

FISCALIDAD DE LAS HERENCIAS YACENTES

Se puede definir la herencia yacente como la fase de la sucesión que se produce desde la muerte del causante hasta la aceptación o repudiación/rechazo de la herencia por parte de los herederos. Durante este periodo la herencia no tiene titular, por lo que el patrimonio que la compone se considera como herencia yacente.

En otras palabras, la herencia se encuentra yacente y el patrimonio del causante mantiene su autonomía y cohesión, mientras que la titularidad de los bienes, derechos y obligaciones se encuentran en un estado de indeterminación.

Se denomina herencia yacente a la comunidad transitoria que se forma al fallecimiento de una persona, y hasta tanto no sea aceptada o rechazada la herencia. Dicha herencia yacente estará compuesta por todos los bienes, derechos, obligaciones, deudas, etc..., de los que fuese titular el causante al momento de su fallecimiento. Por tanto, esta figura de la herencia yacente se constituye, de manera inmediata, una vez se abre la sucesión mortis causa por el fallecimiento de una persona, y se mantiene hasta que los llamados a la herencia la aceptan o renuncian a ella.

El objetivo de esta figura es dar continuidad al patrimonio hereditario hasta que se determine su titular. Además, la indeterminación del titular solo puede ser transitoria. Una vez que el heredero acepte la herencia pasará a ser titular con efectos retroactivos desde el fallecimiento del causante. En este sentido, conviene remarcar que los efectos de la aceptación de la herencia, así como los del rechazo o repudio de la misma, se retrotraen a la fecha del fallecimiento del causante (persona de quien se hereda).

Por ejemplo, supongamos que una persona ha fallecido el 15.11.2020. Por diversos problemas y desacuerdos, sus herederos no se ponen de acuerdo hasta el 25.03.2023 en adjudicarse la herencia, siendo repudiada por un heredero, y aceptada el resto de la herencia por los otros dos herederos. La herencia yacente estará constituida por el patrimonio de la persona fallecida (causante), desde el momento de su fallecimiento (15.11.2020), hasta el momento en que se produce la adjudicación por parte de los dos herederos, y el repudio de la misma, por parte del tercero (25.03.2023).

- "SITUACIÓN TEMPORAL DEL PATRIMONIO DE LA PERSONA FALLECIDA, ENTRE LA FECHA DE SU FALLECIMIENTO Y LA FECHA DE ADJUDICACIÓN/RENUNCIACIÓN A SUS HEREDEROS."

- "ES UNA SITUACIÓN DE INDETERMINACIÓN DEL TITULAR, Y ES TOTALMENTE TRANSITORIA."

Estos dos hechos, aceptación y repudio, implican que los herederos que aceptan la herencia, se convierten en titulares y propietarios de los bienes heredados, con fecha de efecto desde el fallecimiento del causante, mientras que para el heredero que la ha rechazado, la fecha de repudio se hace efectiva a partir del 15.11.2020.

Desde el punto de vista del Impuesto de Sucesiones y Donaciones la figura de la herencia yacente no tiene relevancia ya que, una vez el llamado a la herencia se convierte en heredero o legatario, según el caso, éste se subroga en la posición del causante, desde el momento del fallecimiento.

Es decir, al ser la herencia yacente un ente sin personalidad, no llega a ser titular del patrimonio del causante, sino que una vez aceptan los herederos y/o legatarios, éstos adquieren la titularidad por acto mortis-causa desde la fecha del fallecimiento. Así, en ningún momento se produce una situación de vacío de titularidad, como mucho puede haber un período de indeterminación de titularidad, mientras persista el estado de herencia yacente.

La herencia yacente durará el tiempo que se tarde en aceptar la herencia. El Código Civil no establece el término que tendrá el heredero para manifestar su decisión de aceptar o no. Sin embargo, la jurisprudencia ha establecido un plazo para aceptar la herencia de 30 años, desde el fallecimiento, tomando como referencia el plazo de prescripción de la acción para reclamar la herencia, que también es de 30 años.

Como el plazo es excesivo, el Código Civil permite que ciertas personas interesadas puedan solicitar al heredero que manifieste su decisión definitivamente en relación con la aceptación o la renuncia. Es decir, si se demuestra un determinado interés en la causa, se puede “forzar” al herederos sobre su posición sobre la herencia (aceptación o rechazo).

En este sentido, 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.

Durante el periodo de la herencia yacente, el patrimonio requiere la administración y custodia de los bienes, derechos y obligaciones hasta que sean aceptados por el heredero. Pueden darse, en este caso, tres tipos de administradores:

- Administración derivada de la propia ley.
- Nombramiento judicial.
- Albacea designado por el fallecido. El albacea puede disponer del caudal hereditario para pagar los costes del funeral, así como para entregar los legados en metálico. Además, también puede estar encargado de supervisar la ejecución del testamento y la custodia y conservación de los bienes.

- “UNA VEZ ACEPTADA LA HERENCIA, O REPUDIADA, LA FECHA DE EFECTO DE ESTE ACTO SE RETROTRAE A LA FECHA DE FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE.”

- “NO HAY VACÍO DE TITULARIDAD DE LOS BIENES, SINO INDETERMINACIÓN TEMPORAL DE DICHA TITULARIDAD.”

Como hemos comentado anteriormente, los herederos pueden aceptar o rechazar (repudiar) la herencia, de manera libre y voluntaria. En el caso de que un heredero decidiera repudiar la herencia, ha de indicar de manera expresa y formal, su voluntad de no querer ser heredero, ni adquirir los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de la herencia.

