

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093009

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de febrero de 2024

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 5083/2021

#### SUMARIO:

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible.** *Fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia.* La cuestión controvertida gira, en esencia, en torno a el fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia. De acuerdo con las alegaciones del contribuyente, el mismo no ostenta ningún derecho sobre los bienes a adicionar en la medida de que no existió la preceptiva aceptación, por lo que no han podido pasar a integrar el caudal hereditario de la causante. Asimismo, manifiesta que dichos bienes se transmitirán directamente al heredero universal instituido por testamento. Además, manifiesta que los actos llevados a cabo por la causante ser parte procesal de un procedimiento de división de herencia y el hecho de figurar catastralmente a su nombre algunas fincas del inventario, de los que se infiere su voluntad de aceptación tácita, no indican ni deben indicar una manifestación en tal sentido.

Pues bien, en lo que respecta al supuesto de no formalización de escritura de herencia y fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia, el Tribunal considera que existe una presunción de aceptación tácita de la herencia por el amplio espacio temporal acaecido entre el fallecimiento del primer causante y el fallecimiento del segundo. Así, la no formalización de la escritura de la herencia no implica una situación de falta de titularidad cuando los bienes son objeto de administración y disfrute por el llamado a la herencia por un largo periodo de tiempo.

Para sostener el argumento de que los bienes no han sido disfrutados por la causante durante todo el tiempo en que la herencia ha permanecido yacente, habría de haberse probado con el nombramiento de la persona encargada de administrar la herencia y las formalidades que a tal supuesto establece la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuestión que no ha quedado acreditada en el expediente.

Por tanto, podemos observar esa voluntad de realizar actos concluyentes que revelan de forma inequívoca la intención de adir la herencia, no solo en la presunción de aceptación tácita por el espacio de tiempo que se produce desde el fallecimiento del primer causante, sino también por los actos de disposición efectuados por la segunda causante.

Por ello, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a la heredera, causante en el caso que nos ocupa, lo que dependerá del procedimiento judicial que efectuará su asignación, se entiende que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Estamos pues, ante dos transmisiones diferenciadas.

En base a lo anterior se puede concluir, pues, a juicio del Tribunal que, al cónyuge viudo de la causante, al ser usufructuario vitalicio de la totalidad de la herencia le corresponderá por tanto integrar también los bienes procedentes de la herencia recibida por la causante proveniente de su padre, por lo que queda justificado el acuerdo de adición. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 5.

Código Civil, arts. 999, 1.000 y 1.006.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución de 27 de Mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, con número de referencia 16-00114-2018, que desestima la reclamación económico-administrativa que confirma el acuerdo de adición de herencia efectuada en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia de la finada D<sup>a</sup> Bxt.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El día 07/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 05/07/2021 contra la Resolución desestimatoria de fecha 27 de Mayo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en el expediente de la Reclamación 16-00114-2018, por el que se confirma la resolución de 13/11/2017 (notificada el 17/11/17) dictada por el Servicio Periférico de la Consejería de Hacienda de Cuenca de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, de Acuerdo de ADICIÓN DE HERENCIA, tramitado en el expediente nº EXPTE SD EH ... realizado con motivo del fallecimiento de la causante D<sup>a</sup> **Bxt**, ocurrido el 26/11/2016.

**Segundo.**

En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

- En fecha 26/05/2017 se presentó la correspondiente autoliquidación, Modelo 650 con importe a ingresar 0,00 euros, según escritura pública de ACEPTACIÓN DE HERENCIA otorgada el .../17;
- El 19/06/17 se emite requerimiento, notificado el 29/6/17, sobre determinados inmuebles (C/ ..., y C/ ... de la localidad de ... en ...) y su titularidad (que consta a nombre de HEREDEROS DE **Bxt**, que se contesta en fecha 6/7/17 alegando que se trata de bienes correspondientes a la herencia de D. **Cxy** (padre de la causante) sin que los herederos se hayan asignado dichos bienes, que se encuentran en proceso judicial (consta en el expediente Autos ... del Juzgado de 1<sup>a</sup> Instancia nº ... de Cuenca de .../2007 que señala a la causante como interesada en la citada herencia, y de .../2008 de homologación de transacción judicial para la formación de inventario);
- El 27/7/17 se emite nuevo requerimiento sobre presentación del cuaderno particional con el fin de incluir en el caudal relicto de la causante el 25% de los bienes descritos procedentes de la herencia de D. **Cxy** (según documentación, constan como herederos D<sup>a</sup> **Dxt**, D. **Fxt**, D<sup>a</sup> **Bxt** y D. **Gxt**, a partes iguales);
- En fecha 20/09/2017 se emite propuesta de Adición a la masa hereditaria (art. 11.1.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto y 25 a 30 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto), notificada el 26/09/2017, frente a la que presentan alegaciones el 09/10/2017, y frente a la resolución, se interpone reclamación económico-administrativa.

