

(BOG de 17 de marzo de 2022 y corrección de errores de 18 de marzo)

[* La presente norma foral entrará en vigor el 17 de abril de 2022.]

EL DIPUTADO GENERAL DE GIPUZKOA

Hago saber que las Juntas Generales de Gipuzkoa han aprobado y yo promulgo y ordeno la publicación de la siguiente «Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», a los efectos de que todos los ciudadanos y ciudadanas, particulares y autoridades a quienes sea de aplicación, la guarden y hagan guardarla.

San Sebastián, a 10 de marzo de 2022. El diputado general de Gipuzkoa, Markel Olano Arrese.

PREÁMBULO

El impuesto sobre sucesiones y donaciones en el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa ha venido establecido y regulado por la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero.

Dicha disposición ha sufrido a lo largo de su vigencia numerosas modificaciones de diverso calado, entre las que cabe citar, con especial trascendencia, las que se señalan a continuación.

La Norma Foral 3/1992, de 2 de julio, por la que se adoptaban diversas medidas de carácter tributario y se modificaba la normativa reguladora de los impuestos sobre sociedades, sucesiones y donaciones e incremento del valor de los terrenos, así como la normativa de incentivos fiscales a la inversión, introdujo la exención para las herencias, legados o cualquier otro título sucesorio a favor de las personas descendientes, las adoptadas, cónyuge, ascendientes y adoptantes, así como la percepción por éstas de cantidades como beneficiarias de contratos de seguro sobre la vida.

Dicha exención fue objeto de ampliación por la Norma Foral 3/1997, de 23 de mayo, a las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, arguyendo que con dicha modificación se ponía fin al diferente tratamiento que estas últimas merecían según tuvieran lugar por actos «mortis causa» o «inter vivos».

Además de la anterior modificación, la citada Norma Foral 3/1997 introdujo una nueva reducción del 95 por 100 en la base imponible, con un máximo de 20 millones de pesetas, aplicable a las adquisiciones «mortis causa» de la vivienda habitual de la persona fallecida por parientes colaterales mayores de 65 años que hubieran vivido con la persona causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

En 2002, mediante la Norma Foral 5/2002 de 13 de mayo, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, se introdujo en la norma foral del impuesto una nueva bonificación en la base imponible del 95 por 100 para los casos de adquisición «mortis causa» por colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, siempre que no existan descendientes o adoptados.

A través de la Norma Foral 20/2003, de 15 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las parejas de hecho, se extendió en el ámbito tributario la equiparación de las parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, con respecto a las uniones matrimoniales, lo que supuso la incorporación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de dicha equiparación.

En 2011, mediante la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias, se eliminó la exención general para familiares directos. De este modo, las donaciones pasaron a tributar en su integridad, mientras que, para el caso de sucesiones, se aprobó una reducción de 220.000 euros por persona heredera, debiendo tributar de esa cantidad en adelante; todo ello sin perjuicio de las reducciones particulares establecidas en el impuesto. Los familiares directos que de acuerdo con la normativa anterior quedaban amparados por la exención pasaron a tributar a un tipo único del 1,5 por 100. Posteriormente, la reducción del importe mencionado de 220.000 euros se incrementó a 400.000 euros por la Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La entrada en vigor el 3 de octubre de 2015 de la Ley 5/2015, de 25 de junio de Derecho Civil Vasco, supuso, entre otros aspectos, un impacto importante en las instituciones de derecho sucesorio del Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo que afectó de modo sustancial a la regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha

afección vino recogida por la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

Esta última norma foral tuvo por objeto introducir las modificaciones necesarias para adaptar el sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las peculiaridades propias del Derecho Civil del País Vasco, y aportar la necesaria seguridad jurídica también en el ámbito de la fiscalidad. A través de ella se regularon, por primera vez en Gipuzkoa, las especialidades tributarias de figuras tales como el pacto sucesorio con eficacia de presente y la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, figuras peculiares en su configuración y ajenas al sistema del Código Civil, que sin embargo tienen una especial trascendencia tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, además de en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio.

Dicha adaptación tuvo su continuidad a través de la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias, a través de la cual se introducen modificaciones centradas especialmente en el tratamiento tributario de los pactos sucesorios de renuncia y de la sucesión por comisario.

Por último, cabe citar la modificación efectuada por el Decreto Foral-Norma 1/2018, de 19 de junio, por el que entre otras regulaciones se modifica la del impuesto sobre sucesiones y donaciones para incorporar las modificaciones aprobadas por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, de modificación de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Tales modificaciones, y el tiempo transcurrido desde la aprobación de la Norma Foral 3/1990, aconsejan una actualización general de la norma foral vigente y una puesta al día de la misma a través de la aprobación de una nueva norma foral. Dicha actualización también viene justificada por la necesidad de renovar el enfoque regulador originario de la misma, que ha sido superado por los criterios regulatorios actuales, mucho más precisos y amplios que los que eran tenidos en cuenta en el momento de su inicial aprobación. Además, una nueva norma foral permite una mejor sistematización de los contenidos de la misma; aspecto que no es posible con las modificaciones parciales que se han llevado a cabo hasta el momento presente.

Es por ello que la presente norma foral recoge una regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones más completa y sistematizada que su predecesora, incluyendo contenidos que anteriormente venían desarrollados reglamentariamente a través del reglamento aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre.

Así, la norma foral aprobada contiene XII títulos, 78 artículos, tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales.

En el título I se recogen los aspectos relacionados con la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto, abarcando los puntos de conexión normativos y de exacción del mismo, de conformidad con lo dispuesto en la vigente redacción del Concierto Económico del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

El título II regula el hecho imponible, estableciendo lo que constituyen títulos sucesorios por una parte, y lo que se consideran negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos» por otra. Además, se determinan los supuestos de no sujeción, las presunciones y las exenciones, además de otros aspectos de segundo orden relacionados con el hecho imponible.

El título III determina quien resulta contribuyente del impuesto, así como los casos de responsabilidad de otras personas o entidades en determinados supuestos.

