

Prórroga, aplazamiento y suspensión en el impuesto sobre sucesiones

Una cuestión sobre la que recurrentemente se suscitan preguntas es cuándo debe liquidarse el Impuesto sobre Sucesiones y si existe la posibilidad de solicitar una prórroga o un aplazamiento en el pago de la deuda. Además, en las herencias litigiosas se plantea cómo suspender la liquidación del impuesto en tanto no quede resuelto el contencioso. En las siguientes líneas abordamos estas cuestiones.

Carlos García-Olías. Fiscal. Valencia

PLAZO DE DECLARACIÓN Y PRÓRROGA

Como es sabido, en las adquisiciones por causa de muerte, el Impuesto sobre Sucesiones se devenga el día del fallecimiento del causante o, en su caso, cuando adquiera firmeza la declaración de su fallecimiento.

A partir de la fecha del fallecimiento existe un plazo de seis meses para presentar ante la Administración de la Hacienda Autónoma competente la correspondiente declaración junto con sus anexos. En este sentido, son posibles en este impuesto dos sistemas diferentes de liquidación: bien presentar la declaración y los documentos necesarios para que sea la Comunidad Autónoma relevante la que efectúe la liquidación, bien que sean los propios sujetos pasivos los que liquiden el impuesto presentando una autoliquidación. Aunque en principio la ley admite ambas posibi-

lidades, el régimen de autoliquidación es obligatorio en Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Región de Murcia y Comunidad Valenciana. También es obligatoria la presentación para aquellos contribuyentes no residentes sujetos al impuesto por obligación real de contribuir.

Pues bien, la presentación de la autoliquidación —o, en el caso de las Comunidades Autónomas que lo permiten, los documentos necesarios para realizar la liquidación— debe realizarse en el señalado plazo de seis meses con independencia de que no se hubiese aceptado aún la herencia ni se hubiese realizado su partición. En estos supuestos, puede resultar de interés solicitar una prórroga para liquidar el impuesto (el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé para las adquisiciones por causa

de muerte la posibilidad de conceder una prórroga de seis meses adicionales para la presentación de los documentos necesarios para la liquidación).

La prórroga debe solicitarse en el plazo de los cinco meses siguientes al fallecimiento del causante. Pasado ese plazo no se concederá la prórroga y, además, si transcurre un mes desde la solicitud de la prórroga sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida. La solicitud de prórroga la pueden hacer los herederos, albaceas o administradores de la herencia. Debe tenerse en cuenta que se devengarán intereses de demora desde la fecha en que finalizó el plazo inicial de seis meses para presentar los documentos necesarios para la liquidación del impuesto y el día en que finalmente se presenten dichos documentos o la autoliquidación.

APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO

Puede suceder que entre los bienes de la herencia no haya efectivo o bienes de fácil realización para el pago del impuesto. En estos casos los órganos de gestión y liquidación del impuesto pueden acordar el aplazamiento del pago de la deuda por un año, siempre que este aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. Este aplazamiento no requiere que se aporte garantía alguna, aunque sí se devengarán intereses de demora. En casos de falta de liquidez suficiente para pagar el impuesto, también es posible pedir un aplazamiento y fraccionar la

deuda en cinco anualidades. El fraccionamiento, por el contrario, sí requerirá la aportación de una garantía que cubra el principal e intereses de demora, más un 25 % de la suma de ambas partidas. Este fraccionamiento implicará igualmente el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Las posibilidades de aplazamiento y fraccionamiento del impuesto en el caso de adquisición *mortis causa* (y también cuando se produce por donación) cobra especial importancia cuando en la herencia se incluyen las participaciones en la empresa familiar. En estos casos resulta posible aplazar durante cinco años el pago de la parte proporcional del impuesto que se corresponda con la empresa familiar siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, y se aporte garantía suficiente. Es de destacar que durante este periodo de cinco años no se devengan intereses de demora. Por otro lado, el plazo de fraccionamiento puede llegar a extenderse durante diez plazos semestrales adicionales a los cinco años iniciales, caso en el que sí procedería el abono de intereses de demora durante este plazo adicional de aplazamiento y fraccionamiento.