Mediante Resolución de 27 de Mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha resulta desestimada la reclamación- económico administrativa interpuesta por el recurrente en los siguientes términos:

*"CUARTO. En el presente caso, la adición es consecuencia del testamento de fecha 5 de Octubre de 1949 otorgado por D. **Cxy**, padre de la fallecida, en el que instituye como herederos a sus cuatro hijos, a partes iguales, así como por la solicitud de división judicial de la herencia, que según el art. 30 RISD citado sobre la presunción de proporción atribuible de bienes en situación de indivisión dispone:*

*"La partición atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y Demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados, y si estos no constasen a la Administración en forma fehaciente en proporción al número de interesados".*

*Siendo que el cónyuge viudo de la causante (reclamante) es usufructuario vitalicio de la totalidad de la herencia, le corresponde en función de la determinación de los bienes que la integran, la participación del usufructo de los mismos, sin que el invocado art. 1006 del Código Civil ("por la muerte del heredero con posterioridad al causante, pero antes de haber aceptado la herencia, se transmite a sus herederos el derecho a aceptarla) sea su hijo D. **Hvx** el único que podría ejercitar el derecho de aceptar la herencia del causante D. **Cxy**, en el ejercicio del llamado "Ius Delationis".*

*El artículo 999 del Código Civil dispone que la aceptación pura y simple podrá ser expresa o tácita: tácita es la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero, siendo que el 27 de noviembre de 2008 las partes instituidas herederas de D. **Cxy** presentan escrito en el procedimiento de división de herencia (autos ...) por el que se acuerda la formación de inventario. Y el artículo 1000 del Código Civil establece "Entiéndese aceptada la herencia: cuando el heredero,*

vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos" por lo que debe entenderse la aceptación tácita, con los correspondientes efectos civiles (...).

En este sentido, constan en el expediente escritura pública de DONACIÓN otorgada el 29/08/2003 de la causante en favor de su hijo de una serie de inmuebles (parcela/polígono ..., ..., ... y las parcelas ..., ..., ..., del polígono ...) de las que la donante manifiesta le corresponden por la herencia de su padre D. **Cxy** fallecido hace más de cuarenta años; y escrituras de venta privada de 1974 y 1999 de D. **Gxt** en favor de su hermana (la causante) D<sup>a</sup> **Bxt** presentado el 19/08/2009 en autoliquidación.

Conforme a la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0537-17, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a los herederos o se hayan adquirido en proindiviso, se entenderá que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Si en ese momento, "antes de la adjudicación de los bienes", fallece uno de los herederos del heredero fallecido -segundo causante- habrá dos transmisiones. En tal caso, se habrá devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante, lo que justifica la porción atribuible al causante que motiva el acuerdo de adición."

### Tercero.

Contra la Resolución desestimatoria de fecha 27 de Mayo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla- la Mancha se interpone el presente recurso de alzada, en el que se alega, en esencia, la ratificación del recurrente en contra de la pretensión de la adición de bienes por el que se acuerda incluir en la masa hereditaria de la causante el 25% del caudal relicto de D. **Cxy** y la inexistencia de aceptación tácita de la herencia del mismo por D<sup>a</sup> **Bxt**.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acto impugnado.

### Tercero.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece que:

"1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.  
(...)"

Respecto al sujeto pasivo, el artículo 5 de la Ley 29/1987 del ISD, determina:

"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.  
(...)"

### Cuarto.

La cuestión controvertida gira, en esencia, sobre la Resolución dictada en el procedimiento de gestión tributaria tramitado de ADICIÓN DE BIENES por el que se acuerda incluir en la masa hereditaria de la causante, D<sup>a</sup> **Bxt**, el 25% del caudal relicto de D. **Cxy** (padre de la causante).

Debe indicarse que la cuestión planteada en el presente caso no puede contestarse de forma autónoma en el ámbito tributario, ya que está vinculada al Derecho Civil en el sentido de que el resultado a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil, en concreto, a la consideración de la herencia como aceptada o como yacente.