El título IV regula la determinación de la base imponible, que incluye cinco capítulos. El capítulo I contiene las reglas generales y especiales de determinación de la base imponible, con especial incidencia en la valoración de los usufructos. Cabe apuntar en este caso que la valoración de los usufructos temporales ha pasado a calcularse a razón del 2 por 100 por cada periodo de un año en lugar del 5 por 100.

El capítulo II contiene las normas especiales para las adquisiciones «mortis causa», incluyendo la forma de cuantificar el caudal hereditario y las reglas de adición de bienes pertenecientes a la persona causante en un periodo inmediato anterior al fallecimiento, así como la forma de determinación del valor neto del caudal hereditario, teniendo en cuenta las cargas, deudas y gastos deducibles.

Los capítulos III y IV contienen las normas especiales para la determinación de la base imponible en las transmisiones lucrativas «inter vivos» y en materia de seguros, respectivamente.

El capítulo V establece las normas para la comprobación de valores, incluyendo las formas de notificación de dicha comprobación o, en su caso, de la liquidación resultante, así como de las formas de impugnación de dicha comprobación.

El título V contiene la aplicación de las reducciones en la base imponible, dando lugar a la base liquidable. Entre ellas se incluyen las aplicables por razón de parentesco o las que son aplicables por razones objetivas como son los casos de transmisión de la vivienda habitual para el causahabiente o participaciones en empresas.

Los títulos VI y VII establecen las reglas de autoliquidación y determinación de la deuda tributaria, incluyendo la cuantificación de la cuota íntegra y la aplicación, en su caso, de la deducción por la doble imposición internacional, y las reglas de devengo y de la prescripción del derecho a liquidar, respectivamente.

El título VIII contiene diversas normas especiales aplicables a diversas figuras del derecho civil vasco y común, tales como el usufructo, uso y habitación, sustituciones, fideicomisos, uso del poder testatorio y reservas, así como la obligación de aplicar las reglas de acumulación en determinados casos.

Los títulos IX y X incluyen las normas sobre la gestión del impuesto y las obligaciones formales derivadas del mismo, manteniendo el régimen de autoliquidación como forma de gestión del impuesto y estableciendo las obligaciones de información para las autoridades, funcionarios y particulares anteriormente existentes.

Por último, los títulos XI y XII incluyen las normas sobre los efectos de la falta de presentación de las autoliquidaciones y el cierre registral, así como el régimen sancionador.

La disposición adicional primera extiende a las parejas de hecho de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, lo dispuesto en la norma foral para las uniones matrimoniales.

La disposición adicional segunda equipara, a efectos de la norma foral, las personas objeto de acogimiento permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptados. A los mismos efectos, equipara las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil, a los adoptantes. La disposición adicional tercera establece la regla de interpretación de las remisiones a la normativa anterior del impuesto.

La disposición derogatoria deroga cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la presente norma foral y en particular la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, salvo sus artículos 42 a 45 y 47 a 52, que se declaran expresamente vigentes.

No obstante, en tanto no se desarrolle reglamentariamente lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 71 de esta norma foral, resultarán de aplicación los artículos 38 y 39 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La disposición final primera modifica la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de equiparar el cálculo del valor del usufructo a las mismas reglas que las establecidas en la presente norma foral. La disposición final segunda establece la entrada en vigor de la norma. La disposición final tercera habilita a la Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para modificar las exenciones, reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable y los tipos de las tarifas de este impuesto. Por último, la disposición final cuarta autoriza a la Diputación Foral y al diputado o a la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias en desarrollo y aplicación de la presente norma foral.

A modo de conclusión cabe señalar que, sin incluir modificaciones sustanciales, a través de la presente norma foral se aprueba una regulación del impuesto mejor ordenada, sistemática y más acomodada al principio de legalidad.

TÍTULO I

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza y objeto.*

1. El impuesto sobre sucesiones y donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente norma foral.

2. 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 esta norma foral como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria.

3. 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 físicas.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación y exacción del impuesto.*

1. Lo dispuesto en la presente norma foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:

a) En las adquisiciones «mortis causa» cuando la persona causante tenga su residencia habitual en Gipuzkoa a la fecha del devengo.

b) En los casos de percepción de cantidades por las personas beneficiarias de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando la persona asegurada tenga su residencia habitual en Gipuzkoa a la fecha del devengo.

c) En las donaciones de bienes inmuebles y en los derechos que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en Gipuzkoa. Si los bienes inmuebles radican en el extranjero, cuando la persona donataria tenga su residencia habitual en Gipuzkoa a la fecha de devengo.

A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando la persona donataria tenga su residencia habitual en Gipuzkoa a la fecha del devengo.

En los supuestos previstos en las letras a) y b) anteriores, cuando la persona causante tuviera su residencia en el extranjero, será de aplicación lo dispuesto en la presente norma foral cuando el contribuyente tuviera su residencia en Gipuzkoa.

No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones vigentes en territorio común cuando la persona causante, asegurada o donataria hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

2. Lo dispuesto en la presente norma foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos:

a) En las adquisiciones de bienes y derechos situados en territorio español cualquiera que sea su naturaleza, cuando siendo el valor de los bienes y derechos radicados en el País Vasco mayor que el de los radicados en territorio común, el valor de los radicados en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sea mayor que el de los radicados en cualquiera de los otros dos territorios históricos.

A estos efectos, se entenderá que los bienes y derechos radican en un determinado territorio cuando estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

b) En la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en territorio guipuzcoano o se hayan celebrado en Gipuzkoa con entidades extranjeras que operen en este territorio.

3. Corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa la exacción del impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores.

4. Cuando en un documento se donasen por una misma donante a favor de una misma donataria bienes o derechos y, por aplicación de los apartados anteriores, el rendimiento deba entenderse producido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el correspondiente a cualquier otra Administración tributaria, corresponderá a la Diputación Foral de Gipuzkoa la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye el tipo medio que, según la presente norma foral, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

5. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al Territorio Histórico de Gipuzkoa la cuota que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que según la presente norma foral, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera.

7. Las y los representantes y personal funcionario de la Administración Pública Vasca y de las demás instituciones del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales contribuyentes en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 3. Residencia habitual.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Gipuzkoa aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.^a Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sea mayor que en el de cada uno de los otros dos territorios históricos.

