

Esta intransmisibilidad tajante se fundamenta en los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad, y en consonancia con las previsiones del artículo 190.1 LGT que dispone que las sanciones se extinguen por el fallecimiento de los obligados a satisfacerlas⁷.

2.2.2.5. La transmisión de la obligación del causante como responsable.

A este respecto debe partirse de la configuración del artículo 41.5 LGT⁸, pues permite concluir que solo serán transmisibles a los sucesores las obligaciones tributarias que deriven de la condición de responsable del causante cuando el acto de derivación de responsabilidad se hubiese notificado antes de su fallecimiento, pues no es hasta el momento de la notificación cuando la responsabilidad es exigible al causante y nace por tanto la obligación para él.

Solo una vez nacidas para el causante son las obligaciones transmisibles a los herederos.

2.3. Aspectos procedimentales.

Determinados los sujetos que se subrogan en la posición jurídica del causante- como obligados tributarios en condición de sucesores- y determinada la deuda tributaria pendiente que les será exigible, procede el análisis acerca de qué sucede con

los procedimientos tributarios en desarrollo o a iniciar relativos a obligaciones devengadas por el causante.

El análisis de los aspectos procedimentales resulta imprescindible, dado que va a permitir determinar cómo pueden exigirse a los sucesores las obligaciones tributarias correspondientes, pues si éstos se subrogan en la posición jurídica del causante parece lógico pensar que se produzca también la subrogación en los respectivos procedimientos.

De conformidad con las previsiones del artículo 107.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.–RGGIA–, con carácter general, las actuaciones y los procedimientos relativos a las personas fallecidas continuarán con sus sucesores, debiendo actuar los mismos ante la Administración siempre que hayan adquirido los correspondientes derechos y obligaciones de acuerdo con el artículo 39 LGT.

Para que la Administración pueda iniciar o continuar con los sucesores los procedimientos tributarios relativos al causante será necesario que concurren dos presupuestos básicos: que se tenga constancia del fallecimiento del causante, y que los herederos hayan aceptado la herencia, pues como se ha señalado con anterioridad, no se produce la subrogación en la posición jurídica del causante hasta que no se produce la aceptación (expresa o tácita).

Para poder continuar un procedimiento con los sucesores deberá asimismo verificarse que efectivamente el mismo se hubiese iniciado con el causante pero no se encontrase finalizado en el momento del deceso.

En este punto se procede a sistematizar los aspectos concretos de los diferentes procedimientos tributarios.

2.3.1. Procedimiento de gestión tributaria.

Dentro del ámbito de la gestión tributaria se identifican distintas obligaciones formales y materiales que pueden exigirse a los herederos, como la obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones.

Al respecto de estas últimas y dada la subrogación en las obligaciones formales del causante, el sucesor puede encontrarse ante dos situaciones:

Situación 1: El causante no ha presentado en el momento del fallecimiento una autoliquidación o declaración correspondiente a una deuda devengada con anterioridad.

En estos casos, puesto que la obligación de presentación de declaraciones y autoliquidaciones, como obligación formal, se transmite al heredero, éste deberá proceder a la misma.

Situación 2: El causante sí ha presentado en el momento del fallecimiento autoliquidación o declaración correspondiente a una deuda devengada con anterioridad pero no ha procedido a su pago.

En este supuesto el heredero se encuentra con una obligación formal cumplida por el causante pero con la obligación material de hacer frente al pago de la deuda tributaria pendiente; de este modo la Administración deberá seguir el procedimiento de recaudación frente a herederos en los términos exigidos por la normativa de aplicación (177 LGT y 127 RGR).

Asimismo la normativa de aplicación permite a la Administración iniciar o continuar procedimientos de comprobación sobre obligaciones devengadas en vida

del causante así como la realización de actuaciones de cuantificación y liquidación con posterioridad al deceso pero en todo caso sobre obligaciones devengadas por el causante (107 RGGI)⁹.

Al respecto de la liquidación practicada sobre las deudas devengadas en vida del causante, la Administración deberá realizar las actuaciones de cuantificación de la deuda con cualquiera de los herederos, notificando la liquidación resultante a todos los interesados que consten en el expediente (39.2 LGT).

El apartado tercero del mismo artículo prevé la posibilidad de realizar estas actuaciones administrativas con el representante de la herencia yacente, así como practicar la liquidación a nombre de la misma cuando se desconozcan los herederos.

2.3.2. Procedimiento de inspección tributaria.

En los supuestos en que las autoliquidaciones o declaraciones presentadas por el causante sean objeto de un procedimiento inspector serán de aplicación las previsiones del artículo 107 RGGIA, por lo que se remite al análisis relativo a los procedimientos de gestión tributaria.

2.3.3. Procedimiento de recaudación.

A continuación se procede al estudio de las consecuencias derivadas de la sucesión en el procedimiento de recaudación, para lo cual debe acudir a las previsiones de los homónimos artículos 177 LGT y 127 RGR, “Procedimiento de recaudación frente a los sucesores”.

A este respecto se señala que, del mismo modo que sucedía con los procedimientos de gestión e inspección, el procedimiento recaudatorio tampoco se extingue con el fallecimiento del causante, de manera que la Administración deberá iniciar frente a los herederos el procedimiento de recaudación para deudas devengadas

por el causante pero no exigidas¹⁰ o continuarlos con ellos en caso de haberse exigido la deuda al causante sin que éste la satisficiera.

Debe recordarse que son presupuestos necesarios para que la Administración pueda iniciar o continuar con los sucesores el procedimiento de recaudación relativo al causante tanto la constancia de su fallecimiento como la aceptación de la herencia por parte de los llamados.

En los supuestos en que el íter sucesorio no finalice con la aceptación de herencia- por no constar herederos conocidos o cuando los mismos renuncien a ella-, la Administración podrá continuar el procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia, sin perjuicio de que simultáneamente se esté llevando a cabo la tramitación necesaria para la declaración de heredero del Estado o Comunidad Autónoma correspondiente

Una vez se tenga constancia del fallecimiento y cuando sí exista aceptación de la herencia, será requisito necesario para el desarrollo del procedimiento de recaudación frente a sucesores la notificación a los sucesores del requerimiento de pago de la deuda tributaria y las costas del procedimiento (177 LGT).

El artículo 127 RGR desarrolla las previsiones del 177 LGT articulando la subrogación del sucesor en la misma posición en la que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sistematizando en qué plazos debe la Administración requerir al sucesor el pago de las deudas tributarias del causante.

