

I.- INTRODUCCIÓN.

El Parlamento Vasco aprobó el 25 de junio de 2015 la Ley de Derecho Civil Vasco. Esta disposición general, que sucede a la Ley 3/1992, de 1 de julio (del Derecho civil foral del País Vasco), tiene, o debe tener, efectos en el ámbito tributario y, consecuentemente, han de adoptarse las disposiciones correspondientes por las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Recientemente se ha aprobado por las Juntas Generales de Gipuzkoa la Norma Foral 4/2016, de 14 noviembre (de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco). En Álava y Bizkaia no existe aún una normativa tributaria, aprobada por las Instituciones forales, que trate de la adecuación del sistema tributario a la Ley de Derecho Civil Vasco.

En este marco, en el presente trabajo se realizan una serie de reflexiones, efectuadas desde el ámbito personal, sobre las principales cuestiones a considerar en el campo de la fiscalidad.

De forma concreta, la nueva legislación civil vasca afecta a la Norma Foral General Tributaria, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio y a los cinco Impuestos municipales.

II.- NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA.

En lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria, las principales materias que se ven afectadas directamente por la normativa civil vasca son las siguientes.

1.- Transmisión de las obligaciones tributarias.

La Ley de Derecho Civil Vasco señala expresamente que el heredero responde de las obli-

gaciones del causante, de los legados y de las cargas hereditarias hasta el valor de los bienes heredados en el momento de la delación.

Como puede apreciarse, se establece una limitación a la responsabilidad de los herederos ya que no van a responder más allá del valor que tengan los bienes heredados. Esta limitación de responsabilidad se extiende, y esto es importante, no a los bienes y derechos de la herencia, sino a su valor, lo que introduce una matización de importantes consecuencias prácticas.

Esta limitación de responsabilidad tiene trascendencia tributaria ya que la Norma Foral General Tributaria permite, en estos momentos, trasladar las deudas tributarias al heredero. En efecto, a este respecto se señala que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los herederos sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (se refiere fundamentalmente a la herencia aceptada a beneficio de inventario).

Igualmente se produce esta transmisión de las obligaciones tributarias a los legatarios en los casos en que la herencia se distribuya en legados o respecto a los legatarios de parte alícuota.

Hay que tener en cuenta que esta transmisión de obligaciones tributarias no alcanza a las sanciones.

Pues bien, dado el contenido de la Ley de Derecho Civil Vasco, se hace preciso especificar que este traslado de obligaciones tributarias tiene que tener presente la limitación de responsabilidad contenida en dicha ley.

Por consiguiente, en aquellos casos en que resulte de aplicación la Ley de Derecho Civil Vasco, que no serán todos los supuestos de que conozca la Administración tributaria, habrá que aplicar, en materia de transmisión de obligaciones tributarias, la referida limitación de responsabilidad.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

2.- Responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Ley de Derecho Civil Vasco regula la figura del poder testatorio con la que se pretende conseguir que el testador traslade la cuestión sucesoria a un momento posterior a partir de su muerte. Para ello lo que hace es nombrar un comisario para que adopte las decisiones oportunas.

De esta forma el testador puede encomendar a uno o varios comisarios la designación del sucesor, la distribución de los bienes y cuantas facultades le correspondan en orden a la transmisión sucesoria de sus bienes y derechos.

Por consiguiente en esta sucesión existen dos momentos bien definidos:

- Por una parte, existe un acto del testador o causante en virtud del cual autoriza a otra persona para que designe sucesor y distribuya sus bienes cuando fallezca dicho testador o causante. Esto es, el primer momento está formado por el poder testatorio del causante en el que encomienza a una persona de su confianza la disposición de sus bienes tras su fallecimiento.
- Por otra parte, existe un acto de la persona designada por el testador o causante, el comisario, en virtud del cual procede a la atribución de los bienes en base al poder que le ha conferido el causante o testador.

De lo anterior se deduce que existe un período de tiempo, entre el momento en que fallece el testador y el momento en que el comisario ejerce o ejecuta el poder recibido en el que la herencia se encuentra "pendiente del ejercicio del poder testatorio".

¿Qué sucede en este espacio de tiempo? Hasta que se ejercite el poder testatorio los que pueden tener algún derecho en la herencia se encuentran en una situación de expectativa, careciendo de derechos, salvo para determinadas materias (solicitar la formación de inventario, etc.).

Por tanto, se hace preciso que, durante ese período de tiempo, exista un representante y administrador de los bienes. Este representante y administrador será:

El testador ha designado en su testamento a una persona:	Esta persona tendrá las facultades que le atribuya y las garantías que le imponga.
El testador no ha designado a nadie:	El cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho. En caso de que no haya cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho, la representación y administración corresponderá al comisario.

Desde el punto de vista tributario, los bienes y derechos que forman parte de esa herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio pueden generar obligaciones tributarias (practicar retenciones, devengos del Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.).