Para determinar el período de permanencia en Gipuzkoa se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio guipuzcoano cuando radique en él su vivienda habitual.

2.^a Cuando tenga en Gipuzkoa su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, obtenga en Gipuzkoa más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos territorios históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas.

3.^a Cuando sea Gipuzkoa el territorio de su última residencia declarada a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en el Territorio Histórico de Gipuzkoa cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Gipuzkoa su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

5. Los contribuyentes de este impuesto por obligación real de contribuir a los que se refiere el apartado 2 del artículo 2, vendrán obligados a designar una persona con residencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

La designación se comunicará a la Administración tributaria, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del o de la representante.

TÍTULO II

Hecho imponible

Artículo 4. *Hecho imponible.*

Constituye el hecho imponible del impuesto:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Dichas adquisiciones tendrán la consideración de adquisiciones «mortis causa» a efectos de esta norma foral.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».

c) La percepción de cantidades por las persona beneficiarias de contratos de seguro sobre la vida, cuando la contratante sea persona distinta de la beneficiaria, salvo en los supuestos expresamente regulados en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico letra a) del artículo 18 de la de Gipuzkoa.

La percepción de cantidades por la persona beneficiaria de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible definido en esta letra, cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada.

Artículo 5. *Títulos sucesorios.*

1. 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, independientemente del momento en que opere su eficacia.

A estos efectos, el pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular tendrá carácter de título sucesorio solamente en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».

No obstante, no se exigirá el contenido adicional a que se refiere el párrafo anterior para que un pacto sucesorio con eficacia de presente tenga carácter de título sucesorio en el caso de que el bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio de la persona instituyente.

c) Los pactos sucesorios de renuncia regulados en el primer inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

No obstante, la adquisición de bienes y derechos por la persona renunciante como consecuencia de un pacto de renuncia a parte de los derechos sucesorios solamente tendrá el carácter de título sucesorio cuando la atribución de los bienes y derechos sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto a otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico a título gratuito e «intervivos».

En los supuestos de pactos sucesorios de renuncia a la totalidad de los derechos sucesorios, las adquisiciones de bienes y derechos por la persona renunciante, incluso con posterioridad al fallecimiento de la persona instituyente, tendrán la consideración de negocios jurídicos a título gratuito e «intervivos» de acuerdo con lo establecido en el artículo siguiente, sin perjuicio de la tributación que corresponda a las personas sucesoras.

d) Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por la comisaria o el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten.

e) La designación de persona sucesora en capitulaciones matrimoniales.

f) 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 personas empleadas fallecidas, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 4 o en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

2. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio se entenderá realizada el día del fallecimiento de la persona 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las adquisiciones hereditarias que sean consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente o que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario o la comisaria, o de cualquier causa de extinción de dicho poder, cualquiera que sea la forma que adopten estos últimos.

Artículo 6. *Negocios jurídicos a título gratuito e «inter vivos».*

Entre otros, a los efectos de este impuesto, tienen la consideración de negocios jurídicos a título gratuito e «inter vivos», 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 otra persona sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 36.

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 supervivencia de la persona asegurada, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento de la persona asegurada que sea persona distinta de la persona contratante, cuando en uno y otro caso la persona beneficiaria sea distinta de la persona contratante.

f) La adquisición de bienes y derechos por la persona renunciante como consecuencia de la disposición de los derechos sucesorios pertenecientes a la herencia de un tercero, de acuerdo con lo establecido en el segundo inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.

Artículo 7. Prestaciones periódicas.

1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 4, así como las letras f) y g) del artículo 5.1 y la letra e) del artículo 6, 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 49 sobre el devengo del impuesto.

La Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus peritos.

Artículo 8. Supuestos de no sujeción.

No están sujetos a este impuesto:

a) Las adjudicaciones que, al disolverse la comunicación foral, se hagan en favor del cónyuge viudo o pareja de hecho, en pago de su mitad de los bienes comunicados.

b) Las cantidades percibidas por una persona acreedora, en cuanto beneficiaria de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

Artículo 9. Principio de calificación.

El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

Artículo 10. 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 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 11. 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 autoliquidación posterior por su consolidación, la Administración tributaria hará constar esta circunstancia en el documento antes de su devolución a la persona presentadora, y las y los responsables de los Registros 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 subordinaba el beneficio fiscal o para el caso de efectiva consolidación del dominio con arreglo a lo dispuesto en esta norma foral.

Artículo 12. Presunciones.

1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración, resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 50, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes, personas herederas o legatarias.

2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.

3. Las presunciones a que se refieren los apartados anteriores se pondrán en conocimiento de las personas interesadas para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes.

4. La adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» a favor de descendientes o adoptados, precedida de otra adquisición de los mismos bienes o derechos, realizada dentro de los últimos cuatro años inmediatamente anteriores a la citada adquisición, por donación o negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» a favor del ascendiente o adoptante y realizada por otro descendiente o adoptado del mismo, tributará teniendo en cuenta el parentesco de la primera donante con respecto a la última donataria, descontándose, en su caso, la cuota ingresada correspondiente a la primera donación.

Artículo 13. Exenciones.

Gozarán de exención en este impuesto:

a) Las transmisiones a título lucrativo del caserío y sus pertenecidos, otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes, siempre que la finca estuviera destinada a su explotación agrícola, forestal o ganadera y que la persona transmitente la lleve a cabo de manera personal.

La exención estará condicionada a que, durante el plazo mínimo de 5 años, la persona adquirente se ocupe de manera personal de la explotación del caserío y sus pertenecidos.

b) Los sueldos y demás emolumentos que dejen devengados y no percibidos a su fallecimiento los funcionarios activos y pasivos, y los trabajadores.

c) La percepción de cantidades por las personas beneficiarias de contratos de seguros sobre la vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público. Esta exención será aplicable a todas las posibles personas beneficiarias.

d) Las adquisiciones por herencia o cualquier otro título sucesorio de opciones sobre acciones o participaciones que fueron recibidas por el causante de su entidad empleadora, siempre que, en el momento de su concesión, la misma tuviera la consideración de entidad innovadora de nueva creación en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 ter de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y cumpliera los requisitos a que se refiere el apartado 4 del mismo.