La característica esencial es que los referidos plazos se reabren para los herederos, de modo que se les exigirá la deuda en el mismo estado (periodo voluntario o ejecutivo) en el que se encontrase para el causante en el momento del fallecimiento, si bien el *dies a quo* para el pago por los sucesores los plazos de los artículos 62.2 o 62.5 LGT será la fecha de la notificación del referido requerimiento de pago. Así:

Si en el momento del deceso las deudas del causante se encontraban en periodo voluntario, se requerirá a los sucesores para que satisfagan la deuda en el plazo del 62.2 LGT, iniciándose el cómputo del mismo en función de la fecha de recepción de la notificación del requerimiento.

Si el deceso se produce una vez iniciado el periodo ejecutivo pero con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio, se le notificará al sucesor requerimiento de pago del importe principal de la deuda y recargo ejecutivo del 5%. En caso de que el heredero no atienda el pago la Administración proseguirá con el procedimiento de apremio dictando y notificando la correspondiente providencia.

Si se hubiese notificado al causante la providencia antes de su fallecimiento pero sin que hubiese vencido el plazo del 62.5 LGT, se requerirá al sucesor el pago del importe principal de la deuda y recargo de apremio del 10% a satisfacer en los plazos del 62.5 LGT a contar desde la recepción de la notificación del requerimiento. Si los herederos no hiciesen frente al pago de la deuda en el plazo referido, la Administración proseguirá con el procedimiento de apremio frente a ellos.

Por último si el fallecimiento se produce una vez finalizado el plazo del 62.5 LGT, se requerirá al sucesor el pago del importe principal de la deuda y el recargo del 20%. De igual manera que en los supuestos anteriores, si el sucesor no satisface el pago se proseguirá el procedimiento de apremio contra su patrimonio, con los límites propios en función del tipo de aceptación de herencia.

2.3.4. Procedimiento sancionador.

Como se ha mencionado en el epígrafe relativo a los aspectos objetivos de las sucesión universal mortis causa, las sanciones no son objeto de transmisión, por tanto, los herederos, al subrogarse en la posición jurídica del causante no sucederán en el procedimiento sancionador seguido contra el causante, sujeto infractor.

2.3.5. Procedimientos especiales de revisión.

Los procedimientos de revisión administrativa en el ámbito tributario vienen regulados en los artículos 213 y ss LGT.

Con independencia de las diversas modalidades reguladas no es preciso analizarlas de forma individualizada, dado que los herederos van a ocupar el lugar del causante en los procedimientos revisores iniciados con éste, con lo que serán los nuevos titulares de los derechos o intereses legítimos que resulten afectados por la resolución que se dicte.

Asimismo, los herederos podrán instar aquellos procedimientos revisores que estimen pertinentes (y sea posible por preverse su inicio a instancia de parte), referentes a relaciones jurídicas del causante que hayan sido objeto de sucesión.

Así, no será posible instar la declaración de lesividad de actos anulables ni la revocación de actos de aplicación de los tributos y sanciones, regulados respectivamente en los artículos 218 y 219 LGT pues los mismos solo pueden ser incoados de oficio, pero si podrán instar el inicio de los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho (217 LGT) y de rectificación de errores (220 LGT).

Adicionalmente, por considerarse legitimados de conformidad con el artículo 232.1b) LGT, podrán instar recurso de reposición y reclamaciones económico administrativas referentes a relaciones jurídicas del causante, aunque éste no los hubiese iniciado.

Es relevante en este punto señalar la previsión del apartado tercero de dicho artículo 232 LGT¹¹, en virtud del cual, operada la sucesión y existiendo una reclamación económico administrativa en tramitación inicialmente con el causante, la Administración deberá notificar a los herederos tal circunstancia para que formulen las alegaciones pertinentes.

2.3.6. Referencia al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Finalizaremos el análisis de los aspectos procedimentales con el estudio de la devolución de ingresos indebidos.

Al igual que en los anteriores supuestos puede suceder que el referido procedimiento se hubiese iniciado en el momento del fallecimiento sin que se hubiese producido la devolución material del ingreso indebido al causante, o que no se hubiese iniciado el procedimiento.

En la primera de las hipótesis -procedimiento de devolución iniciado por el causante- el sucesor se convierte en el nuevo titular del derecho a la devolución, por lo que la Administración continuará el procedimiento de devolución con los sucesores, procediendo en su caso al ingreso efectivo a los mismos (107 RGGIA).

En la segunda de las hipótesis, si los sucesores consideran que el causante realizó un pago indebido, tendrán derecho a instar su devolución dentro del plazo de prescripción del derecho serán asimismo titulares del derecho a obtener la devolución (Artículos 14.1 a) y 14.2.a) de acuerdo con las previsiones del artículo 14.1 a) Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGVA) ¹².

Por último debe señalarse que, en ambas hipótesis, y de conformidad con la remisión del RGVA a la normativa de sucesores y con el apartado 6 del artículo 107 LGT, cuando concurren una pluralidad de herederos y resulte pertinente la devolución de ingresos, los mismos deberán acreditar la proporción recibida en herencia, pues la devolución se practicará en función de la misma (14.5 RGVA).

3. ESPECIALIDADES PROPIAS DEL PERIODO DE YACENCIA DEL CAUDAL RELICTO.

A lo largo de la exposición se ha venido definiendo la aceptación de la herencia como aspecto sustantivo para que opere la sucesión; no obstante, esta aceptación no se produce en el momento inmediatamente posterior al fallecimiento, por lo que hasta que tenga lugar la misma, el caudal relicto se encontrará en una situación indeterminación transitoria de titular.

3.1. Definición de herencia yacente.

El artículo 35 LGT en su apartado cuarto configura la herencia yacente como obligado tributario, si bien no ofrece una definición de la misma, ni tampoco lo hacen las normas de derecho común.

De este modo, para poder conceptualizar la herencia yacente debemos aludir al íter sucesorio: una vez producido el fallecimiento del causante, de conformidad con el artículo 657 Cc se produce la apertura de la herencia; posteriormente se procede al ofrecimiento de la herencia o llamamiento a la sucesión, de manera que los llamados a heredar deberán aceptar o repudiar la herencia- siendo la aceptación un acto voluntario-¹³.

Por ello, y hasta que los llamados a heredar no ejerciten su derecho a aceptar el caudal relicto, la herencia se encuentra en una situación de indeterminación transitoria; esta situación es a la que se denomina herencia yacente.

Esta situación transitoria llegará a término con la aceptación (expresa o tácita) o repudio de la herencia, como última fase del íter sucesorio.