Por consiguiente hay que determinar quién va a ser el encargado o responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de esa herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio. En este sentido parece oportuno considerar, y declararlo así en la normativa tributaria, que dicho responsable va a ser el administrador de la referida herencia.

3.- Responsabilidad de las deudas de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Igualmente, y ligado a la argumentación anterior, cabe preguntarse quién debe responder de las deudas tributarias que genere la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio. La respuesta parece que es sencilla: inicialmente la propia herencia, que lo hará con los bienes y derechos de la misma.

Ahora bien, también parece oportuno declarar responsable subsidiario al administrador de la citada herencia.

Esta responsabilidad alcanzaría, también, a las deudas generadas en el ámbito de las Haciendas Locales.

En este sentido se señalaría que en estas herencias que se defieran por poder testatorio, el administrador responderá subsidiariamente de las deudas tributarias y otras de Derecho público que correspondan a la comunidad hereditaria pendiente del ejercicio del poder testatorio.

4.- Responsabilidad del comisario en orden al cumplimiento de las obligaciones de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.

Parece razonable, que dada la especificidad que presenta la sucesión a través de la figura del poder testatorio, se establezca, al comisario, en el ámbito tributario, una serie de obligaciones específicas. Entre estas obligaciones se encuentran o pueden encontrarse las siguientes:

- a) Justificación del poder testatorio a su favor.
- b) Presentación ante la Administración tributaria de un inventario de los bienes y derechos que forman parte de la herencia.
- c) Comunicación dirigida a la Administración tributaria sobre las alteraciones producidas en el citado inventario.
- d) Comunicación del uso parcial o total del poder testatorio con carácter irrevocable o de la producción de alguna de las causas de extinción del mismo.

Dada la trascendencia que tienen estas obligaciones en orden a la correcta liquidación de los Impuestos correspondientes, parece razonable, máxime si de su incumplimiento se genera un perjuicio económico para Hacienda, que se establezca un supuesto específico de responsabilidad, cuanto menos subsidiaria, del comisario por las deudas tributarias que puedan surgir de un incorrecto cumplimiento de las citadas obligaciones.

III.- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

1.- Introducción.

Olvidándonos del tema de los contratos de seguros sobre la vida, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones gravita sobre la incorporación de bienes y derechos al patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en alguno de los siguientes conceptos:

- Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- Adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».

La calificación como título sucesorio o como donación tiene efectos fiscales importantes. Así, y a título de ejemplo, se pueden citar los siguientes:




- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte de una persona física. Por consiguiente, no se tributa por la conocida como “plusvalía del muerto”.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En las adquisiciones mortis causa, para obtener la base liquidable, se aplica, o puede aplicarse según los casos, una reducción en función del tipo de parentesco entre el causante y el causahabiente. En cambio, en las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos no se aplica una reducción por dicha relación de parentesco.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los requisitos para acceder a determinadas reducciones a aplicar sobre la base imponible de este tributo son diferentes en función de que se trate de adquisiciones lucrativas mortis causa o inter vivos.

2.- Cuestiones generales que plantea el Derecho civil vasco.

A modo de resumen, y a los efectos de la explicación que se va a realizar seguidamente, el Derecho civil vasco plantea las siguientes situaciones:

Tras fallecimiento del causante se abre la sucesión.	Al fallecimiento del causante se abre la herencia y se transmiten los bienes. Esta es la situación que conocemos como general en estos momentos, salvo para los casos de aplicación de la anterior legislación civil foral vasca.
Antes del fallecimiento se transmiten los bienes de la herencia.	El cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho. En caso de que no haya cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho, la representación y administración corresponderá al comisario.
Tras el fallecimiento no se transmite nada hasta que se ejercita el poder testatorio.	Al fallecimiento del causante existe un poder testatorio que se ejercitará pasado un cierto tiempo. Durante ese tiempo, entre el fallecimiento del causante y el ejercicio del poder testatorio, existe una situación de "incertidumbre" en el que los supuestos herederos incluso no saben si van a heredar.

Gráficamente lo anterior se puede resumir de la siguiente forma:

		
Transmisión de bienes con eficacia de presente.	Fallecimiento	Poder testatorio.

De lo anterior se puede deducir que las cuestiones más importantes a resolver son las siguientes:

- ¿En qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia es un título sucesorio y, en consecuencia, tributa como sucesión en lugar de como donación?
- ¿Qué sucede durante el tiempo en que tras el fallecimiento del causante no se ha ejercitado el poder testatorio?

3.- ¿En qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia se califica como título sucesorio?

3.1.- Derecho civil vasco.

El pacto sucesorio es un acuerdo de voluntades sobre la sucesión de una persona; se produce una conjunción de voluntades de tal forma que su modificación posterior requiere el acuerdo o consentimiento de los que han intervenido en el pacto.