TÍTULO III

Contribuyentes y responsables

Artículo 14. Contribuyentes.

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

a) En las adquisiciones «mortis causa», la persona causahabiente y la persona beneficiaria en los casos de percepción de seguros sobre la vida para caso de muerte de la persona asegurada.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, la persona donataria o la favorecida por ellas, considerándose como tal a la persona beneficiaria del seguro de vida para caso de supervivencia de la persona asegurada, o a la persona beneficiaria del seguro individual, en el caso de fallecimiento de la persona asegurada que sea distinta de la contratante.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por la persona testadora.

Artículo 15. Régimen de imputación.

Los bienes y derechos adquiridos a título lucrativo por las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, se atribuirán a las personas socias, herederas, comuneras y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso.

En el supuesto de que éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales a las mismas.

Artículo 16. Responsables.

Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto, en la parte de la cuota que corresponda al bien entregado, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

a) Los intermediarios financieros y demás entidades, sociedades o personas que en las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías o cuentas corrientes, hubieren entregado el metálico o valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

A estos efectos, no se considerará entrega de metálico o de valores depositados, ni devolución de garantías el pago del propio impuesto que grave la transmisión «mortis causa».

b) Las compañías o entidades aseguradoras que entreguen las cantidades estipuladas en las pólizas de seguro sobre la vida.

A estos efectos, no se considerará entrega de cantidades de contratos de seguro, el pago a cuenta de la prestación que tenga como exclusivo fin el pago del propio impuesto que grave la percepción de dicha prestación.

c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.

A estos efectos, no se considerará que estos mediadores son responsables del tributo cuando se limiten a realizar, por orden de las personas herederas, la venta de los valores necesarios que tenga como exclusivo fin el pago del propio impuesto que grave la transmisión «mortis causa».

Artículo 17. Extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria.

1. La responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo anterior estará limitada a la porción de impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio gravamen.

A estos efectos, el tipo medio 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. El importe de la o de las autoliquidaciones parciales constituirá el límite de la posible responsabilidad subsidiaria, si fuese menor que el que resulte de aplicar lo dispuesto en el apartado anterior.

3. El ingreso del importe de la autoliquidación parcial extinguirá la responsabilidad subsidiaria que pudiera derivar, para las entidades y personas a que se refiere el artículo anterior, del impago de la deuda tributaria correspondiente a la transmisión hereditaria de los bienes incluidos en la autoliquidación parcial de que se trate.

TÍTULO IV

Base imponible

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 18. Base imponible.

1. Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

c) En las percepciones derivadas de los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por la persona beneficiaria.

2. Con carácter general la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las determinadas en esta norma foral y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

Artículo 19. *Reglas especiales de valoración.*

1. Los bienes y derechos transmitidos se valorarán, como regla general, por su valor real, de conformidad con lo establecido en el artículo anterior, sin perjuicio de las normas especiales establecidas en los apartados siguientes de este artículo y en el artículo 20.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, los bienes y derechos que se relacionan a continuación podrán valorarse por los valores que se indican:

a) Los bienes inmuebles de naturaleza urbana mediante la aplicación de las normas previstas en el Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, y en particular en su título II.

b) Los bienes respecto de cuyos precios medios de mercado se aprueben periódicamente tablas oficiales por la Administración tributaria, por el resultado de la aplicación de las mismas.

c) Las hipotecas, prendas y anticresis, en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, con un máximo de cinco años, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

d) Los demás derechos reales no incluidos en la letra anterior ni en el artículo siguiente, se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuese igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés legal del dinero de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuese menor.

e) Las pensiones, capitalizándolas al interés legal del dinero y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos en el artículo 21, corresponda a la edad de la persona pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión, si ésta es temporal.

Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe del salario mínimo interprofesional al interés legal del dinero.

A los efectos de lo previsto en esta letra se capitalizará la cantidad que corresponda a una anualidad.

f) En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, podrá servir de base imponible el valor efectivo de los mismos que resulte de la cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.

g) En las transmisiones de participaciones en el capital social de entidades cuyos títulos no se negocien en un mercado secundario oficial, la base imponible será la que se derive del valor del patrimonio neto que corresponda a las participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de realización de la transmisión.

h) En las transmisiones de cualquier otro valor negociable, la base imponible estará constituida por su valor nominal.

i) En los préstamos sin otra garantía que la personal de la prestataria, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, constituirá la base imponible el capital de la obligación o el valor de la cosa depositada.

En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado la prestataria.

En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en la letra c) de este apartado.

3. La aplicación de las reglas del apartado anterior, salvo las contenidas en la letra b), no impedirá la determinación de un valor real diferente por parte de la Administración tributaria, utilizando para ello los medios de comprobación de valores a que se refiere el artículo 38, cuando se estime que los valores resultantes de dicha aplicación no se corresponden con el valor real del bien o derecho en el caso concreto, justificando debidamente este extremo.

No obstante, si el contribuyente se ha ajustado en su autoliquidación por este impuesto a los valores derivados de la aplicación de las reglas contenidas en el apartado 2 anterior, no se podrán imponer sanciones tributarias por la diferencia de cuota tributaria que resulte de la comprobación de valores realizada, en su caso, por la Administración tributaria.

Artículo 20. *Valoración de concesiones y de otros bienes con valoración legal.*

1. Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

2. A efectos de la valoración de las viviendas de protección pública o categorías administrativas asimiladas cuyo valor máximo de enajenación se encuentre tasado, la base imponible del impuesto no podrá ser superior al precio máximo que corresponda a dichas viviendas en aplicación de la legislación de viviendas de protección pública o categorías administrativas asimiladas.

3. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez o de la jueza del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores en las transmisiones de bienes y derechos.

Artículo 21. *Usufructo y otras instituciones.*

A la tributación de la constitución del derecho de usufructo serán de aplicación las normas contenidas en las letras siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100, no computándose 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.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando la persona usufructuaria cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumente la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de 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.

