

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063710

DGT: 31-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0234/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. NIF.** Una herencia yacente es la situación en la que se encuentra el caudal relicto, sin titular, en tanto los herederos no acepten la herencia. Así, para solicitar la asignación de un número de identificación fiscal para una herencia yacente será necesario acreditar la existencia de la misma como patrimonio sin titular. Y un posible medio de acreditación lo constituye un escrito firmado por todos los herederos indicando que no se ha aceptado la herencia, medio que no es posible cuando los llamados a la herencia sean desconocidos, ignorados o inciertos, por lo que la exigencia de tal escrito debe atemperarse a las circunstancias que concurren en cada caso, labor que le corresponde al órgano gestor, que deberá valorar las circunstancias concurrentes en el procedimiento de asignación del número de asignación fiscal en base a los elementos probatorios aportados por el interesado u obtenidos por la Administración. Por otro lado, si los interesados no llegan a solicitar la asignación del número de identificación fiscal, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a asignarle dicho número.

Así las cosas, en el supuesto concreto en que se haya nombrado un administrador judicial, ello supone que previamente se ha citado para la formación del inventario de la herencia a los herederos o legatarios de parte alícuota, o a falta de testamento, a los parientes que pudieran tener derecho a la herencia y fueren conocidos entre tanto se tramita la declaración notarial de herederos abintestato. Por tanto, en un caso como éste existe la constancia de un patrimonio relicto de determinado causante en situación de indivisión, que ya sea como herencia yacente -porque todavía no se haya aceptado la herencia-, ya sea como comunidad hereditaria conforme el art. 1.051 CC por haber dos o más herederos que la hayan aceptado; en cualquier caso, a dicho caudal relicto debe atribuirse la condición de entidad del art. 35.4 Ley 58/2003 (LGT), a efectos de obtención de un número de identificación fiscal, para ser obligado tributario en los supuestos en que así se determine legalmente.

Téngase en cuenta que una de las obligaciones del administrador judicial es la de que deberá hacer constar en la declaración censal de solicitud del NIF la identificación de cada uno de los herederos, identificación que no se limita sólo a los herederos de los que hubiera constancia de su aceptación sino que se extiende incluso a los simplemente llamados a la adquisición de la herencia como herederos en tanto no la renuncien, pues la aceptación de aquellos no les convierte en los únicos herederos mientras el resto no repudie la herencia, dado que solo cuando se produzca esa renuncia acrecerá al aceptante la parte de los que hayan renunciado. Y es que esos herederos/llamados a la sucesión no pueden quedar al margen de las imputaciones que se hagan desde la herencia yacente, ya que no pueden quedar al margen del sistema impositivo porque ello menoscabaría los principios de ordenación del sistema tributario. De todos modos, si repudiaran la herencia podrían resarcirse del coste que les haya supuesto dicha imputación del verdadero heredero.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3 y 35.4 y disp. adic. sexta.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 7, 9, 23, 24, 26, 144 y 146.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 792 a 795 y 802.

Código Civil, art. 1.051.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Administrador judicial nombrado en 2016 de la herencia de dos cónyuges fallecidos en 1986 y 2010.

Manifiesta el interesado que la herencia no está aceptada, estando recurrido el cuaderno particional ante la Audiencia Provincial, y que los familiares no quieren firmar documento alguno al respecto.

Se estaban presentando las declaraciones impositivas a nombre de la finada en 2010, pero entiendo deben realizarse a nombre de una herencia yacente, aunque le es imposible aportar escrito firmado por todos los herederos de que no han aceptado la herencia, a efectos de la asignación de un número de identificación fiscal a la herencia para poder realizar las declaraciones de manera adecuada.

#### **Cuestión planteada:**

Procedimiento a seguir para poder realizar las declaraciones que sean pertinentes de manera correcta.

#### **Contestación:**

Establece la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT), en su primer apartado:

“1. 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.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.”.