Una vez se produzca la aceptación, los herederos adquirirán la condición de obligados tributarios en su condición de sucesores y los efectos de la aceptación se retrotraerán al momento del fallecimiento.

A la vista de lo anterior puede definirse la herencia yacente como la situación transitoria en la que se encuentra el patrimonio hereditario, carente de titular.

3.2. Procedimientos tributarios frente a la herencia yacente.

A fin de evitar que este periodo de yacencia se dilate en el tiempo provocando perjuicios para la Hacienda Pública, el artículo 39 LGT en su apartado tercero dispone *“Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente”*.

Asimismo prevé que las actuaciones de cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante se realicen o se continúen con el representante de la herencia yacente.

Las liquidaciones practicadas como consecuencia de las referidas actuaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente, cuando en el momento de practicarse no se conozcan los herederos- en este sentido el 35.4 LGT atribuye la condición de obligado tributario a la herencia yacente-.

Adicionalmente, el artículo 177.1 LGT dispone que durante el periodo de yacencia el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias del causante podrá dirigirse contra los bienes y derechos de la herencia yacente, realizando la Administración las actuaciones pertinentes con el representante de la misma.

Con el mismo objetivo el artículo 127.2 RGR prevé que *“Mientras la herencia se halle yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia (...)”*

Del tenor literal de los anteriores preceptos se desprende que se exigirán con cargo a la herencia yacente todas las obligaciones tributarias devengadas por el causante, con independencia de que estuviesen liquidadas o pendientes de liquidar en el momento del fallecimiento.

Las obligaciones tributarias que estuviesen pendientes de liquidar deberán cuantificarse y liquidarse a nombre de la herencia yacente para poder exigirse con cargo a los bienes del caudal relicto. Del mismo modo, cuando proceda devolver ingresos indebidos realizados por el causante, deberán abonarse a la herencia yacente (107.6 RGGIA)

Así, el derecho de la Administración tributaria tanto de cuantificar las obligaciones tributarias como de exigir el cobro de las mismas deberá dirigirse contra el patrimonio en fase de administración y liquidación y no contra el patrimonio particular de los llamados a la herencia.

De esta forma se permite que la Administración ejercite su derecho de crédito contra la herencia yacente sin necesidad de esperar a la adjudicación de la herencia.

3.3. Representante de la herencia yacente.

Se finaliza el estudio de la herencia yacente analizando quién ostenta la condición de representante de la misma, al efecto de que la Administración lo identifique y pueda realizar frente a él las actuaciones pertinentes.

En relación a la representación de los entes sin personalidad jurídica, entre los que se encuentra la herencia yacente, y de conformidad con las previsiones del artículo 45.3 LGT, la misma recaerá sobre la persona que la ostente, en función de acreditación fehaciente.

Este precepto prevé que en los casos en que no exista tal acreditación será representante la persona que ejerza la gestión o dirección de la misma, y en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes.

El tenor literal de dicho artículo entraña algunas inoperancias con respecto a la herencia yacente, pues los llamados a la herencia no tienen la consideración de miembros o partícipes de la misma, puesto que, como se ha manifestado, la característica esencial de la herencia yacente es la ausencia de titular.

De este modo, no será de aplicación la última de las previsiones del 45.3LGT, teniendo por tanto la condición de representante de la herencia yacente la persona que la ostente, en función de acreditación fehaciente, y en su defecto la persona que ejerza la gestión o dirección de la misma.

En conjunción de estas previsiones con la normativa civil, será representante de la herencia yacente el albacea que haya nombrado el testador, de conformidad con los artículos 892, 901 y 902 Cc y en su defecto el que sea nombrado por el Notario en adopción de las provisiones necesarias para la administración y custodia de los bienes hereditarios.

Una vez determinado el representante de la herencia yacente, la Administración deberá dirigirse a él en la realización de las actuaciones de cuantificación determinación y liquidación de deudas tributarias así como para la exigencia del cobro de las mismas¹⁴.

4. LA SUCESIÓN MORTIS CAUSA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL. ALGUNOS ASPECTOS PRÁCTICOS.

Como se ha referido a lo largo de la exposición, para que la Administración pueda iniciar o continuar con los sucesores los procedimientos relativos a obligaciones

devengadas por el causante, se precisa tanto la constancia del fallecimiento del mismo como la aceptación de la herencia por parte de los llamados a heredar.

A continuación se estudian las implicaciones prácticas derivadas de tales requisitos en la Administración Local.

4.1. La constancia del fallecimiento.

En determinadas ocasiones son los llamados a heredar los que ponen en conocimiento de la Administración la constancia del fallecimiento del causante, si bien este comportamiento puede no darse, en cuyo caso el Ayuntamiento deberá prever mecanismos que permitan la toma de conocimiento de los fallecimientos de sus obligados tributarios.

En el caso de los obligados tributarios que consten en el padrón de habitantes del municipio, la Administración tendrá constancia de su fallecimiento gracias a la revisión periódica de los datos obrantes en su padrón con los registros del INE.

De este modo, se procederá a la actualización periódica del estado de los ciudadanos, reflejando el fallecimiento correspondiente en el padrón, debiendo identificarse posteriormente qué ciudadanos empadronados fallecidos eran a su vez obligados tributarios con deudas pendientes con la hacienda local.

Para ello es conveniente contar con un aplicativo de gestión de ingresos que permita cruzar los datos obrantes en la base de datos de recaudación con los contenidos en el padrón de habitantes.

Si bien esta vía permite conocer la situación con respecto a los obligados tributarios empadronados no aportará información relativa a los fallecimientos de los obligados no empadronados, para lo cual existe la posibilidad de acceder y recibir de forma informatizada los datos defunciones del INE, en virtud de la Resolución de 7

de febrero de 2005 por la que la Secretaría de Estado de Justicia encomienda al Instituto Nacional de Estadística la elaboración de una base de datos a nivel nacional de nacimientos, matrimonios y defunciones.

En esta Resolución se prevé que dichos datos puedan ser cedidos a las Administraciones públicas que lo soliciten, por medios telemáticos y sistemas que garanticen su seguridad y confidencialidad.

Así, el Ayuntamiento interesado puede solicitar autorización a la Dirección General de Registros y del Notariado para el acceso a la base de datos del INE relativa a defunciones, facilitándose posteriormente la transmisión periódica de las variaciones que se registren.

Una vez concedido este acceso se reciben con periodicidad mensual los referidos ficheros, que contendrán los datos de fallecimientos de todo el territorio nacional.

Para su tratamiento será interesante que el aplicativo de gestión de ingresos con el que cuente el Ayuntamiento permita su lectura y cruce con los sujetos obligados tributarios de la hacienda municipal, registrados en su base de datos.

