

Decreto Foral 85/1994, de 15 de noviembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

(BOG 231, 07/12/1994)

La Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, precisa de un desarrollo reglamentario, tanto para dar cumplimiento a las remisiones específicas que al respecto se contienen en su propio articulado, como para completar aquellas cuestiones en relación con las cuales se considera procedente una mayor precisión normativa.

En consecuencia, mediante el presente Decreto Foral se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Uno de los aspectos a resaltar del presente Reglamento es el hecho de que de forma novedosa y al amparo de lo previsto en el artículo 34.2 de la Norma Foral del Impuesto, establece con carácter general y obligatorio el régimen de autoliquidación, consiguiendo con ello la simplificación del procedimiento de gestión tributaria.

En su virtud, a propuesta del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas, y previa deliberación del Consejo de Diputados, en su sesión celebrada el día de hoy,

DISPONGO:

CAPITULO I. Principios generales

Artículo 1. Concepto de incremento de patrimonio

Es incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imposables configurados en la Norma Foral del Impuesto como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria¹.

¹ Véase artículo 1 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

Artículo 2. Supuestos de no sujeción

Además de los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 3.º de la Norma Foral del Impuesto, no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- a) Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- b) Las indemnizaciones sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) La subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social².

Artículo 3. Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³.

Artículo 4. Principio de calificación

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda⁴.

Artículo 5. Concurrencia de condiciones

Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se satisfará el impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes

² Véase artículo 3 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

³ Véase artículo 1 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

⁴ Véase artículo 1 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

en los Registros públicos, siempre que se haga constar al margen del asiento practicado, el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria se exigirá el impuesto, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

Artículo 6. Afección de los bienes transmitidos

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido, por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Siempre que la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito y en los casos en los que la desmembración del dominio deba dar lugar a una liquidación posterior por su consolidación, el órgano de gestión tributaria hará constar esta circunstancia en el documento antes de su devolución al presentador, y los Registradores de la Propiedad y Mercantiles harán constar, por nota marginal, la afección de los bienes transmitidos al pago de las liquidaciones que procedan, para el caso de incumplimiento del requisito al que se subordina el beneficio fiscal o para el caso de efectiva consolidación del dominio con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento.

CAPITULO II. Delimitación del hecho imponible

Artículo 7. Adquisiciones mortis causa. Títulos sucesorios

1. Constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

2. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio se entenderá realizada el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto, bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni liquidado los documentos, inventarios o particiones.

3. Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación mortis causa.

b) Los contratos o pactos sucesorios.

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por el artículo 9.º de este Reglamento o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario⁵.

Artículo 8. Negocios jurídicos gratuitos e inter vivos

1. Constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

2. Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e inter vivos a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes:

a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.

b) La renuncia de derechos a favor de persona determinada.

c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto.

d) El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.

e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante⁶.

Artículo 9. Seguros sobre la vida. Sujeción del seguro de accidentes

Constituye hecho imponible del impuesto la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, así como la percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes, cuando

⁵ Véase letra a) del número 1 del artículo 3 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

⁶ Véase letra b) del número 1 del artículo 3 de la N. Foral de GUIPÚZCOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada⁷.

Artículo 10. Prestaciones periódicas

1. La percepción de las cantidades a que se refieren el artículo 9.º, las letras c) y d) del apartado 3 del artículo 7.º y la letra e) del apartado 2 del artículo 8.º de este Reglamento, estará sujeta al impuesto, tanto si se reciben de una sola vez como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.

2. La percepción de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales se regirá por lo dispuesto en el artículo 27 de este Reglamento sobre el devengo del impuesto.

3. En los casos del apartado anterior, la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus peritos⁸.

CAPITULO III. Sujetos pasivos y responsables

Artículo 11. Contribuyentes

1. Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes:

a) En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, el donatario o el favorecido por ellas, considerándose como tal el beneficiario del seguro de vida para caso de sobrevivencia del asegurado, o al beneficiario del seguro individual, en el caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante.

c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por el testador.

⁷ Véase letra c) del número 1 del artículo 3 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

⁸ Véanse letras b) y c) del número 1 del artículo 3 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

3. La disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legado sea libre del impuesto, o que el pago de éste sea con cargo a la herencia, no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Artículo 12. Extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria

1. La responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo 8.º de la Norma Foral del Impuesto estará limitada a la porción de impuesto que corresponda a la liquidación de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen.

A estos efectos el tipo medio efectivo de gravamen será el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100. El tipo medio se expresará incluyendo dos decimales.

2. Cuando estuviese autorizada autoliquidación parcial, el importe de la misma, practicada conforme a las normas de este Reglamento, constituirá el límite de la posible responsabilidad subsidiaria, si fuese menor que el que resulte de aplicar lo dispuesto en el número anterior.