Por su parte, el artículo 35.4 de la LGT dispone:

“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, 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.” .

El desarrollo reglamentario de aquella disposición adicional sexta se encuentra en 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT).

En cuanto a la utilización del número de identificación fiscal ante la Administración tributaria, el artículo 26.1 del citado Reglamento dispone:

“1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal 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 de este reglamento.

La Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal.

Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número. Transcurridos 10 días desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación fiscal se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.”.

Por su parte el artículo 23 del RGAT, relativo a la solicitud del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, señala:

“1. Las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria deberán solicitar la asignación de un número de identificación fiscal.

En el caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios y a asignarles el número de identificación fiscal que corresponda.

2. Cuando se trate de personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a realizar actividades empresariales o profesionales, deberán solicitar su número de identificación fiscal antes de la realización de cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios, de la percepción de cobros o del abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud se formulará dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.

3. La solicitud se efectuará mediante la presentación de la oportuna declaración censal de alta regulada en el artículo 9, en la que se harán constar las circunstancias previstas en sus apartados 2 y 3 en la medida en que se produzcan o sean conocidas en el momento de la presentación de la declaración.

4. (...)."

El artículo 9 del RGAT, relativo a la declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en sus apartados 2 y 3 indica:

"2. La declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive.

3. Asimismo, esta declaración servirá para los siguientes fines:

a) Solicitar la asignación del número de identificación fiscal provisional o definitivo, con independencia de que la persona jurídica o entidad solicitante no esté obligada, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, a la presentación de la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La asignación del número de identificación fiscal, a solicitud del interesado o de oficio, determinará la inclusión automática en el Censo de Obligados Tributarios de la persona o entidad de que se trate.

b) Comunicar el régimen general o especial aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Renunciar al método de estimación objetiva y a la modalidad simplificada del método de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a los regímenes especiales simplificado, y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)."

Además, el artículo 24 del RGAT que regula la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, en su apartado 1, establece:

"1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria asignará el número de identificación fiscal en el plazo de 10 días.

La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número."

Y el artículo 144 preceptúa en sus apartados 1 y 2:

"1. La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales

y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.

2. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.”.

De otra parte la herencia yacente, conforme a la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1987 [RJ 1987\1435], no es otra cosa que la transmutación del patrimonio del causante, una vez producida su muerte, mientras se mantiene interinamente sin titular, siendo su destino el de ser adquirida por los herederos voluntarios o legales.

Por tanto, es la situación en la que se encuentra el caudal relicto, sin titular, en tanto los herederos no acepten la herencia.

En consecuencia, para solicitar la asignación de un número de identificación fiscal para una herencia yacente será necesario acreditar la existencia de la misma como patrimonio sin titular.

Un posible medio de acreditación lo constituye un escrito firmado por todos los herederos indicando que no se ha aceptado la herencia, medio que no es posible cuando los llamados a la herencia sean desconocidos, ignorados o inciertos. Por tanto la exigencia de tal escrito debe atemperarse a las circunstancias que concurren en cada caso.

En este sentido, es al órgano gestor a quien corresponde valorar las circunstancias concurrentes en el procedimiento de asignación del número de asignación fiscal en base a los elementos probatorios aportados por el interesado u obtenidos por la Administración.

Así, debe recordarse las amplias facultades que el artículo 144.1 y 2 del RGAT otorga a la Administración tributaria pudiendo, incluso, incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.

Si el consultante no llegara a solicitar la asignación del número de identificación fiscal, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a asignarle dicho número. Como en el supuesto de rectificación de oficio de la situación censal contemplado en el artículo 146.1.a) del RGAT, cuando así se derive de actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal.

Por tanto, el consultante junto con su solicitud de asignación de número de identificación fiscal, además de aportar los documentos que acrediten la situación de cotitularidad, actual o potencial, y acreditar que actúa en representación de la entidad sin personalidad, conforme al artículo 24.2 del RGAT, deberá atender los requerimientos que la Administración Tributaria le efectúe en orden a la aportación de la documentación que deba acompañarla, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos.