La Ley de Derecho Civil Vasco enumera los tres tipos que pueden producirse. En efecto, a través del pacto sucesorio es posible:

- Pacto de institución sucesoria. El titular de los bienes y derechos puede disponer de ellos. De esta forma el instituyente dispone de su herencia, total o parcialmente, a favor del instituido que, a su vez, se obliga al cumplimiento de determinadas cargas y obligaciones.
- Pacto de renuncia. En base a esta modalidad se renuncia, en vida del causante de una herencia, a los derechos sucesorios sobre la misma o sobre parte de la herencia.
- Pacto sobre la herencia de un tercero. En este caso se dispone de los derechos sucesorios pertenecientes a la herencia de un tercero siempre y cuando se cuente con consentimiento de este tercero. Por ejemplo: dos hermanos sobre la herencia de su padre.

En este trabajo se va a hacer referencia al pacto de institución sucesoria. A través del mismo se pacta o acuerda la designación de los sucesores pudiendo efectuarse transmisión de presente de los bienes o transmisión post mortem.

a.- Designación sucesoria con transmisión de presente de los bienes.

A través de esta modalidad se procede a nombrar al sucesor en todos o parte de los bienes y se transmite la titularidad de dichos bienes.

Desde esta perspectiva cabe preguntarse quién es el titular de los bienes. La respuesta es que este titular es el instituido, si bien tendrá las limitaciones que se hagan constar en el pacto.

Por tanto, la designación sucesoria con transmisión de presente de los bienes confiere al sucesor la titularidad de los mismos con las limitaciones pactadas en interés de los instituyentes, de la familia y de la explotación de bienes, por lo que, salvo pacto en contrario, todo acto de disposición o gravamen requerirá para su validez el consentimiento conjunto del instituyente y del instituido.

¿Y en qué situación queda el instituyente respecto a dichos bienes? Respecto a los bienes a los que afecta el pacto sucesorio deja de tener capacidad dispositiva si bien puede recuperarla caso de que el instituido fallezca sin hijos o descendientes o se produzca alguna de las causas de revocación o resolución que figuran en la Ley de Derecho Civil Vasco.

Por lo que respecta a los acreedores del instituyente tienen preferencia sobre los bienes transmitidos de presente por las deudas contraídas por el instituyente con anterioridad al pacto sucesorio. Respecto a las deudas del instituyente posteriores al pacto sucesorio únicamente responde dicho instituyente.

Finalmente hay que señalar que las deudas del instituyente tras su fallecimiento solo alcanzan hasta el valor de los bienes que conforman la herencia.

b.- Designación sucesoria con transmisión post mortem de los bienes.

En la institución sucesoria con eficacia post mortem el instituido recibirá los bienes en el momento de la muerte del instituyente, pero a partir del otorgamiento del pacto adquiere la cualidad de sucesor, que será inalienable e inembargable.

Por consiguiente, en estos casos, el instituido pasa a ser sucesor, si bien los bienes no se le transmiten hasta el momento del fallecimiento del instituyente. De esta forma el llamado a suceder al instituyente tiene una expectativa que no se concreta hasta el momento del fallecimiento del instituyente.

Consecuencia de esta situación es que el instituido puede, incluso en vida del instituyente, disponer de su derecho a título gratuito, por actos inter vivos o mortis causa, eso sí, a favor de sus hijos y descendientes.

Por su parte, el instituyente conserva la titularidad de los bienes y, salvo pacto en contrario, podrá disponer de ellos a título oneroso. Hay que tener en cuenta que los bienes que sustituyan a los bienes transmitidos pasan a formar parte del pacto sucesorio.

Ahora bien, si el pacto afecta a patrimonios productivos en los que trabaje el instituido, se requerirá su consentimiento para la enajenación a título oneroso, siempre que instituyente e instituido no hayan pactado otra cosa.

Por lo que se refiere a los acreedores hay que señalar que los bienes objeto de la institución sucesoria con eficacia post mortem responden de las deudas contraídas por el instituyente, sea cual sea la fecha de las mismas. En este tema también hay que recordar que la responsabilidad del heredero queda limitada al valor de los bienes heredados.

¿Qué sucede en los casos en que el instituido fallezca antes que el instituyente? En estos casos el derecho del instituido se transmite a sus descendientes. Si existen varios hijos o descendientes sucesores del instituido premuerto abintestato, el instituyente puede escoger a uno o varios de aquéllos mediante testamento, pacto u otro título sucesorio.

3.2.- Derecho tributario.

Señalado el marco civil, hay que resolver la pregunta formulada anteriormente, estos es, ¿en qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia es un título sucesorio y, en consecuencia tributa como sucesión en lugar de como donación?