Las renunciaciones a la herencia son comunes cuando las deudas y obligaciones son superiores a los bienes que integran el caudal hereditario. No obstante, el heredero siempre tiene la posibilidad de aceptar la herencia a beneficio de inventario, que significa que el heredero acepta la herencia siempre que el valor de los bienes y derechos sea superior al valor de las obligaciones de pago, es decir, que una vez pagadas las obligaciones, sigue quedando valor positivo de bienes y derechos.

Un aspecto que suele suscitar cierta controversia es la fiscalidad de la herencia yacente; dicho de otro modo, ¿Quién paga los impuestos devengados por el patrimonio que constituye la herencia yacente?.

La herencia yacente no tiene personalidad jurídica, ni es un sujeto de derecho. No obstante, las relaciones jurídicas que surgen de ese patrimonio pendiente de adjudicación, se han de mantener activas mientras no se determine el heredero.

Por eso el conjunto de derechos y obligaciones que derivan de este patrimonio, tienen obligaciones fiscales, en cuanto a los tributos que se hayan devengado.

Es decir, aunque la herencia yacente no tenga personalidad jurídica, el patrimonio debe tributar conforme a las leyes. El encargado de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la herencia yacente es el administrador o representante.

- El administrador deberá realizar la declaración del IRPF correspondiente hasta la aceptación de la herencia. Si hubiera que pagar liquidaciones, estas se podrían sufragar con los bienes de la herencia yacente.
- En cuanto al impuesto de sucesiones y donaciones, este deberá pagarse dentro de los seis meses siguientes al fallecimiento. No obstante, el heredero, el albacea o el administrador puede solicitar una prórroga de seis meses adicionales, aplicándose los intereses correspondientes.

Como hemos visto, aunque la herencia yacente es un ente sin personalidad jurídica, sí que tiene la consideración de obligado tributario, ya que, pese a no tener capacidad jurídica, algunas normas tributarias le reconocen expresamente esta condición de obligado tributario, limitado a los efectos que se determinen en la norma.

- “LA ACEPTACIÓN O RECHAZO DE LA HERENCIA ES UN ACTO LIBRE Y VOLUNTARIO DE LOS HEREDEROS.”

- “LAS RENUNCIAS SON FRECUENTES CUANDO LAS DEUDAS SON TAN GRANDES QUE EXCEDEN O SUPERAN EL VALOR DE LOS ACTIVOS (BIENES O DERECHOS).”

Así, a efectos del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto de Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la herencia yacente es una figura de imputación de rentas, de bienes u otros objetos imponibles, a efectos de concretar a través de ella a sus partícipes o titulares, que sí tributarán como contribuyentes en la proporción en que participen en la herencia yacente.

Supongamos el caso de una herencia yacente, formada por dos viviendas y cuatro herederos. La duración máxima de la herencia yacente, como hemos visto no es clara, y en el peor de los casos, se puede extender durante un buen número de años. Supongamos el caso que se extiende por un periodo de 10 años. Esas viviendas, suponiendo que han estado vacías y cerradas durante todo este periodo, dada su situación particular y temporal, generan renta para sus futuros titulares (los cuatro herederos), vía imputación de rentas.

Esas rentas imputadas, si no tributan en tiempo y forman, pueden llegar a prescribir, antes de que se extinga la herencia yacente, razón por la cual, la Agencia Tributaria reclama la renta correspondiente a las mismas al administrador de dicha herencia yacente. Incluso, llegado el caso, puede reclamarlas a cualquier de los llamados a la herencia como herederos.

La razón de que la Agencia Tributaria no espere a la extinción de la herencia yacente, es la que hemos expuesto anteriormente, que puede producirse la prescripción de los impuestos derivados de la imputación de rentas.

El hecho de considerarse obligado tributario a la herencia yacente, puede serlo a título de sujeto pasivo, ya que las herencias yacentes están obligadas a realizar pagos a cuenta y retener a efectos del IRPF o del IS, o pueden ser sujetos pasivos del IVA, IBI, IAE, ICIO, IIVTNU e IVTM. Como hemos dicho, las obligaciones tributarias de la herencia yacente se mantienen durante la situación temporal de la misma, como hemos visto anteriormente.

Así, cuando una herencia yacente desarrolla una actividad económica, está obligada al cumplimiento de obligaciones tributarias formales tales como la llevanza y conservación de contabilidad, a expedir y entregar facturas, etc. Por tanto, la herencia yacente deberá de solicitar la asignación de un NIF, y en el caso de que no lo solicite la Administración Tributaria

se lo podría asignar de oficio, y darla de alta en el censo de obligados tributarios. Del mismo modo, cuando la herencia yacente se extingue porque se produce la adjudicación de la totalidad de los bienes a los herederos, se debe de solicitar la baja del censo de obligados tributarios.

- "TODAS LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS SE MANTIENEN, MIENTRAS DURE LA SITUACIÓN DE HERENCIA YACENTE."

- "CASO PARTICULAR EN IRPF: IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS A LOS HEREDEROS, DURANTE EL PERIODO DE DURACIÓN DE LAS HERENCIAS YACENTES."

- "ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO: SE ACEPTA EL VALOR NETO DE LA HERENCIA: BIENES Y DERECHOS – OBLIGACIONES DE PAGO."

- "EL PATRIMONIO EN SITUACIÓN DE HERENCIA YACENTE MANTIENE TODAS LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS QUE ANTES DEL FALLECIMIENTO."