De acuerdo con las alegaciones del recurrente, el mismo no ostenta ningún derecho sobre los bienes a adicionar en la medida de que no existió la preceptiva aceptación, por lo que no han podido pasar a integrar el caudal hereditario de la causante. Asimismo, manifiesta que dichos bienes se transmitirán directamente al heredero universal instituido por testamento por D<sup>a</sup> **Bxt**, D. **Hvx**.

Además, manifiesta que los actos llevados a cabo por la causante ser parte procesal de un procedimiento de división de herencia y el hecho de figurar catastralmente a su nombre algunas fincas del inventario, de los que se infiere su voluntad de aceptación tácita, no indican ni deben indicar una manifestación en tal sentido.

En este punto, ha de destacarse que son los siguientes preceptos del Código Civil los que delimitan el marco jurídico del caso que nos ocupa:

En virtud del artículo 1006 del Código Civil:

*"Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía."*

Asimismo, el artículo 999 del Código Civil:

*"La aceptación pura y simple puede ser expresa o tácita.*

*Expresa es la que se hace en documento público o privado.*

*Tácita es la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.*

*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."*

Además, el artículo 1000 del mismo texto normativo, precisa:

*"Entiéndese aceptada la herencia:*

*1º) Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos.*

*2º) Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos.*

*3º) Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquéllos a quienes debe acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia."*

Este Tribunal comparte plenamente el criterio del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura que considera que el artículo 1006 del Código Civil no resulta aplicable al caso, dado que ha de entenderse que los actos de la causante implican la aceptación tácita de la herencia. Esto es así dado que no solo aparece como parte procesal de un procedimiento de división de la herencia y titular registral de ciertos bienes, sino fundamentalmente de la realización de negocios dispositivos tales como la donación otorgada el 29/08/2003 de la causante en favor de su hijo (parcela/polígono ..., ..., ..., y las parcelas ..., ..., ..., del polígono ...) de las que la donante manifiesta le corresponden por herencia de su padre D. **Cxy** fallecido hace más de cuarenta años; y escrituras de Venta Privada de 1974 y 1999 de D. **Gxt** en favor de su hermana (la causante) D<sup>a</sup> **Bxt** presentado el 19/08/2009 en autoliquidación.

En los mismos se aprecia que se ha tomado la cualidad o el título por la causante, de heredera. Así, y siguiendo la línea de pensamiento que plantea la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de Noviembre de 1992 (nº 1037/1992, rec. 2627/1989) se han realizado actos concluyentes que revelan de forma inequívoca la intención de adir la herencia, actos que por sí mismos o mero actuar indican la intención de querer ser o manifestarse como heredero.

Además, resulta conveniente destacar en este punto que este Tribunal Central en su Resolución de 28 de Octubre de 2020 (Nº de referencia 00/01305/2018) y en lo que respecta al supuesto de no formalización de escritura de herencia y fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia, consideró que existe una presunción de aceptación tácita de la herencia por el amplio espacio temporal acaecido entre el

fallecimiento del primer causante y el fallecimiento del segundo. Así, se ha incidido desde este Tribunal en que la no formalización de la escritura de la herencia no implica una situación de falta de titularidad cuando los bienes son objeto de administración y disfrute por el llamado a la herencia por un largo periodo de tiempo.

Así, a juicio de este Tribunal, para sostener el argumento de que los bienes no han sido disfrutados por la causante durante todo el tiempo en que la herencia ha permanecido yacente, habría de haberse probado con el nombramiento de la persona encargada de administrar la herencia y las formalidades que a tal supuesto establece la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuestión que no ha quedado acreditada en el expediente.

Por tanto, podemos observar esa voluntad de realizar actos concluyentes que revelan de forma inequívoca la intención de adir la herencia, que entre otras menciona la sentencia del Tribunal Supremo de 1992 no solo en la presunción de aceptación tácita por el espacio de tiempo que se produce desde el fallecimiento de D. **Cxy**, sino también por los actos de disposición efectuados por la causante.

Pues bien, si ha habido aceptación se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Por ello, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a la heredera, causante en el caso que nos ocupa, lo que dependerá del procedimiento judicial que efectuará su asignación, se entiende que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Estamos pues, ante dos transmisiones diferenciadas.

En base a lo anterior se puede concluir, pues, a juicio de este Tribunal que al cónyuge viudo de la causante, al ser usufructuario vitalicio de la totalidad de la herencia le corresponderá por tanto integrar también los bienes procedentes de la herencia recibida por la causante proveniente de su padre, por lo que queda justificado el acuerdo de adición.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.