La actual legislación de Bizkaia, pendiente de su posible modificación en la adaptación del sistema tributario a la nueva ley de Derecho civil

vasco, resuelve este interrogante señalando que las sucesiones con eficacia de presente son título sucesorio si:

- Suponen la atribución de la titularidad de un bien singular y
- tal atribución es parte de una disposición en la que debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. Ahora bien, si el causante no dispone de más bienes que el que atribuye, no se exige el cumplimiento de este último requisito.

Caso de que no se cumplan los requisitos anteriores la transmisión se calificará como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» y, en consecuencia, tributará como una donación.

En mi opinión, para calificar como título sucesorio la transmisión de bienes en vida del causante se precisa que exista el mayor parecido posible entre dicha transmisión y la que habitualmente conocemos de transmisión por y al fallecimiento del causante.

Ello conduce a preguntarse qué circunstancias deberían producirse en la sucesión con eficacia de presente para que, al asemejarse a la sucesión habitualmente conocida, permita calificar a la misma como título sucesorio y, en consecuencia, se desencadenen los efectos asociados a la misma.

Para resolver esta cuestión hay que analizar las circunstancias que se producen en la sucesión que conocemos habitualmente. Estas circunstancias, o al menos algunas de ellas, son las siguientes:

- El fallecido no se guarda ningún derecho o facultad. La transmisión de bienes y derechos a los sucesores se produce en su integridad, con todas sus facultades pudiendo unos herederos recibir la nuda propiedad y otras personas el usufructo, pero en cualquier caso el causante no se reserva, lógicamente, ninguna facultad.

- Al fallecido, también lógicamente, no le pueden revertir los bienes.

- La sucesión se produce, a los efectos que se va a indicar, en un único acto temporal.

Las circunstancias anteriores bien pudieran ser trasladadas a la sucesión con eficacia de presente, a fin de que ésta sea calificada como título sucesorio. Ello implicaría lo siguiente:

- Si el causante se reserva alguna facultad o derecho, estaremos ante una donación, y no ante un título sucesorio.

- Los bienes revierte al causante. El problema que plantea esta reversión es su calificación jurídico-tributaria. En efecto, esta reversión implica que no se produjo el hecho imponible del Impuesto y, en consecuencia, es preciso anular la operación/liquidación y proceder a la devolución del ingreso efectuado por el contribuyente, caso de que éste se haya producido?

¿O es posible pensar que se ha producido otro hecho imponible por la transmisión de bienes y derechos que vuelven al causante?

Una posible solución a estos interrogantes sería la de considerar que, una vez calificada la sucesión con eficacia de presente como título sucesorio, si los bienes revierten al causante:

- o Por determinadas causas legales cuya calificación no depende del acuerdo o voluntad de las partes (como puede ser la de incurrir, con posterioridad a la transmisión de los bienes y derechos, en alguna de las causas legales de indignidad para suceder) bien se puede considerar que no se ha producido el hecho imponible y, por lo tanto, procede la devolución del Impuesto satisfecho, practicándose liquidación al receptor de los bienes y derechos por usufructo, aplicando para ello las reglas establecidas para el usufructo temporal.

- o Por causas convencionales acordadas o que dependan de la voluntad de los interesados, en cuyo caso se puede considerar que el hecho imponible se ha producido y la reversión de los bienes es otro hecho imponible sujeto al Impuesto como transmisión inter vivos.

- La tercera cuestión tiene que ver con la unidad de acto de la sucesión que se produce, en el supuesto tradicional, una vez fallecido el causante.

Esta situación también habría que considerar a fin de evitar que bajo la forma sucesoria se pretenda únicamente efectuar donaciones o donaciones sucesivas.

Ello llevaría a considerar que, salvo un acto, todos los demás tendrían la consideración de transmisiones lucrativas inter vivos.

4.- ¿Qué sucede durante el tiempo en que tras el fallecimiento del causante no se ha ejercitado el poder testatorio?

En estos casos se producen dos situaciones con efectos en el ámbito tributario:

- Puede ocurrir que no todos los bienes de la herencia del causante se encuentren pendientes del ejercicio del poder testatorio. Por lo tanto habrá que diferenciar según los bienes se encuentren afectados o no al citado poder testatorio.
- Puede suceder que hasta que se ejercite el poder testatorio, los bienes y derechos puedan ser usufructuados por una persona.

4.1.- Bienes de una herencia en la que existe poder testatorio.

Tal como se acaba de indicar hay que diferenciar entre bienes y derechos afectados por el poder testatorio y bienes y derechos no afectados por este poder.

Una de las cuestiones que a este respecto ha de resolver el Derecho tributario es la determinación

del devengo del Impuesto sobre Sucesiones. La solución que bien pudiera adoptarse sería la siguiente:

	Devengo del Impuesto:
Adquisición de bienes y derechos que no se encuentran afectados por el poder testatorio:	Se aplica la regla general, esto es, el devengo se produce el día del fallecimiento del causante o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento de la persona ausente.
Adquisición de bienes y derechos que se encuentran afectados por el poder testatorio:	
a) La adquisición trae su causa del ejercicio del poder o de la facultad de disponer:	El día que se haga uso del poder o de la facultad de disponer, en todo o en parte.
b) La adquisición trae su causa en la extinción del ejercicio del poder o de la facultad de disponer:	El día que se produzca la circunstancia de extinción.