Una vez realizado el cruce debería de forma automática reflejarse el fallecimiento del obligado tributario (indicando su fecha), produciéndose por tanto un cambio en su estado en el aplicativo que refleje el deceso.

Este reflejo y cambio de estado en los obligados tributarios es relevante para la exigencia de las deudas pendientes a los sucesores, pero también para el cambio de obligado tributario en los siguientes periodos en los supuestos de tributos de devengo periódico, pues un fallecido no puede ser sujeto de derechos y obligaciones¹⁵.

Una vez se han registrado las defunciones de los obligados tributarios de la hacienda municipal para un periodo concreto, será necesario concluir por parte de la Administración la concurrencia de la aceptación de la herencia como requisito necesario para que opere la sucesión mortis causa de personas físicas.

4.2. La aceptación expresa de la herencia.

El segundo de los aspectos sustantivos de la sucesión universal mortis causa es la aceptación de la herencia.

Una vez que la Administración cuente con la escritura de aceptación de la herencia podrá determinar quiénes son los herederos, y por tanto sucesores, y por qué conceptos para actuar frente a ellos.

En determinadas ocasiones el Ayuntamiento tendrá constancia de la escritura de aceptación de herencia con motivo del cumplimiento del deber de presentación de declaración del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- IVNU- cumplido por los herederos, si bien es cierto que se dan supuestos en que, existiendo aceptación expresa, no se cuenta con esta documentación al no ser aportada.

Para estos casos existe el vigente Convenio formalizado entre la Federación Española de Municipios y Provincias y el Consejo General del Notariado relativo a la gestión del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en virtud del cual se intercambian de forma trimestral ficheros telemáticos a través de *ancert*¹⁶, con información relativa a los datos de la escritura de aceptación de herencia, expediente, protocolo, referencia catastral, notario e interesado.

Es relevante nuevamente contar con un aplicativo de gestión de ingresos que permita la lectura de los referidos ficheros, de forma que cruce su información con los

obligados tributarios de la base de datos de la recaudación municipal, generando un alta en el aplicativo informático con la información del fichero ancert.

Con esta información podrá la Administración requerir al notario competente la aportación de la escritura concreta para conocer su contenido y en virtud del mismo proceder frente a los sucesores.

4.3. Supuestos de falta de aceptación expresa de la herencia.

Pueden distinguirse tres supuestos de falta de aceptación expresa de la herencia: que el heredero renuncie a la herencia de forma expresa, que el heredero realice actuaciones que permitan concluir sobre la aceptación tácita de la herencia o, por último, que el heredero ni acepte ni renuncie a la herencia, encontrándonos con una indeterminación transitoria del titular del patrimonio relicto.

Se analizan a continuación todas ellas:

4.3.1. Renuncia a la herencia.

En los supuestos en que los herederos renuncien de forma expresa a su condición, al igual que en los supuestos en que no existan herederos conocidos, serán de aplicación las normas contenidas en los artículos 956 a 956 CC y 127 RGR¹⁷, de modo que se deberán poner en conocimiento del órgano competente la renuncia expresa manifestada.

Se plantea en este punto quién tiene la consideración de órgano competente en la Administración local: el RGR no contempla previsión expresa a este respecto por lo que se acude a la DA 1ª del mismo texto en el que se prevé que *“los órganos competentes de (...) las entidades locales se determinarán conforme a lo establecido en su normativa específica”*

Será órgano competente para la puesta en conocimiento de la renuncia expresa aquel que haya sido determinado en la normativa específica de la Administración local, y en defecto de normativa específica que lo contemple, será el Alcalde en virtud de la competencia residual del artículo 21 s) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Este órgano competente dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que el mismo solicite la declaración de heredero que proceda. En la Administración local las funciones de asesoramiento jurídico, como asesoramiento legal preceptivo, están atribuidas a la Secretaría de conformidad con las previsiones del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

De este modo podrá declararse heredero al Estado (956 CC) o a la Comunidad Autónoma o entidad correspondiente en función de las previsiones de los ordenamientos civiles propios de cada territorio¹⁸.

4.3.2. La aceptación tácita.

Como se ha expresado con anterioridad y de conformidad con el artículo 999 Cc, la aceptación pura y simple puede ser expresa o tácita; puntualizando que se considera aceptación tácita aquella 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.

Finaliza el precepto disponiendo que los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero.

A la vista de esta regulación, para determinar que se ha producido una aceptación tácita de la herencia deberá procederse a un análisis de los actos realizados por los llamados a heredar, al efecto de concluir si suponen necesariamente la voluntad de aceptar o si son actos que no es posible ejercitar sino es con la cualidad de heredero.

Este amplio margen de análisis conlleva también dificultades prácticas en la Administración local, la cual deberá determinar la concurrencia de comportamientos que permitan afirmar la producción de aceptación tácita a la luz de la jurisprudencia sobre la materia.

Tal y como refiere la STS 259/2019 de 10 de mayo “*existe un abundante número de sentencias en las que se analiza qué actos suponen aceptación tácita de la herencia*)”.

Se cita en este punto la STS 209/1998 de 20 de enero, la cual recopila de forma sistemática los pronunciamientos del alto tribunal sobre la materia, estableciendo: “*La Sentencia de 24 de noviembre de 1992 (fundamento 7º) dice que la aceptación tácita se realiza por actos concluyentes que revelen de forma inequívoca la intención de adir la herencia, o sea, aquellos actos que por sí mismos o mero actuar, indiquen la intención de querer ser o manifestarse como herederos; de actos que revelen la idea de hacer propia la herencia o, en otro sentido, que el acto revele sin duda alguna que el agente quería aceptar la herencia. Cuyo concepto viene de sentencias más antiguas, como las de 13 de marzo de 1952, 27 de abril de 1955 y 15 de junio de 1982 y es recogido, a su vez, por la de 12 de julio de 1.996: aquellas que por sí mismo o mero actuar indiquen la intención de querer ser o manifestarse como herederos, es decir, de actos que revelen la idea de hacer propia la herencia, mirándola como tal y no con la intención de cuidar el interés de otro o eventualmente el propio para decidirse después de aceptar, o, en otro sentido, que el acto revele sin duda alguna que el agente quería aceptar la herencia o la de ser ejecución facultad del heredero.*”

Una vez expuestas las líneas teóricas para considerar una herencia aceptada tácitamente prosigue la sentencia haciendo alusión a *“Otras sentencias han contemplado supuestos concretos de aceptación tácita: la de 10 de noviembre de 1981, la disolución de una sociedad, con asistencia a la Junta General de todos los accionistas; la de 15 de junio de 1982, el cobro de créditos hereditarios; la de 20 de noviembre de 1991, instar ante servicios oficiales la calificación de ganancial de la finca discutida; la de 24 de noviembre de 1992, la impugnación de la validez del testamento de la causante, en el que excluía al demandante de la herencia; la de 12 de julio de 1996, la dirección del negocio que había sido del causante; la de 10 de octubre de 1996, la aceptación expresa de una herencia en la que, por el ius transmissionis, se contiene la aceptada tácitamente”*.