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 mismas reglas de la presente letra, 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.

b) 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 fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

CAPÍTULO II

Normas especiales para adquisiciones «mortis causa»

Artículo 22. *Determinación del caudal hereditario.*

1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forma parte del caudal hereditario de la persona causante los bienes que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en el artículo 23 y siguientes, salvo que con arreglo a las mismas deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellas personas 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 en los que por disposición testamentaria se ordene que la entrega sea libre de impuestos o que el pago de estos sea con cargo a la herencia, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la autoliquidación a girar a cargo de la persona legataria, pero en ningún caso será deducible a los efectos de determinar la de las demás personas causahabientes.

4. Si las personas interesadas rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones a que se refiere este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible hasta la resolución definitiva en vía económico-administrativa de la cuestión suscitada.

Asimismo, serán de aplicación, en su caso, las presunciones de titularidad o cotitularidad contenidas en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 23. *Adición de bienes por haber pertenecido a la persona causante en el año anterior al fallecimiento.*

1. En las adquisiciones «mortis causa» se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido a la persona causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquella y de que se hallan en poder de persona distinta de una heredera, legataria, pariente dentro del tercer grado o cónyuge o pareja de hecho, de cualquiera de ellas o de la persona causante.

Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que en el caudal figuren incluidos, con valor equivalente, el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

b) Que quien los posea los adquirió a título lucrativo y obtuvo alguna de las exenciones tributarias previstas en el artículo 13.

A los efectos de lo previsto en la letra a) anterior, se presumirá que los bienes pertenecieron a la persona causante si 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 catastros o registros de carácter público. La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de las personas interesadas para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción afectará a todas las personas causahabientes en la misma proporción en que fuesen herederas, salvo que fehacientemente se acredite la transmisión a alguna de las personas indicadas en el apartado 1 de este artículo, en cuyo caso afectará sólo a ésta, que asumirá a efectos fiscales, si no la tuviese ya, la condición de heredera o legataria.

Artículo 24. *Bienes adicionales por haberlos adquirido en usufructo la persona causante en los tres años anteriores al fallecimiento.*

1. En las adquisiciones «mortis causa» se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que durante los 3 años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por la persona causante y en nuda propiedad por una persona heredera, legataria, pariente dentro del tercer grado o cónyuge o pareja de hecho, de cualquiera de ellas o de la persona causante.

Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que la persona adquirente de la nuda propiedad satisfizo a la persona transmitente el dinero o le entregó bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de las personas interesadas para probar la realidad de la transmisión onerosa.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente a la persona adquirente de la nuda propiedad a la 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 25. *Bienes adicionales por haber transmitido la persona causante su nuda propiedad en los cuatro años anteriores al fallecimiento.*

1. En las adquisiciones «mortis causa», se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por la persona causante durante los 4 años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros de la persona adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas 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 las personas interesadas para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente a la persona adquirente de la nuda propiedad, que será considerada como legataria si fuese persona distinta de una heredera y a la 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 26. *Bienes adicionales en supuestos de endoso de valores o efectos.*

1. En las adquisiciones «mortis causa», se presumirá que forman parte del caudal hereditario los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieren sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento de la persona causante.

No tendrá lugar esta presunción cuando conste de un modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes o efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio de la persona vendedora o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la autoliquidación 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 de la persona causante por causas independientes de la voluntad de ésta y de la endosataria. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de que la adición pueda tener lugar al amparo de lo previsto en los artículos 23 a 25 anteriores.

2. La adición realizada en base a este artículo afectará exclusivamente a la persona endosataria de los valores, que será considerada como legataria si no tuviese la condición de heredera.

Artículo 27. *Bienes adicionales en el caso de pactos sucesorios con eficacia de presente.*

En el supuesto de pacto sucesorio con eficacia de presente, en la aplicación de las presunciones establecidas en los artículos 23 a 26 para el cómputo de los plazos establecidos en dichos artículos se tomará como referencia el momento en que tenga lugar la transmisión.

Artículo 28. *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 23 a 27, 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 de gravamen que correspondería en el impuesto sobre sucesiones y donaciones a la persona heredera o legataria afectada por la presunción, si en la autoliquidación se hubiese incluido dicho valor.

El tipo medio de gravamen se calculará en la forma establecida en el artículo 17.

Si la cantidad ingresada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados fuese inferior, habrá lugar a la adición, pero el contribuyente tendrá derecho a que se le deduzca de la autoliquidación practicada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones lo satisfecho por aquél.

Artículo 29. *Presunción sobre la proporción atribuible a la persona causante en bienes en situación de indivisión.*

La participación atribuible a la persona 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 las personas interesadas y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de personas interesadas.

Artículo 30. 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.
- b) El de las deudas que reúnan las condiciones exigidas para su deducción.
- c) El de aquéllos 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.

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

Artículo 31. Cargas deducibles.

1. Del valor real de los bienes serán deducibles, únicamente, las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal de la persona adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

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

2. 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.

3. El valor de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés legal del dinero, 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 al fallecimiento del pensionista, no regirá el límite fijado en la de los usufructos. En corrección del valor así obtenido, la persona interesada podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

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

Artículo 32. Deudas deducibles.

1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse, además de las deudas de la persona causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejare contraídas la causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de las personas herederas o de las legatarias de la parte alícuota y de los cónyuges o parejas de hecho, ascendientes, descendientes, hermanos o hermanas de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por las personas herederas, con la comparecencia de la persona acreedora.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare la persona causante por razón de tributos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de otras Diputaciones Forales, de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de otras Comunidades Autónomas, del Estado, de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social, que se satisfagan por las personas herederas, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

3. Para la deducción de las deudas de la persona causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el impuesto sobre sucesiones y donaciones, se seguirá el procedimiento establecido reglamentariamente.

Artículo 33. Gastos deducibles.

1. En las adquisiciones «mortis causa» son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que, cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio de interés común de todas las personas herederas por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos; así como los de arbitraje, en las mismas condiciones acreditados por testimonio de las actuaciones.

b) Los gastos de última enfermedad en cuanto se justifiquen.

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

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

CAPÍTULO III

Normas especiales para transmisiones a título gratuito «inter vivos»

Artículo 34. Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal o pareja de hecho.

1. En las transmisiones a título lucrativo e «inter vivos» de bienes gananciales realizadas conjuntamente por ambos cónyuges y en aquellos supuestos en que proceda aplicar una presunción de donación de bienes de tal naturaleza, se entenderá que existen dos transmisiones distintas, determinándose la base imponible de cada una con arreglo a la mitad del valor total de los bienes donados.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente de aplicación a las parejas de hecho.

Artículo 35. Cargas deducibles.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, del valor real de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 31.

Artículo 36. Deudas deducibles.

Del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo «inter vivos» equiparable, sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que la persona adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho de la adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución.

CAPÍTULO IV

Normas especiales en materia de seguros

Artículo 37. Seguros contratados con cargo a los bienes comunes de la sociedad conyugal o pareja de hecho.

1. Cuando el seguro se hubiera contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y la persona beneficiaria fuese el cónyuge supérstite, ascendiente y descendiente por consanguinidad, la base imponible estará constituida por la totalidad de la cantidad percibida.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente de aplicación a las parejas de hecho cuando el régimen económico patrimonial establecido por los miembros de la pareja sea el de gananciales.

3. Resultará igualmente de aplicación lo establecido en los dos apartados anteriores de este artículo, cuando el régimen económico del matrimonio o pareja de hecho hubiera sido el de comunicación foral de bienes regulado en la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, y el seguro se hubiese contratado con cargo a los bienes ganados o a bienes procedentes del cónyuge o miembro de la pareja de hecho fallecido, siempre que en este último caso se hubiera producido la consolidación de la comunicación foral de bienes establecida en el artículo 132 de la citada ley.

CAPÍTULO V

Comprobación de valores

Artículo 38. *Normas generales.*

1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 56 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

2. Las personas interesadas deberán consignar en la autoliquidación que están obligados a presentar, según el artículo 68, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado.

El valor comprobado prevalecerá, en su caso, frente al declarado por las personas interesadas aun cuando este último sea superior.

Artículo 39. *Notificación a las personas interesadas.*

1. El resultado de la comprobación de valores realizada por la Administración tributaria se notificará, por regla general, a los contribuyentes de este impuesto, mediante acto administrativo suficientemente motivado e independiente del acto administrativo de liquidación posterior.

La Administración no procederá a la práctica de la liquidación correspondiente hasta tanto no adquiera firmeza la comprobación de valores realizada, devengándose los intereses de demora correspondientes durante ese período de tiempo.

2. Cuando los valores comprobados por la Administración puedan tener repercusiones tributarias para las personas transmitentes, el acto de comprobación de valores se notificará a éstas por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria.

Si la reclamación o corrección fuese estimada en todo o en parte, la resolución dictada surtirá efectos, en todo caso, en relación con los contribuyentes de este impuesto.

Artículo 40. *Notificación conjunta con la liquidación.*

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, la Administración tributaria podrá notificar a las personas interesadas, conjuntamente y en un solo acto administrativo, la comprobación de valores realizada junto con la liquidación correspondiente.

2. El ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación practicada se suspenderá automáticamente, y sin necesidad de prestar garantía, cuando se impugne por las personas interesadas el acto administrativo dictado, siempre que el motivo de la impugnación sea la comprobación de valores realizada por la Administración.

Artículo 41. *Impugnación de la comprobación de valores.*

Los actos administrativos derivados del procedimiento de comprobación de valores, se notifiquen separadamente o de forma conjunta con la liquidación correspondiente, serán impugnables en vía económico-administrativa, previa la substanciación, en su caso, del oportuno recurso de reposición, cuando la impugnación esté fundamentada en cuestiones de hecho o de derecho de naturaleza tributaria.

En otro caso, las discrepancias que surjan como consecuencia de la comprobación de los valores de los bienes o derechos transmitidos, se dirimirán exclusivamente mediante tasación pericial contradictoria.

Artículo 42. *Tasación pericial contradictoria.*

1. Las personas interesadas podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado o dentro del plazo del primer recurso o la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

2. Si la persona interesada estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para modificar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, dispondrá del plazo de un mes para promover la tasación pericial contradictoria a partir de la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

3. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el apartado 2 anterior, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

TÍTULO V

Base liquidable

Artículo 43. *Reducciones de la base imponible.*

1. La base liquidable será el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en los artículos siguientes.

En el supuesto de que no proceda la aplicación de reducciones, la base liquidable coincidirá con la base imponible.

2. La base liquidable obtenida por aplicación de lo previsto en el apartado anterior nunca podrá ser negativa.

Artículo 44. *Reducciones por razón de parentesco.*

1. En las adquisiciones «mortis causa», sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible la reducción que corresponda según los siguientes grados de parentesco o relación:

a) Grupo I: Adquisiciones por el cónyuge o pareja de hecho, descendientes o ascendientes en línea recta por consanguinidad o adoptantes o adoptados: 400.000 euros.

b) Grupo II: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad: 16.150 euros.

c) Grupo III: Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, colaterales de segundo y tercer grado por afinidad, grados más distantes y extraños: 8.075 euros.

Además de las que pudieran corresponder en función del parentesco con la persona causante, se aplicará una reducción de 80.000 en las adquisiciones por personas con discapacidad, así como por las personas en situación de dependencia.

A estos efectos, se considerarán personas con discapacidad o personas en situación de dependencia con derecho a la reducción, aquéllas que determinan derecho a deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas según la normativa propia de este impuesto.

2. En las adquisiciones de cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las siguientes reducciones:

A) En función del parentesco entre la persona contratante o tomadora del seguro y la beneficiaria:

a) 400.000 euros para los comprendidos en el grupo I del apartado 1 anterior.

b) Reducción de 16.150 euros, así como del 25 por 100 de la cantidad restante, cuando sea el señalado en el grupo II del apartado 1 anterior.

c) Reducción de 8.075 euros, cuando sea el señalado en el grupo III del apartado 1 anterior.

En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus personas empleadas, las anteriores reducciones se practicarán en función del parentesco entre la persona asegurada y la beneficiaria.

Para gozar de esta reducción, el seguro deberá haber sido concertado, al menos, con dos años de antelación a la fecha en que el evento previsto en la póliza se produzca, salvo que ésta se hubiera concertado en forma colectiva.

3. Las adquisiciones «mortis causa» de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, así como de derechos de usufructo sobre los mismos, a los que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge o pareja de hecho, ascendientes o adoptantes, descendientes o personas adoptadas o colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, gozarán de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto, siempre que la adquisición se mantuviera durante los 5 años siguientes al fallecimiento de la persona causante, salvo que falleciese la persona adquirente dentro de ese plazo o que se liquidara la empresa o entidad como consecuencia de un procedimiento concursal.

En las adquisiciones producidas en vida de la persona causante como consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente, el plazo de 5 años, a que se refiere el párrafo anterior, se contará a partir del momento en que tenga lugar la transmisión.

En las adquisiciones a través del ejercicio del poder testatorio, el plazo de 5 años a que se refiere el párrafo primero anterior, se contará a partir del momento en que tenga lugar el ejercicio del poder.

En las adquisiciones de participaciones en entidades y derechos de usufructo sobre las mismas a que se refieren los párrafos anteriores, la reducción se calculará teniendo en cuenta la proporción existente entre el valor de los activos necesarios para el desarrollo de la actividad económica, minorado en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose, en su caso, estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora. A efectos de considerar si un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refieren los tres primeros párrafos de este apartado, se deberá pagar la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

A efectos de la aplicación de la reducción recogida en este apartado, el cumplimiento de los requisitos y condiciones previstos en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, habrá de referirse al momento en el que se produzca el devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones. En particular, el cumplimiento de la condición prevista en la letra d) del apartado dos de dicho artículo 6 deberá referirse a la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la persona causante o, en su caso, de la persona o personas del grupo de parentesco a que se refiere la letra c) del citado apartado dos, correspondiente en cualquier caso al período impositivo que corresponda de los siguientes:

a) Con carácter general, el de fallecimiento de la persona causante.

b) El de la transmisión, en el caso de adquisiciones producidas en vida de la persona causante como consecuencia de pactos sucesorios con eficacia de presente.

4. Las adquisiciones «inter-vivos» de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, por el cónyuge o pareja de hecho, ascendientes o adoptantes, descendientes o personas adoptadas, gozarán de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la persona donante tenga sesenta o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si la persona donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejará de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.

c) En cuanto a la persona donataria, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención regulada en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo o que la empresa o entidad se liquide como consecuencia de un procedimiento concursal. Asimismo, la persona donataria no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En las adquisiciones de participaciones en entidades, la reducción se calculará teniendo en cuenta la proporción existente entre el valor de los activos necesarios para el desarrollo de la actividad económica, minorado

en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose, en su caso, estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora. A efectos de considerar si un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

A efectos de la aplicación de la reducción recogida en este apartado, el cumplimiento de los requisitos y condiciones previstos en los apartados uno a seis del artículo 6 de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio por parte de la persona donante, habrá de referirse al momento en el que se produzca el devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones. No obstante, el cumplimiento de la condición prevista en la letra d) del apartado dos de dicho artículo 6, deberá referirse a la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la persona donante o, en su caso, de la persona o personas del grupo de parentesco a que se refiere la letra c) del citado apartado dos, correspondiente al periodo impositivo inmediato anterior al de la transmisión.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

Artículo 45. Reducciones relacionadas con la vivienda habitual.

1. La adquisición lucrativa «inter vivos» o «mortis causa» del pleno dominio, del usufructo, la nuda propiedad, del derecho de superficie, o del derecho de uso y habitación de la vivienda en la que la persona adquirente hubiese convivido con la persona transmitente durante los dos años inmediatamente anteriores a la transmisión, gozará de una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto con el límite máximo de 220.000 euros.

El requisito de convivencia quedará acreditado mediante certificación de empadronamiento y certificación de convivencia de manera ininterrumpida durante ese periodo, sin perjuicio de la posible acreditación por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

2. Cuando se supere el requisito cuantitativo establecido en el apartado 1 anterior, la reducción sólo operará hasta la cuantía establecida en el mismo, no gozando de reducción las cantidades que superen ese límite.

3. A los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, será requisito para la aplicación de la reducción que la vivienda de que se trate haya tenido la consideración de vivienda habitual tanto para la persona transmitente como para la adquirente, al menos, durante el período de tiempo considerado, entendiéndose por vivienda habitual la que cumpla los requisitos establecidos en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en su desarrollo reglamentario.

TÍTULO VI

Deuda tributaria

Artículo 46. Reglas de autoliquidación.

1. Las adquisiciones «mortis causa» o a título gratuito «inter vivos» tributarán con arreglo al grado de parentesco o relación que medie entre la persona causante o donante y la causahabiente o donataria.

Si no fueren conocidas las personas causahabientes se autoliquidará por la tarifa correspondiente a la sucesión entre extraños, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllas fueren conocidas.

2. Las cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida se autoliquidarán aplicando la misma tarifa que rija para las transmisiones por causa de muerte con separación de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria.

Los seguros sobre la vida tributarán por el grado de parentesco entre la persona contratante o tomadora del seguro y la beneficiaria.

En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus personas empleadas se estará al grado de parentesco entre la persona asegurada y la beneficiaria.

Artículo 47. Cuota íntegra.

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el título V, los siguientes tipos o tarifas en función de los grupos de grado de parentesco establecidos en el apartado 1 del artículo 44:

- a) Grupo I: Será de aplicación el tipo impositivo del 1,5 por 100.
 b) A los grupos II y III les serán de aplicación las siguientes tarifas:

II.TARIFA II

II. GRUPO II

Base liquidable hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base hasta Euros	Tipo marginal %
0	0,00	8.200	5,70
8.200	467,40	16.390	7,98
24.590	1.775,32	16.390	10,26
40.980	3.456,94	40.990	12,54
81.970	8.597,08	81.970	15,58
163.940	21.368,01	245.990	19,38
409.930	69.040,87	409.740	23,18
819.670	164.018,60	1.229.460	28,50
2.049.130	514.414,70	Exceso	34,58

III. TARIFA III

III. GRUPO III

Base liquidable hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto base hasta Euros	Tipo marginal %
0	0,00	8.200	7,60
8.200	623,20	16.390	10,64
24.590	2.367,10	16.390	13,68
40.980	4.609,25	40.990	16,72
81.970	11.462,78	81.970	20,52
163.940	28.283,02	245.990	25,08
409.930	89.977,31	409.740	29,64
819.670	211.424,25	1.229.460	35,72
2.049.130	650.587,36	Exceso	42,56

Artículo 48. Deducción por doble imposición internacional.