4.2.- Usufructo en las herencias bajo poder testatorio.

Tal como se ha indicado anteriormente, es posible que desde el fallecimiento del causante de la herencia y el ejercicio del poder testatorio alguna persona tenga derecho a usufructuar los bienes de la herencia. Esta situación plantea, entre otras, las siguientes cuestiones:

- ¿Debe tributar el usufructuario de los bienes?
- De tener que tributar el usufructuario, ¿en qué momento se devenga el Impuesto?

Dado que la primera pregunta es positiva se va a resolver inicialmente el segundo interrogante: si existe derecho a usufructuar todos o parte de los bienes o derechos hasta que se use el poder testatorio, el derecho de usufructo se devengaría en el momento del fallecimiento del constituyente o en el momento en que se declare en firme su fallecimiento por ausencia.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas hay que señalar, tal como se acaba de adelantar, que la misma se resuelve afirman-

do que se exige el Impuesto al usufructuario por el derecho de usufructo que se le atribuye en relación con los bienes o derechos del causante.

La forma de tributación bien puede efectuarse a través de una doble liquidación, teniendo en cuenta el parentesco del usufructuario con el constituyente del usufructo:

- a) Una liquidación, con el carácter "a cuenta", según las normas del usufructo vitalicio, que se devengaría en el momento de fallecimiento del causante o declaración de fallecimiento del ausente.

A estos efectos, la tributación del derecho de usufructo se realizaría de acuerdo con las normas generales, que son las siguientes:

- El valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes en razón del 2% por cada período de un año, sin exceder del 70%, no computándose las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2% del valor de los bienes.
- En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes, cuando el usufructuario tenga menos de veinte años, minorando a medida que aumente la edad, en la proporción de un 1% por cada año de más, con el límite mínimo del 10% del valor total.

- b) Una segunda liquidación de regularización aplicando las normas del usufructo temporal, tomando como fecha de inicio el fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza su declaración de fallecimiento. En esta liquidación se tendría presente, como ingreso a cuenta de la misma, la cantidad satisfecha en la primera liquidación.

Ahora bien, es posible que el poder testatorio se ejercite de forma sucesiva, esto es, a través de diferentes actos. En estos casos, en cada liquida-

ción de regularización se computaría la parte de la cuota de las liquidaciones a cuenta.

Igualmente puede suceder que el ejercicio del poder testatorio deba realizarse en un plazo determinado. En estos casos no tiene sentido practicar la liquidación por las normas del usufructo vitalicio, por consiguiente la liquidación se practicará por las normas del usufructo temporal teniendo en cuenta el plazo máximo establecido para ejercitar el poder testatorio.

También habría que matizar que en el supuesto que el comisario, en uso del poder conferido, atribuyese la nuda propiedad reservándose el usufructo, la liquidación de regularización debería tener en cuenta esta situación.

IV.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

1.- Contribuyente.

El obligado tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la persona física que obtiene la renta.

De las situaciones que plantea el Derecho civil vasco, anteriormente descritas, presenta especial problemática la herencia que se encuentra pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

En este sentido hay que señalar que el régimen de atribución de rentas que se aplica a las herencias yacentes no resulta trasladable a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio toda vez que la situación de una y de la otra son totalmente diferentes. Basta con pensar en que en éstas últimas los potenciales herederos no saben si realmente van o no a heredar.

Dado que el régimen de atribución de rentas no resulta adecuado a las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, lo más apropiado es hacerlas tributar bajo un régimen específico.

A tal efecto una buena solución es declarar como contribuyente a estas herencias pendientes del ejercicio del poder testatorio y, en conse-

cuencia, vincularles la obligación del pago del Impuesto y el cumplimiento de las demás obligaciones que derivan de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.- Individualización de rentas.

Los bienes y derechos que integran la herencia que se encuentra pendiente del poder testatorio pueden generar rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez resuelta la cuestión de considerar a dicha herencia como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe resolverse la cuestión relativa a la individualización de las rentas, esto es, a qué sujeto han de ser imputadas las mismas.

Hay que tener en cuenta, como se ha puesto de manifiesto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que los bienes y derechos de esta herencia pueden estar usufructuados por una persona.

Pues bien, las rentas y, por supuesto, también las imputaciones de renta a que se refiere el Impuesto que se comenta, procedentes de bienes y derechos de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio se atribuirán de la siguiente forma:

- En el supuesto que exista usufructo: se atribuirán las rentas al usufructuario de los bienes y derechos de la herencia. Esta atribución se efectuará en función de la fuente de las rentas.