“Sentencias más antiguas hacen también la aplicación del concepto de aceptación tácita a casos concretos: ostentar ante la Administración el título de heredero (sentencia de 18 de junio de 1900), venta de bienes hereditarios (sentencia de 6 de junio de 1920), otorgamiento de escritura de apoderamiento (sentencia de 23 de abril de 1928), interponer reclamaciones o demanda (sentencias de 7 de enero de 1942 y 13 de marzo de 1952), hacer gestiones sobre bienes hereditarios (sentencia de 23 de mayo de 1955), pago con bienes hereditarios de una deuda de la herencia (sentencia de 16 de junio de 1961), ejercicio de acciones relativas a los bienes relictos (sentencia de 14 de marzo de 1978).”

De este modo, en los supuestos en que el Ayuntamiento, sin existir aceptación expresa de la herencia, tenga constancia de la concurrencia de actos determinantes de la producción de aceptación tácita, como por ejemplo venta de bienes hereditarios, pago con bienes hereditarios de una deuda o ejercicio de acciones relativas a los bienes relictos, podrá motivar de forma suficiente la producción de aceptación de forma tácita, pudiendo por tanto proseguir los procedimientos contra los herederos, ya sean

de cuantificación y liquidación de las deudas pendientes, de requerimiento de pago de las obligaciones liquidadas, de inspección o revisión.

Para ello se seguirán los aspectos procedimentales requeridos, notificando pertinentemente los mismos al heredero que ha aceptado tácitamente la herencia, haciendo constar tanto esta circunstancia como las vías de impugnación correspondientes.

En caso de no realizarse actuaciones por parte de los llamados a heredar que permitan concluir la aceptación tácita de la herencia, la Administración puede estudiar el ejercicio de la vía permitida por el artículo 1005 Cc, cuyo tenor literal establece:

“cualquier interesado que acredite su interés en que el heredero acepte o repudie la herencia podrá acudir al Notario para que éste comunique al llamado que tiene un plazo de treinta días naturales para aceptar pura o simplemente, o a beneficio de inventario, o repudiar la herencia. El Notario le indicará, además, que si no manifestare su voluntad en dicho plazo se entenderá aceptada la herencia pura y simplemente”

En virtud del precepto transcrito, el Ayuntamiento, acreditando su interés en la existencia de deudas pendientes del causante y el perjuicio causado a la hacienda municipal por no poder verlas satisfechas en la medida en que no exista aceptación de la herencia, podrá requerir al Notario para que realice la comunicación al heredero en los términos expresados.

Si se ejercita esta acción y tiene como resultado la aceptación de la herencia, se deberá actuar conforme a lo expresado en los epígrafes relativos a los aspectos objetivos y procedimentales.

Si el resultado de la acción es el repudio de la herencia, deberá actuarse conforme a las previsiones del 127.3 RGR al efecto de declarar heredero al Estado o a la Comunidad Autónoma correspondiente.

La última de las opciones de las que dispone el Ayuntamiento consistiría en dirigirse frente a la herencia yacente para ver satisfechas las deudas pendientes del causante; no obstante también existen dificultades prácticas para llevarlo a cabo:

4.3.3. La herencia yacente.

A lo largo de la exposición se ha visto como la LGT en su artículo 39.3 prevé que la Administración realice actuaciones de cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones del causante con el representante de la herencia yacente, practicándose la liquidación a nombre de la misma si al término del procedimiento no se conocieran los herederos.

Como señala el artículo 101 LGT las liquidaciones son los actos resolutorios mediante los cuales se realizan las operaciones de cuantificación necesarias y se determina el importe de la deuda. Para que las mismas sean válidas deberán ser notificadas a los obligados tributarios con expresión, entre otros de “*la identificación del obligado tributario*” (art 102 LGT).

En relación a la identificación del obligado tributario, la misma se realiza a través del Número de Identificación Fiscal de conformidad con las previsiones de la DA6 LGT.¹⁹

El artículo 23 RGGIA regula el deber de las entidades sin personalidad jurídica de solicitar la asignación de un NIF para sus relaciones con trascendencia tributaria así como la posibilidad de la Administración de asignarles uno de oficio en caso de que no lo soliciten; la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero contiene las previsiones sobre la asignación del NIF correspondiente²⁰.

El artículo 26 RGGIA aúna las anteriores previsiones²¹, de modo que en los supuestos en que la herencia yacente como obligado tributario no haya presentado declaración alguna ante la Administración ni tampoco haya solicitado a la AEAT la asignación de un NIF para realizar actuaciones con trascendencia tributaria, la Administración local deberá solicitar la asignación del NIF correspondiente que permita su identificación correcta en la liquidación y su notificación de modo que las mismas sean válidas y eficaces.

La práctica pone de manifiesto que son frecuentes los supuestos en que no se ha producido la aceptación de la herencia, pero tampoco su repudio, encontrándose el caudal relicto en situación de transitoriedad.

Cuando, en esta situación de transitoriedad no se haya solicitado NIF para la herencia yacente la entidad local, al efecto de practicar liquidaciones y notificaciones válidas, deberá requerir a la AEAT la asignación y comunicación del NIF correspondiente a la herencia yacente en cuestión.

Una vez presentado el requerimiento, la AEAT realizará de oficio su procedimiento previsto para el alta de la herencia yacente en el Censo de Obligados Tributarios y la consecuente asignación de un NIF para sus relaciones con trascendencia jurídica, tras lo cual facilitará tal identificación a la entidad local, quien podrá practicar las liquidaciones y notificaciones correspondientes. Como se ha visto, las actuaciones se llevarán a cabo con el representante de la herencia yacente, quien deberá ser necesariamente identificado.

A pesar de que conforme a las anteriores previsiones las liquidaciones emitidas sean válidas, la Administración local puede encontrarse con problemas prácticos en los casos en que la herencia yacente no satisfaga la deuda liquidada y notificada.

Supuesto 1: La liquidación practicada a la herencia yacente no es satisfecha por la misma y no se produce aceptación de la herencia.