En el caso planteado en la consulta, donde el administrador ha sido nombrado judicialmente, ello supone que previamente se ha citado para la formación del inventario de la herencia a los herederos o legatarios de parte alícuota, o a falta de testamento, a los parientes que pudieran tener derecho a la herencia y fueren conocidos entre tanto se tramita la declaración notarial de herederos abintestato, conforme a los artículos 792 a 795 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Por tanto, en el supuesto consultado, existe la constancia de un patrimonio relicto de determinado causante en situación de indivisión, que ya sea como herencia yacente porque todavía no se haya aceptado la herencia, ya sea como comunidad hereditaria conforme el artículo 1051 del Código civil por haber dos o más herederos que la hayan aceptado; en cualquier caso, a dicho caudal relicto debe atribuirse la condición de entidad del artículo 35.4 de la LGT, a efectos de obtención de un número de identificación fiscal, para ser obligado tributario en los supuestos en que así se determine legalmente.

En este sentido, no está de más recordar que entre las atenciones ordinarias que el administrador del caudal relicto debe atender se encuentra el pago de contribuciones, como establece el artículo 802.1 de la citada Ley 1/2000.

Ahora bien, indica el consultante que hay dos causantes, por lo que debe hablarse de dos herencias. Cada una con sus propios bienes, derechos y obligaciones, aun cuando pudieran recaer en su mayor parte sobre los mismos bienes, (supuestos de cuotas partes propias para cada caudal o de nuda propiedad y usufructo separados); y cada una con sus propios llamados a la herencia como herederos, aun cuando en parte coincidan, como es el

caso de los hijos de ambos causantes. En consecuencia, el consultante debe solicitar un número de identificación fiscal para cada masa hereditaria.

Para ello, en la declaración censal de solicitud del número de identificación fiscal se hará constar las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 9 del RGAT que se conozcan o produzcan en el momento de presentación de la misma.

Entre dichas circunstancias son destacables, de un lado, conforme al artículo 5.a) del RGAT, la obligación de presentar declaraciones o autoliquidaciones periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. A las que parece referirse el consultante cuando menciona la necesidad de presentar declaraciones impositivas, que desde luego en ningún caso deben presentarse simplemente a nombre de un fallecido cuando el verdadero obligado tributario sea un patrimonio hereditario, pues tal presentación podría incurrir en alguno de los supuestos de responsabilidad por infracción tributaria, a valorar, según las circunstancias concurrentes, por el órgano gestor.

De otro lado, otra de las circunstancias relevantes que debe hacer constar el consultante en la declaración censal de solicitud del número de identificación fiscal de cada una de las herencias, es la identificación de cada uno de los herederos conforme a los datos señalados en la letra c) del artículo 7 del RGAT. Identificación que no se limita solo a los herederos de los que hubiera constancia de su aceptación sino que se extiende incluso a los simplemente llamados a la adquisición de la herencia como herederos en tanto no la renuncien, pues la aceptación de aquellos no les convierte en los únicos herederos mientras el resto no repudie la herencia, dado que solo cuando se produzca esa renuncia acrecerá al aceptante la parte de los que hayan renunciado, en la forma establecida en los artículos 981 y siguientes del Código civil.

Lo cual es singularmente destacable para las imputaciones de las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas a sus miembros, pues dichas imputaciones a los llamados a la sucesión como herederos no pueden quedar al margen del sistema impositivo sin menoscabar los principios de ordenación del sistema tributario recogidos en el artículo 3.1 de la LGT, siendo un dato revelador de la pertinencia de esta conclusión el hecho de que en el Impuesto sobre Sucesiones sí se señala como sujeto pasivo al heredero aun cuando todavía no haya aceptado la herencia. Y, de todos modos, si repudiaran la herencia podrían resarcirse del coste que les haya supuesto dicha imputación del verdadero heredero.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.