Ahora bien, existe una especialidad en el supuesto de que exista usufructo y rendimientos de actividades económicas. En estos casos, y no obstante la regla general que contiene la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la individualización de los rendimientos de actividades económicas, estos rendimientos se imputarán al usufructuario independientemente de que éste ejerza o no directamente la actividad económica.

- Caso de que no exista usufructo o existan bienes o derechos sobre los que no se establezca derecho de usufructo, las rentas se atribuirán a la propia herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.

3.- Reglas específicas de tributación de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Junto a las reglas anteriores, han de especificarse algunas otras relacionadas con concretos aspectos de la estructura impositiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto habría que concretar, entre otros, los siguientes aspectos:

a.- Rendimientos de actividades económicas.

Los rendimientos de actividades económicas suponen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios.

Pues bien, se han de considerar obtenidos por la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio o, en su caso por el usufructuario (tal como se ha señalado anteriormente), los rendimientos de actividades económicas con independencia de que no se cumpla el requisito de la ordenación por cuenta propia de medios de los producción y/o recursos humanos.

b.- Determinación de la base liquidable.

De las tres reducciones de la base imponible que contempla la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos; por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; y por tributación conjunta), en el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, únicamente cabría aplicar la reducción por anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial con cargo a la referida herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

c.- *Deducciones de la cuota íntegra.*

Para determinar la cuota líquida del Impuesto, únicamente resultaría de aplicación las siguientes deducciones de la cuota:

- Deducción relacionada con el régimen de imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. En concreto sería deducible el impuesto o gravamen satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea de acuerdo a lo establecido en un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible, no siendo deducibles los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.
- Deducción por inversiones y otras actividades, esto es, las deducciones del Impuesto sobre Sociedades que resultan aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es:
 - Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
 - Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.
 - Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
 - Deducción por creación de empleo.
 - Incentivos para el fomento de la cultura.
 - Deducciones por actividades de mecenazgo.

d.- *Saldos negativos de actividades económicas, bases liquidables negativas y deducciones de la cuota no practicadas por insuficiencia de cuota.*

A lo largo del tiempo en que la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio tenga la consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es posible que acumule saldos negativos de actividades económicas, bases negativas o le queden por aplicar deducciones de la cuota.

La cuestión que se plantea es si esos saldos, bases y deducciones pendientes de aplicar se pueden trasladar a los herederos, una vez que desaparezca la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio al haberse ejercitado el poder (o haberse producido alguna de las causas que determinan su extinción).

La respuesta a esta pregunta ha de ser negativa ya que los referidos saldos son de la propia herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio en cuanto contribuyente que es. Esta situación conduce a que dichos saldos negativos de actividades económicas, bases negativas y deducciones no practicadas únicamente podrán ser compensadas con saldos positivos correspondientes a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Lo mismo se puede decir de las pérdidas patrimoniales de la base liquidable general.

e.- *Período impositivo.*

El período impositivo debería declararse inferior al año natural cuando se produzca el ejercicio total del poder con carácter irrevocable o concurra alguna de las demás causas de extinción del mismo, en un día distinto al 31 de diciembre. En este caso, el período finalizaría en esa fecha y el Impuesto se devengaría en ese momento.

4.- Consecuencias en orden a diferentes materias de este tributo: rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, ganancias o pérdidas patrimoniales, etc.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existen una serie de disposiciones que afectan a las transmisiones mortis causa. Parece razonable que las mismas se extiendan a los su-

puestos en que se produce una calificación de título sucesorio, en especial respecto a las transmisiones con eficacia de presente.

A continuación se va a hacer referencia a algunos de estos supuestos.

a.- Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier forma de retribución pactada como remuneración de dicha cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Por otra parte se señala que, en relación con los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas de los mismos, por causa de muerte del contribuyente, ni se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquéllos por actos "inter vivos".

Pues bien, este esquema de no cómputo de rendimientos se debería aplicar también cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario o por cualquier título calificado tributariamente como sucesorio con eficacia de presente.

Lo anterior dejaría claro el no cómputo de rendimientos de capital mobiliario. Ahora bien, el adquirente de estos activos los puede transmitir posteriormente y, en estos casos, cabe preguntarse cuál sería el valor que debería tomarse como referencia a la hora de determinar la renta de capital mobiliario a incluir en su autoliquidación.

Para estos casos el valor de adquisición, para el adquirente de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, a efectos de futuras transmisiones, bien pudiera ser el que tuviera en el momento de la entrega de los mismos por parte del donante al donatario.

b.- Rendimientos de capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

Se consideran rendimientos de capital mobiliario los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguros de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo. Estos rendimientos tributan en función de diferentes reglas según se trate de la percepción de un capital diferido, de rentas vitalicias inmediatas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, de rentas temporales inmediatas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio o de rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Pues bien, en relación con estas rentas, cuando hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, hay que excepcionar el supuesto de los títulos sucesorios con eficacia de presente que tenga la calificación de título sucesorio.