Se contempla la siguiente hipótesis: a la fecha del fallecimiento existe una deuda devengada pero no liquidada en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles- IBI-, relativa a un inmueble de titularidad del causante.

No existiendo aceptación de la herencia, por parte de la Administración se ha liquidado a nombre de la herencia yacente (identificada correctamente) el IBI devengado por el causante.

La deuda no ha sido satisfecha en periodo voluntario, y nada obsta para que la Administración inicie el procedimiento ejecutivo y emita y notifique la correspondiente providencia de apremio a nombre de la herencia yacente.

Sin embargo, los posibles inconvenientes surgirían en la eventual traba y práctica de embargos, puesto que para poder practicar el embargo correspondiente será necesario acreditar que se ha emplazado en el procedimiento a alguno de los llamados a la herencia²².

De este modo, en los supuestos en que no se haya realizado tal emplazamiento, lo que en la mayoría de los casos sucederá por desconocer la identidad de los llamados a heredar, podría paralizarse la ejecución del embargo de modo que quedaría insatisfecha la deuda de la Administración.

Ante esta situación cabría analizar el ejercicio de la vía del 1005 Cc expuesta como opción previa a la actuación ejecutiva de la administración.

Supuesto 2: Un segundo supuesto, más beneficioso para la Administración es que la liquidación practicada a la herencia yacente no sea satisfecha si bien con posterioridad los herederos acepten la herencia.

Se plantea la misma hipótesis de partida que en el supuesto 1: la entidad local ha liquidado válidamente a la herencia yacente la deuda por IBI y al fin del periodo voluntario, la misma no atiende el pago, dictándose correspondiente providencia de apremio.

Una vez dictada y notificada la providencia de apremio, y antes de que la deuda sea satisfecha por la herencia yacente pero sin haber vencido el plazo del artículo 62.5 LGT, se produce la aceptación de la herencia.

Nos cuestionamos en este punto si la liquidación y la providencia de apremio son válidas y eficaces, de modo que la Administración podría exigir a los herederos la deuda en el estado en el que se encontraba en el momento de la aceptación, o si por el contrario no lo son y la Administración debería practicar nuevamente la liquidación pero esta vez a nombre de los herederos conocidos.

En este caso el procedimiento de recaudación hasta el momento de la aceptación se estaba llevando a cabo frente a una entidad sin personalidad jurídica (herencia yacente) por no conocerse herederos, si bien en el momento de aceptación de la herencia, la herencia yacente se extingue, por su propia naturaleza de entidad patrimonial transitoriamente sin sujeto.

El reiterado artículo 39.3 LGT permite afirmar que las liquidaciones se realizarán a nombre de los sucesores, pero en caso de falta de los mismos se realizarán a nombre de la herencia yacente.

De otro lado el artículo 177 LGT permite dirigir contra los bienes de la herencia yacente procedimientos recaudatorios de las deudas pendientes del causante, realizándose las actuaciones con su representante.

De este modo, y en el supuesto objeto de análisis, la Administración ha actuado con tres sujetos distintos pues el procedimiento se inició con el causante, ya que la

deuda se devengó con anterioridad al deceso, se continuó con la herencia yacente liquidando a su nombre (como permite el artículo 39.3 LGT) y exigiéndole el pago a través procedimiento recaudatorio, (tal y como permite el artículo 177 LGT) pero terminará con los herederos cuando se conozcan y éstos acepten la herencia.

Adicionalmente, el objeto de la regulación prevista en la LGT con la herencia yacente descansa en evitar la dilatación en el tiempo de los procedimientos tributarios y por tanto evitar perjuicios a la hacienda pública.

Visto lo anterior cabe concluir que todas las actuaciones realizadas por la Administración con la herencia yacente son válidas y vinculantes para los sucesores, pues la normativa prevé que la Administración actúe con el representante de la herencia yacente y ejercite sus derechos contra los bienes de la misma²³, si bien, una vez disuelta ésta por la aceptación de la herencia, necesariamente deberá la Administración dirigirse frente a los sucesores²⁴.

Concluida la validez y eficacia frente a los sucesores de las actuaciones realizadas con la herencia yacente será necesario distinguir el estado y plazos en que se exigirá la deuda a los sucesores, para lo que se acude a las previsiones del artículo 127 RGR²⁵.

Este precepto regula los plazos de requerimiento de pago de la deuda a los sucesores, disponiendo que se expresarán en la notificación de tal requerimiento. El apartado primero determina que se exigirá la deuda a los sucesores en el estado en que se encontrase en el momento del fallecimiento fijando el dies a quo en la fecha de notificación del mismo.

No obstante, prevé en su apartado quinto una especialidad aplicable a la presente hipótesis, pues dispone *“en los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución para aplicación de las reglas anteriores”*

Por tanto, deberá exigirse a los sucesores la deuda del causante en el estado que se encontrase la misma en el momento de disolución de la herencia yacente, o lo que es lo mismo, en el momento de la aceptación de la herencia.

De conformidad con los apartados 1 y 5 del artículo 127 RGR, en el supuesto estudiado, al encontrarse en el momento de la aceptación de la herencia, la providencia de apremio notificada sin que hubiese vencido el plazo del 62.5 LGT, se requerirá al sucesor el pago del importe principal de la deuda y del recargo de apremio del 10% a satisfacer en los plazos del 62.5 LGT a contar desde la recepción de la notificación del requerimiento.

Puede concluirse que si bien los sucesores se subrogan en la posición jurídica del causante en el momento del fallecimiento de conformidad con el artículo 39.1 LGT, en los supuestos en que existan actuaciones de la Administración que se hayan dirigido frente con la herencia yacente, deberá estarse a la situación de las obligaciones pendientes en el momento de disolución de la herencia yacente, esto es, se exigirán las deudas pendientes del causante a los herederos en el estado en el que se encontrasen en el momento de la aceptación de la herencia.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de las líneas anteriores se han pretendido sistematizar los aspectos y requisitos esenciales para que opere la sucesión universal mortis causa junto con su régimen jurídico aplicable y especialidades procedimentales en materia tributaria.

Así, se ha puesto de manifiesto la necesaria constancia del fallecimiento y de la aceptación de la herencia para que la Administración pueda realizar actuaciones frente a los sucesores, que se configuran como obligados tributarios.

Se han analizado igualmente los conceptos del causante que pueden ser exigidos a los sucesores, concluyendo que son transmisibles las obligaciones tributarias formales y materiales devengadas a la fecha del deceso.