3. El ingreso del importe de la autoliquidación parcial practicada conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de este Reglamento, extinguirá la responsabilidad subsidiaria que pudiera derivar para las entidades y personas a que se refiere el artículo 8.º de la Norma Foral del Impuesto, del impago de la deuda tributaria correspondiente a la transmisión hereditaria de los bienes incluidos en la autoliquidación parcial de que se trate⁹.

CAPITULO IV. La base imponible

SECCION 1ª. NORMAS SOBRE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE

Artículo 13. Principio general

En las adquisiciones por causa de muerte, constituye la base imponible del impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las

⁹ Véase artículo 8 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles¹⁰.

Artículo 14. Determinación del caudal hereditario

1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 16 a 19 de este Reglamento, salvo que con arreglo a las mismas deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 11.3 de este Reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar con cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes¹¹.

Artículo 15. Determinación del valor neto de la participación individual

1. A efectos de fijar el valor neto de la participación individual de cada causahabiente se deducirá del valor de los bienes o derechos:

a) El de las cargas o gravámenes que pesaran sobre los mismos y que sean deducibles según lo establecido en la Norma Foral del Impuesto y en este Reglamento.

b) El de las deudas que reúnan las condiciones exigidas para su deducción.

c) El de aquellos que disfruten de algún beneficio fiscal en su adquisición, en la proporción que para el beneficio se establezca.

d) El importe de los gastos deducibles, según lo establecido en la Norma Foral del Impuesto y en este Reglamento.

¹⁰ Véase letra a) del artículo 9 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

¹¹ Véase letra a) del artículo 9 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

2. Cuando los bienes afectados por la carga o los que disfruten del beneficio fiscal en su adquisición hayan sido atribuidos por el testador a favor de persona determinada, o cuando por disposición del mismo el pago de la deuda quede a cargo de uno de los causahabientes, la deducción afectará sólo a la persona o causahabientes de que se trate¹².

Artículo 16. Bienes adicionales por haber pertenecido al causante el año anterior al fallecimiento

1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

A los efectos del párrafo anterior, se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción afectará a todos los causahabientes en la misma proporción en que fuesen herederos, salvo que fehacientemente se acredite la transmisión a alguna de las personas indicadas en el número 1, en cuyo caso afectará sólo a ésta, que asumirá a efectos fiscales, si ya no la tuviese, la condición de heredero o legatario.

Artículo 17. Bienes adicionales por haberlos adquirido en usufructo el causante en los tres años anteriores al fallecimiento

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, hubiesen sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer

¹² Véase letra a) del artículo 9 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó los bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogado no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión onerosa.

2. La adición realizada al amparo de dicha presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad, al que se le liquidará por la adquisición mortis causa del pleno dominio del bien o derecho de que se trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 18. Bienes adicionales por haber transmitido el causante su nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos transmitidos por el causante a título oneroso durante los cinco años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente, o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando la transmisión se realice a consecuencia de un contrato de renta vitalicia celebrado con una entidad dedicada legalmente a este género de operaciones. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal hereditario figuran dinero u otros bienes recibidos en contraprestación de la transmisión de la nuda propiedad por valor equivalente.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de dicha presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad, que será considerado como legatario si fuese persona distinta de un heredero, y al que se liquidará por la adquisición mortis causa del pleno dominio del bien o derecho de que se trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 19. Bienes adicionales en supuestos de endoso de valores o efectos

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se

hubiesen retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubiesen sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los Libros de la entidad emisora con antelación al fallecimiento del causante. Esta presunción quedará desvirtuada cuando conste de modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes y efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario, sin perjuicio de que la adición pueda tener lugar al amparo de lo dispuesto en los artículos 16 a 18 anteriores.

2. La adición realizada en base a este artículo afectará exclusivamente al endosatario de los valores, que será considerado como legatario si no tuviese la condición de heredero.

Artículo 20. Exclusión de la adición y deducción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

No habrá lugar a las adiciones a que se refieren los artículos 16 a 19 anteriores, cuando por la transmisión onerosa de los bienes se hubiese satisfecho por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados una cantidad superior a la que resulte de aplicar a su valor comprobado al tiempo de la adquisición, el tipo medio efectivo que correspondería en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al heredero o legatario afectado por la presunción, si en la liquidación se hubiese incluido dicho valor. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará en la forma establecida en el artículo 12.1 de este Reglamento.

Si la cantidad ingresada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados fuese inferior, habrá lugar a la adición, pero el sujeto pasivo tendrá derecho a deducirse lo satisfecho por aquél al practicar la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 21. Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión

La participación 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 éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados.