Lo mismo cabe decir respecto de la regla especial aplicable a las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los que deban tributar como rendimientos del trabajo, y en los que no haya existido ningún tipo de movillización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia.

En estos casos la normativa señala que se integran en la base imponible, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del mo-

mento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. También en este caso hay que hacer una referencia, como excepción, a los títulos sucesorios con eficacia de presente.

Lo mismo sucede en la regla establecida para la extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate.

c.- Ganancias y pérdidas patrimoniales: inexistencia de alteración en la composición del patrimonio.

La normativa del Impuesto que se trata señala unos supuestos en que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, siempre que no se produzcan excesos de adjudicación y, por lo tanto, no hay ganancia o pérdida patrimonial. Entre estos supuestos, que tienen que ver de alguna forma con la división de bienes comunes, se encuentra en relativo a la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación y la extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores.

Pues bien, a esta lista habría que añadir la disolución de la comunicación foral de bienes.

d.- Ganancias y pérdidas patrimoniales: supuestos en que no existe ganancia o pérdida patrimonial.

Uno de los supuestos en que la normativa reconoce que no existe ganancia ni pérdida patrimonial es el relacionado con las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Es lo que se conoce como la "plusvalía del muerto".

Pues bien, este importante efecto fiscal habría que extenderlo a los supuestos de transmisiones lucrativas efectuadas en uso del poder testatorio por el comisario o por cualquier título calificado tributariamente como sucesorio con eficacia de presente.

Al igual que se ha comentado en los rendimientos de capital mobiliario, habría que establecer una regla relacionada con las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente y en concreto con el valor de adquisición a tener en cuenta a efectos de futuras transmisiones. Este valor de adquisición bien pudiera ser el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario.

e.- Obligaciones contables y registrales.

En el supuesto que a herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio se imputasen o existieran rendimientos de actividades económicas, habría que establecer una obligación de llevanza de libros y registros.

V.- IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

1.- Contribuyente.

Al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio habría que calificarla de contribuyente y, en consecuencia, obligada al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, así como al cumplimiento de las demás obligaciones que se establecen en la normativa del mismo.

2.- Titularidad de los elementos patrimoniales.

Dado que el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio está constituido por la titularidad de bienes y derechos de contenido económico, cabe preguntarse qué reglas sobre titularidad se aplican en el caso de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Pues bien, dadas las actuales reglas de titularidad contenidas en la normativa del Impuesto

de que se trata, las especificaciones que bien cabría efectuar en el caso que nos ocupa serían las siguientes:

	Se atribuirá:
1.- Existe un derecho de usufructo sobre todos los bienes y derechos de la herencia:	Al usufructuario. Calculará, y se imputará, el valor del usufructo aplicando las reglas de valoración establecidas para estos casos. Nuda propiedad: se atribuirá a la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.
2.- No existe ningún usufructuario:	Los bienes y derechos se atribuyen a la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.
3.- Existe un derecho de usufructo sobre determinados bienes y derechos de la herencia:	a) Respecto de los bienes y derechos afectados por el usufructo: se aplicaría la regla primera anterior. b) Respecto a los bienes y derechos no afectados por el usufructo: se aplicaría la regla segunda anterior.

3.- Límite de la cuota íntegra.

El Impuesto sobre el Patrimonio (en el caso de Álava y Bizkaia) regula el ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio en los casos en que la cuota íntegra de este tributo junto con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exceda del 65% de la base imponible total de este último tributo.

Pues bien, esta regulación habría que ajustarla técnicamente a la figura de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.

VI.- DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Dado que los tributos más afectados por el tema que nos ocupa son, a parte lógicamente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, conviene introducir

unas disposiciones comunes a estos dos tributos.

a.- Ámbito de aplicación de la normativa foral y de las facultades de aplicación de los tributos.

La exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, aplicando lógicamente las disposiciones forales sobre este particular, correspondería a las Diputaciones Forales cuando el causante de la herencia hubiera tenido su residencia habitual en territorio foral en el momento de su fallecimiento.

b.- Cumplimiento de las obligaciones materiales y formales.

El cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como materiales, que correspondan a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio correspondería al administrador de dicha herencia.

c.- Responsabilidad de pago de las deudas tributarias.

El administrador de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio sería subsidiariamente responsable del pago de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio.

d.- Afectación de los bienes y derechos de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Se considera oportuno establecer que los bienes y derechos que forman parte de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio quedarían afectos al pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta afectación se produciría con independencia de quién fuera el poseedor de los bienes y derechos, excepto, claro está, que este poseedor fuera un tercero protegido por la fe pública registral o justifique la adquisición de los bienes y derechos con buena fe y justo título en estableci-

miento mercantil o industrial cuando se trate de bienes muebles no inscribibles.

e.- *Obligación de retener.*

La herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio ha de estar obligada a practicar retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y a ingresar su importe en la Diputación Foral correspondiente, en los casos y en los términos establecidos en la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

VII.- TRIBUTOS LOCALES.