Asimismo se estudia la sucesión en los procedimientos, concluyéndose que la Administración podrá proseguir con los sucesores los procedimientos de gestión tributaria, inspección, recaudación, revisión o de devolución de ingresos iniciados pero no finalizados con el causante y también dar inicio a tales procedimientos con los sucesores pero relativos a obligaciones tributarias del causante.

Finalmente se analizan diversos aspectos prácticos de la materia en la Administración local, haciendo especial referencia a las actuaciones a realizar por la Administración frente a la herencia yacente así como alternativas como la interpelación notarial prevista en el 1005 Cc o la aceptación tácita de la herencia.

Atendiendo a todas las consideraciones expuestas cabe afirmar que el estudio de la sucesión universal mortis causa resulta de interés para la Administración local en la medida en que va a permitir la exigencia a los sucesores de las deudas pendientes del causante, contribuyendo así al sostenimiento de los gastos públicos.

No obstante en la actualidad se configura como una vía poco explorada en la referida Administración, la cual se encuentra con las dificultades propias de las materias civil y tributaria, pero también con las inoperancias prácticas derivadas tanto de la falta de información como, en ocasiones, de los medios suficientes.

Es por ello que se aboga por la colaboración interadministrativa e intercambio de información entre los distintos entes públicos así como por la implantación de buenos recursos tecnológicos que permitan la interoperabilidad de datos recibidos con los obrantes en la Administración, para que su tratamiento sea eficiente.

6. BIBLIOGRAFÍA.

AGUILAR ROMAN, A.I. (Diciembre 2019) *El error en la identificación del ciudadano y obligado tributario*. Actualidad Administrativa, Nº 12, Sección Actualidad, Wolters Kluwer. <https://elconsultor.laley.es/>

CARRERAS MANERO, O. (2011). *La Sucesión el Derecho Tributario*. Pamplona. Thomson Reuters Editorial Aranzadi S.A.

CONSEJO GENERAL DEL NOTARIADO, *índice único, e-notario, ancert*. <https://www.notariado.org/>

GUTIERREZ BERRENGOA, A y MONJE BALMASEDA, O. (2004) *La Administración y representación de la herencia yacente en el Derecho español*.

IRURZUN GOICOA, D. (2013) *Algunas ideas clave en el derecho sucesorio del Código Civil*. <https://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ARTICULOS/2013-derecho-sucesorio-irurzun.htm>

LAMOCA ARENILLAS, A. (2016) *Responsabilidad y sucesión tributaria*. Thomson Reuters.

MARTINEZ LOZANO, M. (2015) “Los sucesores de las personas físicas” en *Boletín Jurídico GTT*. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/los-sucesores-de-personas-fisicas/>

MARTINEZ LOZANO, M. (2017) “La solidaridad tributaria (art. 35.7 LGT). La apariencia oculta la realidad” en *Boletín Jurídico GTT*.

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-solidaridad-tributaria-art-35-7-lgt-la-apariencia-oculta-la-realidad/#:~:text=35.7>

MESA GONZALEZ, M.J. *La sucesión en el derecho tributario*. Hacienda Canaria.

REDACCIÓN DE EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS. *Cumplimiento de las obligaciones tributarias mientras la herencia se encuentre yacente* El Consultor de los Ayuntamientos, Nº 1, Sección Consultas, Quincena del 15 al 29 Ene. 2012, Ref. 13/2012, pág. 13, tomo 1, Editorial LA LEY

REDACCIÓN DE EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS. *El Ayuntamiento debe anular las liquidaciones practicadas a nombre del Fallecido*. El Consultor de los Ayuntamientos, 19 de Octubre de 2017, Wolters Kluwer

REDACCIÓN DE EL CONSULTOR DE LOS AYUNTAMIENTOS. *Procede liquidar el IVTM a la herencia yacente*. El Consultor de los Ayuntamientos, 24 de Julio de 2017, Wolters Kluwer.

ANEXO DE JURISPRUDENCIA Y RESOLUCIONES VINCULANTES

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0407-17 de 15 de Febrero de 2017.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0234-17 de 31 de Enero de 2017.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3135-17 de 04 de Diciembre de 2017.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0726-18 de 19 de Marzo de 2018.

Resolución de La Dirección General de los Registros y del Notariado de 20 de noviembre de 2019, BOE 296/2019, de 10 Diciembre 2019.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 209/1998 de 20 de enero.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 294/1982, de 15 de junio.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 5429/1996 de 10 de octubre.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 259/2019 de 10 de mayo.

NOTAS PIE DE PÁGINA

¹ DIEZ PICAZO, L: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, vol II. Las relaciones obligatorias*, 6ª eE., Civitas, Madrid, 2008, págs. 847 y ss

² CARRERAS MANERO, O. *La sucesión en el Derecho Tributario*, Ed. Thomson Civitas, Pamplona, 2011 págs. 87 a 91.

³ Cobra especial relevancia diferenciar en este punto el presupuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42 LGT de la solidaridad derivada de la concurrencia en el mismo presupuesto de hecho del artículo 35.7 LGT.

Así, mientras que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42 LGT supondrá que los sujetos en los que concurren los presupuestos previstos en el referido artículo se configurarán como responsables solidarios de la deuda tributaria junto al deudor principal, el supuesto de solidaridad en caso concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto de hecho regulada en el 35.7 LGT, supone que todos ellos se configuran como obligados tributarios principales³ del presupuesto de hecho que los vincula; de este modo, cuando varios obligados concurren en la misma obligación tributaria, todos ellos quedan obligados solidariamente a la satisfacción de la totalidad de la deuda, por lo que la Administración podrá exigir a cualquiera de ellos su totalidad.

Asimismo se remite al análisis realizado por CARRERAS MANERO, O. en *la sucesión de personas físicas en el Derecho tributario*, págs. 189 a 195 relativa a la concurrencia de varios herederos y la distribución de las deudas pendientes del causante cuando algunos de dichos sujetos hayan aceptado la herencia pura y simplemente y otros a beneficio de inventario.

⁴ Se definen las obligaciones materiales como aquellas de carácter pecuniario y formales aquellas que “*sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.*” (art 29 LGT), como lo son la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones.

⁵ El tenor literal del artículo 39.2 LGT dispone: “*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 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.*”

⁶ No obstante la literalidad de los preceptos analizados existen posiciones doctrinales que discuten la transmisibilidad absoluta de las prestaciones accesorias.