Artículo 22. Deducción de cargas y gravámenes en las adquisiciones por causa de muerte y en las transmisiones lucrativas inter vivos

1. En las adquisiciones por causa de muerte o por actos inter vivos, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital y valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

2. Cuando en los documentos presentados no constase expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará ilimitada.

3. Se entenderá como valor del censo a efectos de su deducción, el del capital que deba entregarse para su redención según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales.

4. A dichos efectos, el valor de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. En la valoración de las pensiones temporales que no se extingan el fallecimiento del pensionista, no regirá el límite fijado en la de los usufructos. En corrección del valor así obtenido, el interesado podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Al extinguirse la pensión, el adquirente del bien vendrá obligado a satisfacer el impuesto correspondiente al capital deducido según la tarifa vigente en el momento de la constitución de aquélla.

Artículo 23. Deducción de deudas en las adquisiciones por causa de muerte y en las transmisiones lucrativas inter vivos

1. En las adquisiciones por causa de muerte podrán deducirse, además de las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas, siempre que su existencia se acredite por documento público, o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil, o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fueran en favor de los herederos o de los legatarios de parte alcuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

La Administración podrá exigir que se ratifique la existencia de la deuda en documento público por los herederos con la comparecencia del acreedor.

En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de las Comunidades Autónomas, de otras Diputaciones Forales o de Corporaciones Locales, o por deudas de la Seguridad Social, y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

Para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 51 de este Reglamento.

2. Del valor de los bienes o derechos donados o adquiridos por otro negocio jurídico lucrativo equiparable, sólo se deducirá el importe de las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

No obstante, cuando después de ingresado el importe del impuesto el adquirente acredite, fehacientemente, dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para la presentación del documento, el pago de la deuda por su cuenta, tendrá derecho a la devolución de la porción del impuesto que corresponda a la deuda pagada por él, siguiéndose para la devolución el procedimiento establecido en el artículo 52 de este Reglamento. Este plazo no admitirá interrupciones.

Artículo 24. Deducción de gastos en las adquisiciones por causa de muerte

1. Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:

a) Los gastos que, cuando la testamentaría o el abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, siempre que resulten debidamente probados con testimonio de los autos; y los de arbitraje, en las mismas condiciones, acreditados por testimonio de las actuaciones.

b) Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos, en cuanto se justifiquen.

c) Los gastos de entierro y funeral en cuanto se justifiquen y hasta donde guarden debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de cada localidad.

2. No serán deducibles los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto.

Artículo 25. Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal

En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

Cuando el donatario de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, por su parentesco con cada uno de los cónyuges donantes, esté incluido en más de un grupo de los que figuran en la Norma Foral del Impuesto, la cuota se obtendrá sumando la mitad de las cuotas que resulten de practicar dos liquidaciones, teniendo en cuenta en ambas que como base se tomará el valor íntegro de los bienes donados y como tipo impositivo el correspondiente al respectivo parentesco existente.

SECCION 2.^a . COMPROBACION DE VALORES

Artículo 26. Impugnación

1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Norma Foral General Tributaria.

2. Los interesados están obligados a consignar en sus declaraciones-liquidaciones el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos, aun cuando se trate de supuestos de exención.

3. El valor comprobado prevalecerá, en su caso, frente al declarado por los interesados, aun cuando éste último sea superior.

4. Si de la comprobación resultasen valores distintos a los declarados por los interesados, podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de los actos administrativos que hayan tenido en cuenta los nuevos valores.

5. En el caso de transmisiones lucrativas inter vivos, el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos e intereses. Si la reclamación fuese estimada en

todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6. No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior¹³.

CAPITULO V. Devengo y prescripción

Artículo 27. Devengo

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e inter vivos, el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

Artículo 28. Prescripción

1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y la acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el plazo ordinario o, en su caso, el de prórroga establecido para la presentación de la

¹³ Véase artículo 17 de la N. Foral de GIPUZKOA 3/1990, 11 enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 22 enero).

oportuna declaración; en el segundo desde que se cometiere la infracción.

2. En las adquisiciones que tengan causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e inter vivos incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

3. La presentación por los sujetos pasivos de la autoliquidación a que se refiere el artículo 42.1 de este Reglamento, interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 16 a 19 de este Reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario.

CAPITULO VI. Normas especiales

Artículo 29. Usufructos

Para la valoración de los derechos de usufructo y nuda propiedad se aplicarán las reglas siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes sobre los que recaiga, en razón de un 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.

b) En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorándose el porcentaje en la proporción de un 1 por 100 por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100.

c) El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que a su vez sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

d) Cuando el usufructo se hubiese constituido a favor de una persona jurídica, para determinar el valor de la nuda propiedad atribuida a una persona física se aplicarán las reglas de la letra a), sin que, en ningún caso, pueda computarse para el usufructo un valor superior al 60 por 100 del total atribuido a los bienes. Este mismo porcentaje se tendrá en cuenta cuando la duración del usufructo sea indeterminada.