SUSPENSIÓN EN CASO DE HERENCIAS LITIGIOSAS

Debe tenerse en cuenta que, para aquellas herencias que resulten litigiosas o en las que

se promueva juicio voluntario de testamentaría, incluyendo los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento, el artículo 69 del Reglamento establece distintos supuestos de suspensión de plazos.

- En el apartado 1 del artículo 69, se establece la suspensión de los plazos de que disponen los herederos para presentar los “documentos y declaraciones” cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla antes del vencimiento del plazo de presentación, y se empezará a contar de nuevo el plazo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución que ponga fin al procedimiento judicial. Consecuentemente, durante este periodo no se produce devengo de intereses ni es preciso garantizar deuda alguna.
- En los apartados 2 y 3 del artículo 69, se establece la suspensión por la Administración del plazo para liquidar el impuesto cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla después de vencido el plazo de presentación de los “documentos y declaraciones”, pero antes de que se haya practicado la liquidación.
- En el apartado 4, se establece la posibilidad de solicitar aplazamiento de pago cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla después de que se haya practicado la liquidación. En este caso, el aplazamiento del pago de la deuda estaría condicionado a la aportación de garantía suficiente.

Ha de apuntarse que estos supuestos de suspensión previstos en el artículo 69 del Reglamento parecen estar pensados para la alternativa de liquidación por parte de la Administración una vez presentada por el sujeto pasivo la declaración correspondiente. Se plantea así si estos plazos de suspensión resultan también aplicables cuando el sistema de exacción del tributo es necesariamente el de autoliquidación.

A nuestro juicio, no hay ninguna duda de que la suspensión prevista en el artículo 69.1 del Reglamento (la de los plazos de presentación de la declaración) debe ser aplicable a ambos supuestos de liquidación.

Más dudoso, en cambio, es que pueda aplicarse al régimen de autoliquidación a los supuestos de suspensión previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 69, en el caso de que, una vez autoliquidado inicialmente el impuesto por el sujeto pasivo, la Administración inicie un procedimiento de comprobación tributaria del que puede resultar una liquidación administrativa.

En este sentido, esos preceptos reglamentarios parecen estar pensados para los plazos establecidos en un procedimiento de gestión tributaria específico (el iniciado mediante declaración al que se refieren los artículos 133 y ss. del RGIT⁵), con lo que, en principio, esa

5.-Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

suspensión no tendría cabida cuando el impuesto se exige en régimen de autoliquidación, ya que la obligación tributaria es objeto de liquidación por los propios obligados tributarios al tiempo de presentar la declaración.

Como señala la sentencia 560/2011 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 23 de diciembre (rec. n.º 603/2010), la suspensión de plazos establecida en el artículo 69 del Reglamento no se aplica cuando ya existe una liquidación emitida, y esa "liquidación" ya existiría cuando son los propios obligado tributarios los que la practican. Debe notarse así que el artículo 69 del Reglamento se refiere a la liquidación que practican los órganos de gestión tributaria tras la presentación de *documentos y declaraciones*, y no a la liquidación que se practica por los órganos de gestión o de inspección tributaria en alguno de los procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada o inspección) previstos en la Ley General Tributaria para corregir la autoliquidación presentada por un obligado tributario. Respecto de estos últimos, el artículo 103 del RGIT solo admite la interrupción justificada de

los plazos establecidos para la terminación del procedimiento y la emisión de la correspondiente liquidación ante un elenco de causas tasadas de suspensión, entre las que no se encuentra la iniciación de un litigio en la jurisdicción civil, por más que ese litigio pudiera afectar a algunos elementos de la obligación tributaria. La iniciación de un procedimiento jurisdiccional solo se incluye entre las causas de interrupción justificada enumeradas en el artículo 103 del RGIT cuando se trata de actuaciones en la *jurisdicción penal* de las que dependen la determinación o imputación de la obligación tributaria, y ello solo desde el momento en que la Administración tenga conocimiento de tales actuaciones y se deje constancia de ello en el expediente.

En cualquier caso, todo lo anterior se refiere al marco establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estatal, por lo que, para terminar, debe recordarse que las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias normativas en materia de gestión y liquidación del impuesto, por lo que siempre deberá atenderse a la regulación específica de cada Comunidad Autónoma.