Existiendo así un sector doctrinal que aboga por realizar un análisis sobre la transmisibilidad en función de la verdadera naturaleza jurídica de las prestaciones accesorias, al objeto de determinar la concurrencia en las mismas de un espíritu o carácter sancionador. En caso de concurrir esta naturaleza sancionadora, según este sector doctrinal, cabría afirmar su intransmisibilidad en el sentido del 39.3 LGT.

De otro lado, otras posiciones defienden el principio de personalidad del daño, el cual impide que el sujeto que deba resarcirlo sea distinto del que lo ha causado; abogando así por la intransmisibilidad de las prestaciones accesorias devengadas como consecuencia de la actuación del el causante, pues le serían ajenas al sucesor. Esta posición no impide que se exijan al heredero los intereses, recargos o costas devengados con posterioridad al fallecimiento pero como consecuencia del comportamiento extemporáneo de los propios herederos.

Si bien se trata de posiciones interesantes, se entiende que van más allá del objetivo del presente estudio, por lo que el mismo se ceñirá a las previsiones de los preceptos legales estudiados.

En este estudio se obvia el análisis de la transmisibilidad de las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos, por centrarse en la sucesión mortis causa en la Administración local

⁷ LAMOCA ARENILLAS, A. *Responsabilidad y sucesión tributaria*, Ed. Thomson Reuters, Pamplona, 2016,pág. 250.

⁸ El tenor literal del artículo 41.5 LGT dispone: “*Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley.*”

⁹ Para ello la Administración deberá comunicar el inicio o continuación del procedimiento a todos los sucesores conocidos, pudiendo éstos comparecer en las respectivas actuaciones, fundamentándose tal previsión en el derecho de defensa de

los sucesores. En todo caso el procedimiento de comprobación iniciado será único y continuará con los sucesores que hubiesen comparecido.

El apartado cuarto prevé que la liquidación que ponga fin al procedimiento se realizará a nombre de los sujetos comparecientes y se notificará a todos los herederos conocidos, debiendo ser esta notificación en todo caso personal, pues la misma tiene por objeto que el acto notificado pueda ser cumplido o recurrido, y los herederos son obligados al cumplimiento.

¹⁰ Cuando la Administración notifique a los sucesores sus obligaciones tributarias pendientes, necesariamente debe haberse producido la cuantificación del débito, esto es, las deudas deben estar liquidadas y ser exigibles.

¹¹ El artículo 232 LGT dispone: "Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de esta ley".

¹² El tenor literal del artículo 14 RGVA dispone: "1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades: a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros. 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros."

¹³ CARRERAS MANERO, O. *La sucesión...cit.*, págs. 98, 99, 203 a 211.

¹⁴ LAMOCA ARENILLAS, A. *Responsabilidad y.. cit.* Págs. 255 a 257.

¹⁵ De conformidad con el artículo 32 Cc, la personalidad civil se extingue por la muerte de las personas. No así su patrimonio, que permanece y subsiste, "integrado por todas sus relaciones jurídicas en las que no concurra la cualidad de ser personalísimas. (Artículo 659)", IRURZUN GOICOA, D. *Algunas ideas clave en el derecho sucesorio del Código Civil.* <https://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ARTICULOS/2013-derecho-sucesorio-irurzun.htm>

¹⁶ DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO. Ancert es la plataforma tecnológica del notariado y su principal función es innovar en trámites telemáticos notariales. <https://www.ancert.com/liferay/web/ancert/inicio>

¹⁷ En los supuestos en que concurran varios herederos, renunciando parte de ellos y aceptando el resto serán de aplicación las previsiones de los artículos 984 a 986 Cc.

¹⁸ CARRERAS MANERO, O. *La sucesión ...cit.*, págs. 96 a 98.

¹⁹ Así la disposición adicional sexta de la LGT dispone: "Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado."

En este punto se remite al análisis realizado por AGUILAR ROMAN, A.I. (Diciembre 2019) *El error en la identificación del ciudadano y obligado tributario.* Actualidad Administrativa, Nº 12, Sección Actualidad, Wolters Kluwer. <https://elconsultor.laley.es/>

²⁰ La orden por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica establece en su artículo primero "La Administración tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquellas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad."

²¹ A este respecto el artículo 26 RGGIA prevé que la herencia yacente como obligado tributario y de conformidad con lo previsto en la DA 6 LGT, debe incluir su NIF en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 19, 20 y 23 RGGIA; no obstante la Administración tributaria podrá admitir su presentación cuando no conste NIF; en los supuestos en que el obligado carece de NIF, la tramitación del procedimiento tributario queda condicionada a la aportación del mismo.

El último párrafo del artículo 26 prevé que transcurridos 10 días desde la presentación de la correspondiente autoliquidación declaración o comunicación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal se podrán tener por no presentadas, previa resolución administrativa que así lo declare

²² La Dirección General De Los Registros y del Notariado, Resolución, 20-11-2019, BOE 296/2019, de 10 Diciembre 2019, establece "en el supuesto de este expediente, las deudas se producen después del fallecimiento del causante, pero no consta estar aceptada la herencia ni efectuada la partición, es decir estando yacente la herencia del causante,

por lo que nos encontramos en el último supuesto de los analizados anteriormente, ya que aun cuando el causante transmita sus deudas a sus herederos desde su fallecimiento, para que un heredero concreto responda de las deudas de su causante no basta que sea llamado a la herencia, sino que es preciso, además, la aceptación de la misma. Por lo tanto, no estamos ante el supuesto de deudas propias del heredero, sino ante un supuesto de deudas de la herencia yacente del causante por lo que, para poder considerarse cumplido el tracto sucesivo, será suficiente que se acredite, en el mandamiento, que se ha emplazado a alguno de los posibles llamados a la herencia, lo que se ha producido en este caso”.

²³MARTINEZ LOZANO, J.M. (2015) “Los sucesores de las personas físicas”. Boletín Jurídico GTT. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/los-sucesores-de-personas-fisicas/>

²⁴ Otra consecuencia de la normativa analizada es que la Administración realizará las referidas actuaciones con el representante de la herencia yacente mientras ésta se mantenga en esta situación. De este modo, una vez se produzca la aceptación de la herencia, el representante dejará de actuar; pudiéndose desde ese momento hablar de la disolución de la entidad sin personalidad jurídica

²⁵ Se puntualiza que en caso de que la herencia yacente satisfaga la deuda requerida, lo hará con cargo a los bienes del caudal relicto, de modo que el mismo se verá minorado afectando así a los futuros herederos. Si bien en el presente supuesto se está analizando la hipótesis de falta de pago por la herencia yacente, por lo que se acude a las previsiones del artículo 127 RGR para concluir sobre el estado y plazos de exigencia de la deuda a los sucesores.