Artículo 30. Uso y habitación

El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueren impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

Artículo 31. Reglas especiales

1. Al adquirirse el derecho de usufructo, el usufructuario autoliquidará el impuesto sobre la base del valor de este derecho, con aplicación, en su caso, de la reducción que le corresponda por razón de su parentesco con el causante en los términos de lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto.

2. El adquirente de la nuda propiedad autoliquidará el impuesto teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, en el importe de la reducción que corresponda al mismo por razón de su parentesco con el causante.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a practicar, por este concepto, autoliquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se hubiese satisfecho el impuesto al adquirirse la nuda propiedad. Dicho porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieran los bienes en el momento de la consolidación del dominio, y de conformidad con las reglas de la normativa del impuesto vigente en el momento de la extinción.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la autoliquidación que practique el adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, éste satisfará el impuesto que hubiera correspondido al primer nudo propietario en los términos dispuestos en el apartado anterior.

No obstante, si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre las que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, éste practicará la autoliquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiera la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, únicamente practicarán las autoliquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

4. En los usufructos sucesivos, el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje, y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento del valor que la nuda propiedad experimente, y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará autoliquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

5. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

6. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario, éste practicará autoliquidación según las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición resolutoria, practique nueva autoliquidación conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, ingresando o solicitando la devolución del importe correspondiente.

7. El adquirente de los derechos de uso y habitación practicará autoliquidación, en el momento de su adquisición, por el valor de los mismos, minorado, en su caso, por las reducciones que le correspondan en razón de su grado de parentesco con el causante. La base imponible de la declaración-liquidación que en tal concepto se practique, la tendrá en cuenta el usufructuario si existiera, o en caso negativo el nudo propietario, al practicar la autoliquidación correspondiente por la adquisición de sus respectivos derechos.

Al extinguirse los derechos de uso y habitación, el usufructuario, si lo hubiere, satisfará el impuesto en razón al aumento del valor del usufructo, minorado, en su caso, por las reducciones que le correspondan en razón de su grado de parentesco con el causante, y si dicho usufructo no existiera, el nudo propietario practicará la autoliquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario practicará autoliquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo, en cuanto al aumento que, en virtud de la misma, experimenta el valor de su nuda propiedad.

Artículo 32. Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso

Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos

fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes, satisfará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que la Norma Foral del Impuesto o este Reglamento establezca un régimen peculiar.

Artículo 33. Sustituciones

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, practicará autoliquidación cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, atendiendo a su parentesco con el causante.

2. En las sustituciones pupilar y ejemplar se entenderá que el sustituto hereda al sustituido y practicará autoliquidación, cuando se realice aquélla, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.

3. En las sustituciones fideicomisarias se practicará autoliquidación en la institución y en cada sustitución, teniendo en cuenta el grado de parentesco del instituido o del sustituto con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos inter vivos o mortis causa, en cuyo caso practicará autoliquidación por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.3 de este Reglamento.

Artículo 34. Fideicomisos

1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la autoliquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa correspondiente a la sucesión entre extraños definida en la Norma Foral del Impuesto, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso se aplicará a la base liquidable la tarifa del grupo correspondiente a la persona de parentesco más lejano.

2. Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si la tarifa que le correspondiese fuese menos gravosa que la aplicada al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, según lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto.

3. Si dentro de los plazos para practicar la autoliquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el impuesto con arreglo a su parentesco con el causante.

4. Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutar en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviera la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario, pagará el impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su parentesco con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.

5. En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con la obligación de levantar alguna carga, el mismo procederá a autoliquidar el impuesto por la adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto el que adquiera el beneficio consiguiente al gravamen, por el título que corresponda si fuere conocido; y si no lo fuera pagará el heredero, pudiendo repercutir el impuesto satisfecho por la carga al beneficiario cuando fuere conocido.

Artículo 35. Reservas

1. En la herencia reservable con arreglo al artículo 811 del Código Civil satisfará el impuesto el reservista en concepto de usufructuario, pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva, o por renuncia, se extinguiera ésta, vendrá obligado el reservista a satisfacer el impuesto correspondiente a la nuda propiedad, con aplicación, en tal caso, de lo prevenido en los artículos 27.3 y 38 de este Reglamento.

2. En la reserva ordinaria a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil, el reservista autoliquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la nuda propiedad de los bienes a que afecten, cuando se acredite la transmisión de los mismos bienes o sus subrogados al reservatario.

3. En ambos casos, el reservatario satisfará el impuesto teniendo en cuenta lo prevenido en el artículo 27.3 y atendiendo a su grado de parentesco con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar, reconocida en el artículo 972 del Código Civil.

Artículo 36. Partición y excesos de adjudicación

1. En las adquisiciones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará, a los efectos del impuesto, como si se hubiesen hecho con estricto respeto a la igualdad o proporcionalidad que resulte de la aplicación de las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa. En consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten, se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la exención o no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

3. Sin perjuicio de lo establecido en el último párrafo del apartado 3 del artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto, cuando existan diferencias, según el valor declarado, entre las adquisiciones efectuadas y el título hereditario, los herederos legatarios practicarán autoliquidación por los excesos de adjudicación, siempre según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4. También se liquidarán según las mismas normas, los excesos de adjudicación que resulten cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda en más del 50 por 100 del valor que correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados, para cada uno de los bienes inventariados, sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá a estos efectos como valor correspondiente a cada heredero o legatario, el que resulte después del prorrateo entre los mismos de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refiere el apartado 1 anterior.

Artículo 37. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 29 de este Reglamento, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por la extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

Artículo 38. Repudiación y renuncia

1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada con arreglo a la tarifa que correspondería aplicar al renunciante o al que repudia, salvo que por el parentesco del causante con el favorecido proceda la aplicación de otra tarifa más gravosa.

Si el beneficiario de la renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las autoliquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la efectuada sobre el valor de todos, con aplicación a la base liquidable de la tarifa que corresponda al grupo de grado de parentesco del beneficiario con el causante.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, el renunciante autoliquidará el impuesto sin perjuicio de lo que deba satisfacerse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia en favor de persona determinada, hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

4. Para que la renuncia del cónyuge sobreviviente, a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales, produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del impuesto, del caudal relicto del fallecido, será necesario que la renuncia, además de ser pura, simple y gratuita, se haya realizado por escritura pública y con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones, los que resulten beneficiados por la renuncia practicarán autoliquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los mismos.

Artículo 39. Donaciones onerosas y remuneratorias

1. Las donaciones por causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, cuando el adquirente sea persona física, tributarán por este Impuesto, en concepto de donación, por la parte en que el valor de los bienes exceda en un 20 por ciento y en 12.020,24 euros al valor de la pensión,

calculados ambos de conformidad con las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁴.

Artículo 40. Acumulación de donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables entre sí

1. Las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables acumuladas serán deducibles al practicar la autoliquidación como consecuencia de la acumulación.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la acumulación se practicará sumando el valor de los bienes o derechos donados o transmitidos en los tres años anteriores a la fecha de la donación o transmisión actual.

3. Si las donaciones o transmisiones anteriores se hubieran realizado por ambos cónyuges de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante o transmitente, pudiendo deducirse la parte de cuota que corresponda a esa donación.

4. Las donaciones o transmisiones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

Artículo 41. Acumulación de donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables a la herencia del donante

1. Las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables a que se refiere el artículo anterior serán acumulables a la base imponible en la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cinco años, considerándose, a los efectos de determinar la cuota tributaria, como una sola adquisición. De la autoliquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de las cuotas ingresadas por éstas

¹⁴ Número 2 del artículo 39 redactado, con efectos desde el 1 de enero de 2002, por el Anexo de la O. Foral de GIPUZKOA 1.202/2001, 27 noviembre, por la que se convierten en euros los importes en pesetas de diversas normas tributarias forales y se dictan normas relacionadas con dicha conversión (BOG 13 diciembre). Vigencia: 14 diciembre 2001 Efectos / Aplicación: 1 enero 2002

cuando la suma de sus importes sea superior al de la autoliquidación que se practique por la sucesión.

A los efectos del apartado anterior, la acumulación se efectuará sumando el valor de los bienes o derechos donados o transmitidos en los cinco años anteriores al día de devengo del impuesto correspondiente.

2. Si las donaciones o transmisiones lucrativas de bienes pertenecientes a la sociedad conyugal, indicadas anteriormente, se hubieran realizado por ambos cónyuges, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante con deducción de la parte de cuota que corresponda a esa donación.

3. Las donaciones o transmisiones lucrativas acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

CAPITULO VII. Gestión del impuesto

Artículo 42. Régimen de autoliquidación. Normas generales

1. Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar la declaración del impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar y forma determinados por el presente Reglamento y por las normas que en desarrollo del mismo dicte al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas¹⁵.

2. En la autoliquidación se incluirá el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, así como la relación de todos los interesados en la adquisición, los cuales deberán figurar, asimismo, en el mismo documento que contenga los hechos imposables sujetos al impuesto.

Se deberán presentar las autoliquidaciones de todos los adquirentes y deberá existir conformidad de todos ellos, teniendo en otro caso el importe ingresado por una autoliquidación el carácter de mero ingreso a cuenta del sujeto pasivo que la haya presentado.

3. Transcurridos los plazos establecidos en este Reglamento sin que alguno de los interesados haya presentado la oportuna liquidación, el órgano de gestión tributaria les requerirá para que en el plazo de los 10 días siguientes proceda a su presentación. En otro caso, el órgano de

¹⁵ Véase la O. Foral de GIPUZKOA 631bis/2005, 30 diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 670, 671 y 672 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 13 enero 2006).

gestión tributaria practicará de oficio las liquidaciones que procedan en base a los datos de que disponga, con imposición de las sanciones que sean aplicables.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 anterior, se admitirá la autoliquidación parcial referida a una parte de los bienes o derechos en los supuestos previstos en el artículo 48.

5. El presentador de la autoliquidación tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario del obligado al pago del impuesto y, por consiguiente, todas las notificaciones que se le hagan, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con el sujeto pasivo.

Artículo 43. Plazos de presentación de la autoliquidación, prórroga y suspensión

1. Los sujetos pasivos presentarán la autoliquidación ingresando, en su caso, la correspondiente deuda tributaria dentro de los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisición mortis causa y de seguros sobre la vida, en el plazo de seis meses a contar desde el día del devengo del impuesto.

El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese efectuado por acto inter vivos.

b) En los restantes supuestos, el plazo será de 30 días hábiles a contar desde el día siguiente a aquel en que se cause o celebre el acto o contrato.

2. No obstante, con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en la letra a) del apartado anterior, podrá solicitarse prórroga para la presentación de la autoliquidación correspondiente a adquisiciones mortis causa, por un nuevo plazo de seis meses.

La solicitud de prórroga se presentará por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto, acompañada de certificación del acta de defunción del causante.

La concesión de la prórroga será automática, y comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en la letra a) del apartado anterior, llevando consigo la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente la correspondiente autoliquidación.

Si finalizado el plazo de prórroga no se hubiera presentado la autoliquidación, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo anterior.

3. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, los interesados deberán poner el hecho en conocimiento de la Administración.

Cuando dentro del plazo establecido para la presentación se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de la autoliquidación, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial. Si se promoviera después de practicada la autoliquidación o, en su caso, la liquidación girada por la Administración, podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto.

No se considerarán cuestiones litigiosas a los efectos de la suspensión de los plazos a que se refiere este apartado, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública, la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficiario o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirá la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

La promoción del juicio voluntario de testamentaría interrumpirá los plazos, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al que fuera firme el auto aprobatorio de las operaciones divisorias o la sentencia que pusiera término al pleito en caso de oposición, o bien desde que todos los interesados desistieran del juicio promovido.

A los efectos de este apartado se entenderá que la cuestión litigiosa comienza en la fecha de presentación de la demanda.

A los mismos efectos, se asimilan a las cuestiones litigiosas los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión.

Si las partes litigantes dejaran de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis

meses, deberán presentar la oportuna autoliquidación respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto. Si se diera lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al litigio, no se reputarán suspendidos los plazos y la Administración exigirá las sanciones e intereses de demora correspondientes a partir del día siguiente a aquel en que hubieran expirado los plazos reglamentarios para la presentación de la autoliquidación. La suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes, producirá el efecto de que, a partir de la fecha en que la soliciten, comience a correr de nuevo el plazo de presentación interrumpido.

En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar, antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar autoliquidación, excepto la relación de herederos, pudiendo solicitar la suspensión en el plazo de presentación para la práctica de la autoliquidación si justifican la existencia de causa justa.

Si a juicio de la Administración no se justificara la misma, girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose a la base liquidable la tarifa correspondiente a la sucesión entre extraños definida en la Norma Foral del Impuesto, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que sean conocidos los herederos y éstos justifiquen su parentesco con el causante.

Artículo 44. Lugar de presentación e ingreso de la autoliquidación

1. El importe de la autoliquidación se ingresará a través de las entidades colaboradoras a que se refiere el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, procediendo a continuación los sujetos pasivos a presentar en el órgano de gestión tributaria la documentación a que se refiere el artículo siguiente.

2. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con la documentación correspondiente, se realizará directamente en el órgano de gestión tributaria.

Artículo 45. Documentos a presentar

1. Ingresado el importe de la autoliquidación, los sujetos pasivos deberán presentar en el órgano de gestión tributaria la siguiente documentación:

a) Original y copia simple del documento notarial, judicial, administrativo o privado en el que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo.

b) Cuando sea necesario tener en cuenta la edad del donante y de los donatarios, o, en su caso, de los causahabientes, documentos que la acrediten, tales como fotocopia del Documento Nacional de Identidad, partida de nacimiento u otros.

c) Documentación que justifique el valor de los bienes consignados en la autoliquidación.

2. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, se adjuntarán, además, los siguientes documentos:

a) Original y fotocopia de las certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Ultima Voluntad.

b) Copia autorizada y fotocopia de las disposiciones testamentarias, si las hubiere, o, en su defecto, testimonio de la declaración de herederos. En el caso de sucesión intestada, si no estuviera hecha la declaración judicial de herederos u otorgada acta de notoriedad, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante.

c) Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se practique, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en entidades financieras y del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa.

d) Original y fotocopia del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.

3. Cuando se trate de percepciones de cantidades de contratos de seguro, se adjuntará original y fotocopia de dichos contratos concertados por el causante o certificación expedida por la entidad aseguradora en el caso del seguro colectivo.

4. Cuando al presentar la autoliquidación el sujeto pasivo considere exenta la adquisición efectuada al amparo de lo dispuesto en el artículo 5.º 1 de la Norma Foral del Impuesto, deberá justificar:

a) Certificación expedida por el Departamento de Agricultura de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el que conste la identificación del titular, así como que la finca objeto de transmisión se encuentra inscrita en el Registro de las Explotaciones Agrarias.

b) Justificación documental que acredite la situación de alta en el censo fiscal oportuno, tanto el transmitente como el adquirente.

c) Documento acreditativo del alta del transmitente en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, debiendo, asimismo, adjuntar la solicitud de alta del adquirente en el citado Régimen.

5. Cuando al presentar la autoliquidación, el sujeto pasivo aplique a la adquisición efectuada la

reducción prevista en el artículo 19.2 de la Norma Foral del Impuesto, deberá adjuntar certificación expedida por el Departamento de Agricultura de la Diputación Foral de Gipuzkoa u órgano competente, en el que conste que la finca objeto de transmisión se encuentra inscrita en el Registro de las Explotaciones Agrarias, la identificación del titular y la condición de colaborador del adquirente.

6. En todo caso, será necesario presentar fotocopia del Documento Nacional de Identidad o exhibirlo ante el órgano de gestión tributaria en el momento de presentar la autoliquidación.

Artículo 46. Tramitación de la autoliquidación

1. El órgano de gestión tributaria devolverá al presentador el documento notarial, judicial, administrativo o privado presentado, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará también constar en la copia, que se conservará en el órgano de gestión tributaria para el examen y calificación del hecho imponible, y, si procede, para la rectificación, comprobación y práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.

2. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, el órgano de gestión tributaria procederá a sellar la autoliquidación y extenderá nota en el documento original, haciendo constar la calificación que según los interesados proceda, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el número anterior.

3. El órgano de gestión tributaria procederá al examen y calificación de los hechos imponibles consignados en los documentos para, en su caso, girar las liquidaciones complementarias que procedan de conformidad a lo dispuesto en el artículo 47 de este Reglamento.

Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes, se concederá a los interesados un plazo de 15 días para presentarlos.

4. Cuando para la comprobación de valores se recurriera como medio de comprobación al dictamen de peritos de la Administración, el órgano de gestión tributaria remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar, al objeto de que se emita el dictamen solicitado, que deberá estar suficientemente motivado.

5. cuando disponiendo de todos los datos y antecedentes necesarios se practique comprobación de valores, sobre los obtenidos se practicarán las liquidaciones que procedan.

6. Cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional.

7. Las liquidaciones giradas como consecuencia de lo establecido en este artículo se notificarán al sujeto pasivo o al presentador, con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

Artículo 47. Liquidaciones complementarias

Procederá la práctica de liquidaciones complementarias cuando la comprobación arroje aumento de valor para la base imponible tenida en cuenta al practicar la autoliquidación, o cuando se compruebe la existencia de errores materiales que hubiesen dado lugar a minoración en la cuota ingresada. El mismo carácter tendrán las liquidaciones giradas a consecuencia de nuevos datos aportados por la acción investigadora del órgano de gestión tributaria que deban dar lugar a un incremento en la base de la autoliquidación.

Artículo 48. Autoliquidación parcial a cuenta

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.4 de este Reglamento, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, los sujetos pasivos, previa conformidad de todos en caso de ser más de uno, podrán proceder a la práctica de una autoliquidación parcial del impuesto a los solos efectos de cobrar créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se encuentren en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a otros bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de autoliquidación parcial.

Los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial, deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en este Capítulo.

2. La autoliquidación parcial deberá practicarse aplicando sobre el valor de los bienes a que se refiera, sin reducción alguna, la tarifa del impuesto.

3. Presentado y, en su caso, ingresado el importe de la autoliquidación parcial en la forma prevista en este Capítulo, se presentará la autoliquidación, donde deberá constar el ingreso, en

el órgano de gestión tributaria, acompañado de una relación por duplicado en la que se describan los bienes a que se refiera, su valor y la situación en que se encuentren, así como los nombres de las personas o entidades que deban proceder al pago o a la entrega de los bienes y el título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes, devolviéndose por la oficina uno de los ejemplares de la relación con la nota de la presentación e ingreso correspondiente.