Se estima que en materia de tributos locales las modificaciones sustanciales han de ir en la misma dirección que las señaladas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, en el sentido de declarar obligado tributario a la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

1.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles somete a gravamen el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, así como el de los bienes de características especiales.

El hecho imponible de este tributo está constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

efectuada según el orden acabado de señalar el cuál determina la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades citadas. Esto es, si una persona es titular de un derecho real de usufructo tributará antes que el titular del derecho de propiedad.

Por otra parte, la normativa señala que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a título de contribuyente, las personas físicas y jurídicas, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible.

De lo anterior se deduce, en lo que ahora interesa, que la titularidad del derecho que sea constitutivo, en cada caso, del hecho imponible determina la obligación de contribuir por este tributo.

Pues bien, a la regulación anterior habría que añadir la referencia a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio. De esta forma, serían sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a título de contribuyente, las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible.

Así, si un inmueble forma parte de una herencia que se encuentre pendiente del ejercicio de un poder testatorio y resulta:

- Que existe un usufructo sobre el mismo: tendrá la consideración de contribuyente la persona que tiene el usufructo.
- No existe derecho de usufructo, la condición de contribuyente recaerá en la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

2.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

La realización del hecho imponible se entiende

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está formado por el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se encuentren o no especificadas en las tarifas del propio Impuesto.

A estos efectos, y al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se estima que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios.

¿Quiénes son sujetos pasivos de este Impuesto? Tienen esta consideración las personas físicas o jurídicas y las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que realicen las actividades que empresariales, profesionales o artísticas.

A esta relación habría que añadir la referencia a la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, con el añadido, que ya se incluye en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a que se ha hecho referencia anteriormente, de que la actividad económica se imputará a dicha herencia con independencia de que no cumpla el requisito de ejercer de forma personal y directa la misma.

3.- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo que somete a gravamen la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Por vehículo apto para la circulación se entiende el que ha sido matriculado en los registros públicos correspondientes y no ha causado baja en los mismos, incluyendo los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

El sujeto pasivo de este Impuesto es la persona física y jurídica, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Pues bien, junto a las personas físicas, jurídicas y demás entidades citadas anteriormente, habría que mencionar a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio, siempre que reúnan los requisitos previstos en el hecho imponible de dicho Impuesto.

Por consiguiente, si la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio tiene un vehículo, ella será la que deba satisfacer este tributo.

A este respecto hay que hacer notar que la redacción de este precepto debería ser algo diferente a la que se introduciría en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ya que no se exigiría que el vehículo estuviera a nombre de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio en el permiso de circulación, sino que la titularidad del vehículo integre dicha herencia.

4.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que somete a gravamen el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los citados terrenos.

Por lo que se refiere a los bienes inmuebles de características especiales, a los que se ha hecho referencia en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, hay que señalar que también estará sujeto a este al Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles así calificados.

Por lo que respecta al sujeto pasivo de este Impuesto hay que señalar que tiene la condición de contribuyente:

En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio:	La persona física o jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición:
a.- A título lucrativo:	Que adquiera el terreno o transmita el derecho real de que se trate.
b.- A título oneroso:	Que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Por lo que se refiere al devengo del Impuesto, la normativa señala que el mismo se devenga:

Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte:	En la fecha de la transmisión.
Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio:	En la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Lo primero que habría que determinar es el momento en que se devenga este tributo en el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, el cual parece que debería ser cuando se haga uso del poder testatorio con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo.

Ahora bien, si se otorga a favor de una persona determinada el derecho a usufructuar los bienes de la herencia referida, mientras no se haga uso del poder (que de acuerdo con lo señalado anteriormente, sería el momento en que se devenga el Impuesto), se practicaría una doble liquidación de ese usufructo:

- una provisional, con devengo al abrirse la sucesión, por las normas del usufructo vitalicio, y

- otra con carácter definitivo, al hacerse uso del poder testatorio, con arreglo a las normas del usufructo temporal, por el tiempo transcurrido desde la muerte del causante, contándose como ingreso a cuenta lo pagado en la liquidación provisional, devolviéndose la diferencia al usufructuario si resultase a su favor.

A este respecto es reproducible lo señalado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5.- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo cuyo hecho imponible está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa.

El sujeto pasivo de este Impuesto, a título de contribuyente, es la persona física y jurídica, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice la obra.

A estos efectos tiene la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

En el caso de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras. A su vez, el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

Pues bien, a esta relación de contribuyentes habría que añadir la referencia a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio.