

FALLECIMIENTO E IRPF: OBLIGACIONES E IMPUTACIONES.

Sobre la declaración de la persona fallecida.

El art. 39.1 y 2 de la Ley General Tributaria, aprobada por la Ley 58/2003 dispone expresamente lo siguiente:

“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 alícuota.

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 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.

(...)”

Asimismo, el art. 96.7 LIRPF establece que los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos nos parece de interés acudir a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos, a través de su Consulta Vinculante N°V1741-18, de 18 de junio de 2018:

“(...)”

Los herederos del fallecido tendrán que presentar, en el año siguiente al fallecimiento, en el caso planteado en 2019, y durante el plazo reglamentario de declaración (que es el mismo plazo que el del resto de las declaraciones), la

correspondiente al fallecido por ese periodo impositivo (desde el 1 de enero de 2018 hasta la fecha de fallecimiento)."

Por tanto, el período impositivo de la persona fallecida habrá ido desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de fallecimiento, debiéndose haber presentado dentro del plazo reglamentario (Abril a Junio del año siguiente). A estos efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 40.3 LGT, en virtud de lo cual, mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Sobre la imputación de rentas en IRPF tras el fallecimiento

La herencia yacente puede definirse como la situación en que se encuentra la herencia cuando ya se han determinado quiénes van a ser los herederos, pero éstos no la han adquirido por no haber aceptado ni repudiado la misma. Y es que para adquirir la condición de heredero, además del llamamiento legal o testamentario, es necesaria la aceptación de la herencia.

En este sentido, el artículo 8.3 de la LIRPF viene a disponer:

"3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley."

Por su parte, el art. 11.3 LIRPF señala:

"3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración."

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia."

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación."

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público."

En relación con lo anterior, la Consulta Vinculante N°V1009-17, de 25 de abril de 2017:

"DESCRIPCION DE HECHOS

La madre de la consultante fallece en julio de 2016, siendo aceptada la herencia mediante escritura pública de adjudicación de herencia en febrero de 2017. Según dicha

escritura, a la consultante le corresponde la parte de un inmueble que durante el 2016 ha estado arrendado, si bien, aún no ha percibido renta alguna por dicho alquiler.

(...)

CONTESTACION

Los rendimientos de un inmueble arrendado que forma parte de una herencia y se producen con posterioridad a la muerte del causante no forman parte del caudal relicto (a efectos de su liquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), sino que su tributación se realizará en la imposición personal de la renta del heredero o legatario.

(...)

Conforme con lo expuesto, **las rentas derivadas del arrendamiento del inmueble se atribuirán a cada uno de los herederos y legatarios en función de su correspondiente participación, aunque no hayan dispuesto o podido disponer de las citadas rentas, procediendo su imputación al período impositivo de su exigibilidad**, tal como establece el artículo 14.1,a) de la Ley 35/2006 para los rendimientos del capital: “Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”. Atendiendo a la cuestión planteada en su consulta, del precepto expuesto se deduce que dado que dichas rentas han resultado exigibles en 2016 deberán incluirse en la declaración de IRPF de 2016.”

En sentido similar, la Consulta Vinculante NºV1237-15, de 23 de abril de 2015:

“Evidentemente, los rendimientos de bienes que forman parte de una herencia y se producen con posterioridad a la muerte del causante no forman parte del caudal relicto (a efectos de su liquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), sino que su tributación se realizará en la imposición personal de la renta del heredero o legatario.

Al encontrarnos en el presente caso con unos rendimientos correspondientes a una herencia yacente, para determinar su tributación se hace preciso acudir al artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), donde se establece que “no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles (...), herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del título X de esta Ley”.

Ahora bien, **para que resulte operativo lo anterior tienen que existir personas llamadas a la herencia (herederos o legatarios), circunstancia no concurrente en el presente caso, pues las dos personas instituidas herederas en el testamento han renunciado mediante escritura pública a la herencia, no existiendo (según se indica en el escrito de consulta) herederos conocidos, lo que conducirá, en su caso, a falta de personas con derecho a heredar, a la sucesión del Estado.**

Por tanto, **teniendo en cuenta que las herencias yacentes integradas no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el referido artículo 8.3 de la**

Ley del Impuesto, en tanto esos integrantes resulten desconocidos la atribución de las rentas generadas por la herencia yacente, a efectos de su tributación en este impuesto, permanecerá pendiente.”

Siendo así, desde el punto de vista del IRPF, las rentas inmobiliarias a imputar que se produzcan con posterioridad a la muerte del causante no formarán parte del caudal relictivo, sino que han de tributar en sede de los herederos. Por tanto, a efectos de la imputación de las citadas rentas en sede de los herederos deberá tenerse en cuenta la fecha de fallecimiento del causante y no la de aceptación de la herencia.

Lo anterior supondría que, desde el fallecimiento del causante, las rentas obtenidas se imputarían en el IRPF de los herederos, con independencia de que la aceptación de la herencia se produjera en un ejercicio posterior.

Salvo mejor opinión