4. El ingreso efectuado en virtud de autoliquidación parcial tendrá el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación posterior que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

CAPITULO VIII. Procedimientos especiales

Artículo 49. Procedimiento sobre presunciones de hechos imposables

Cuando la Administración tenga conocimiento de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 4.º de la Norma Foral del Impuesto, en los que se fundamentan las presunciones sobre la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al impuesto, sin haber sido objeto de autoliquidación en los plazos establecidos en este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados.

El acto administrativo que ponga en conocimiento de los interesados la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al impuesto, será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Artículo 50. Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria

Cuando presentada una autoliquidación relativa a una adquisición por causa de muerte, la oficina gestora comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de alguno de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 16 a 19 y 21 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados.

El acto administrativo por el cual se adicionen bienes que se encuentren en alguna de dichas situaciones, será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Artículo 51. Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto

El procedimiento para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto con posterioridad al ingreso de las autoliquidaciones practicadas por los interesados, se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª La deducción se hará efectiva mediante la devolución, sin intereses de demora, de la porción de impuesto que corresponda al importe de la deuda no deducida, entendiéndose por tal la diferencia existente entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.ª Los interesados presentarán ante el órgano de gestión tributaria que hubiese tramitado la autoliquidación, un escrito solicitando la rectificación correspondiente, acompañado de los documentos acreditativos de la existencia de la deuda o del pago de la misma realizado con posterioridad al ingreso.

3.ª Si el órgano de gestión tributaria estimase acreditado fehacientemente la existencia o el pago de la deuda, propondrá al órgano competente la adopción de la correspondiente resolución, reconociendo el derecho a la devolución de la porción de impuesto a que se refiere la regla primera. En caso contrario, propondrá resolución denegatoria, que se notificará a los interesados con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

4.ª Lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando hubiesen transcurrido cinco años desde la fecha de expiración del plazo de presentación de la autoliquidación o cuando se trate de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo.

Artículo 52. Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario

El procedimiento para la devolución de la porción de impuesto que corresponda a una deuda del donante, garantizada con derecho real que recaiga sobre los bienes que hubiesen sido donados por el mismo, cuando haya sido pagada por el donatario después de ingresado el impuesto correspondiente a la donación, se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª Se entenderá como porción de impuesto correspondiente a la deuda pagada y no deducida en la base imponible de la donación, la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.ª El interesado deberá solicitar la rectificación mediante escrito presentado dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, acompañando los documentos que acrediten el pago de la deuda por su cuenta.

3.ª Si el órgano de gestión tributaria estimase acreditado fehacientemente el pago de la deuda por el donatario, propondrá al órgano competente la adopción de una resolución reconociendo el derecho a la devolución, que no incluirá intereses de demora. En otro caso, propondrá resolución denegatoria, que se notificará al interesado con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

Artículo 53. Procedimiento para la devolución del impuesto correspondiente a bienes sobre los que la Administración haya ejercitado el derecho de adquisición

El procedimiento para la devolución de la porción de impuesto que corresponda a bienes o derechos sobre los que la Administración hubiese ejercitado el derecho de adquisición establecido en el artículo 18 de la Norma Foral del Impuesto, se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª Se entenderá como porción de impuesto a devolver, la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si en la base tenida en cuenta a efectos de la liquidación complementaria que girare la Administración se hubiese computado para el bien adquirido el valor declarado por el interesado en lugar del comprobado.

2.ª El expediente se tramitará de oficio por la Administración una vez que hubiese adquirido firmeza la resolución sobre el ejercicio del derecho de adquisición. La tramitación del expediente se comunicará a los interesados a efectos de que puedan personarse en el mismo y formular las alegaciones y aportar los documentos que estimen convenientes a su derecho.

CAPITULO IX. Cierre registral

Artículo 54

1. Los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones, sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Diputación Foral.

2. El Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar. Cuando se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación, se expresará el importe satisfecho.

3. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de las liquidaciones cuyo pago garantizaba, o se justifique fehacientemente de cualquier otra manera el ingreso de las mismas, y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha.

DISPOSICION TRANSITORIA UNICA

El régimen de autoliquidación será aplicable a toda transmisión que se liquide a partir de la entrada en vigor de este Reglamento, con independencia de la fecha del devengo del hecho imponible, a excepción de aquellas que hayan sido declaradas en el órgano de gestión tributaria con anterioridad a dicha fecha, que se tramitarán con arreglo al sistema anterior.

DISPOSICION FINAL

- 1.** Se autoriza al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este Decreto Foral.
- 2.** El presente Decreto Foral entrará en vigor a partir del 1 de enero de 1995.