De la cuota íntegra de este impuesto se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen similar que afecte al incremento patrimonial sometido a este impuesto.
 b) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

El tipo medio de gravamen a que se refiere el párrafo anterior se calculará en la forma establecida en el artículo 17.

TÍTULO VII

Devengo y prescripción

Artículo 49. Devengo.

1. En las adquisiciones «mortis causa» y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento de la persona causante o de la asegurada o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento de la persona ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

En las herencias que se defieran por poder testatorio, el impuesto se devengará cuando se haga uso del poder con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo.

En los supuestos de pactos sucesorios con eficacia de presente y de pactos sucesorios de renuncia, recogidos en el artículo 5, se devengará el impuesto en vida de la persona instituyente, cuando tenga lugar la transmisión.

En los supuestos de adquisiciones mortis causa en las que de acuerdo con lo previsto en el artículo 1006 del Código Civil la persona transmisaria sucede directamente a la causante, el impuesto se devengará el día del fallecimiento de la persona transmitente.

2. En las adquisiciones a título lucrativo e «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el contrato.

En las adquisiciones de bienes y derechos que tengan la consideración de negocios jurídicos a título gratuito e «inter vivos» de acuerdo con las salvedades establecidas en el artículo 5, el impuesto se devengará el día en que tenga lugar la transmisión.

3. En la disposición a título gratuito, por actos «inter vivos» o «mortis causa», de los derechos sucesorios de la persona instituida en vida de la instituyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, el impuesto no se devengará hasta el día del fallecimiento de la instituyente.

4. Cuando se trate de la adquisición de cantidades por la persona beneficiaria de un seguro de vida para caso de supervivencia de la persona contratante o de la asegurada, se entiende que el acto o contrato se realiza aquel día en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por la persona beneficiaria.

5. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier 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 50. Prescripción.

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

2. Este plazo comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo establecido para la presentación de la oportuna autoliquidación. En el caso de la acción para imponer sanciones, desde que se cometiera la infracción.

3. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

4. En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e «inter vivos» incorporados a un documento privado, los plazos de prescripción comenzarán a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

Se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación junto con la autoliquidación de este impuesto, a menos que con anterioridad haya ocurrido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil, en cuyo caso habrá que estar a la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente.

5. Los plazos de prescripción del ejercicio de la potestad de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación correspondiente a las adquisiciones derivadas de la renuncia y repudiación de la herencia, comenzarán a contarse desde la fecha en que éstas se produzcan.

6. El plazo de prescripción se interrumpirá de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

TÍTULO VIII

Normas especiales

Artículo 51. *Otras reglas especiales del usufructo, uso y habitación.*

1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una autoliquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda a la persona adquirente.

2. En relación con el derecho de usufructo se observarán las siguientes reglas:

a) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución.

b) Al adquirir la nuda propiedad se girará una autoliquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el nudo propietario.

Sin perjuicio de la autoliquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a satisfacer, por este concepto, la autoliquidación correspondiente 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 vigentes en el momento de la extinción.

c) En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la autoliquidación que corresponda a la persona 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, este autoliquidará en base a la que hubiera correspondido al primer nudo propietario de conformidad con lo dispuesto en la letra b) anterior.

d) 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 de la persona usufructuaria, la persona adquirente sólo pagará la mayor entre las dos liquidaciones siguientes: la 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 la persona usufructuaria, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

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

e) 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 de 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 o los dos miembros de la pareja de hecho simultáneamente, pero sólo se practicará autoliquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

f) La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación de la persona usufructuaria a la nuda propietaria.

g) Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida de la persona usufructuaria, se autoliquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva autoliquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones oportunas, procediendo al ingreso o a la solicitud de devolución del importe correspondiente.

3. La persona 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 relación con los derechos de uso y habitación:

a) La base imponible de la autoliquidación que se practique tendrá en cuenta la relación del titular de dichos derechos con la persona usufructuaria, si existiera, o en caso negativo con la nuda propietaria.

b) Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el impuesto a la persona usufructuaria, si la hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, minorado, en su caso, por las reducciones que le correspondan,

y si dicho usufructo no existiera, practicará la nuda propietaria la autoliquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos.

Si el usufructo se extinguiese antes que los derechos de uso y habitación, el nudo propietario efectuará la correspondiente autoliquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo, en cuanto al aumento que en virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

Artículo 52. *Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso.*

1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones de la persona 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 la persona adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes, se liquidará 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 la testadora o por la normativa aplicable.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los derechos de usufructo que se deriven de los poderes testatorios o testamentos por comisario regulados en la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, se regirán por las normas establecidas expresamente para ellos en el artículo 55.

Artículo 53. *Sustituciones.*

1. En la sustitución vulgar se entenderá que la persona sustituta hereda a la causante y, en consecuencia, se le exigirá el impuesto cuando la persona heredera instituida falleciera antes o no pudiera aceptar la herencia, atendiendo a su parentesco con la causante.

Si no quisiese aceptar la herencia la persona heredera instituida, se estará a lo dispuesto para el caso de renuncia a la herencia en el artículo 63.

2. En las sustituciones pupilar y ejemplar se entenderá que la persona sustituta hereda a la sustituida y se le exigirá el impuesto, cuando se realice la sustitución, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento de la persona testadora.

3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el grado de parentesco de la persona instituida o de la sustituta con la persona causante, reputándose a la fiduciaria y a las fideicomisarias, con excepción de la última, como meras usufructuarias, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «inter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se autoliquidará por el pleno dominio, aplicándose lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 49.

En este último caso, las personas causahabientes de la persona heredera podrán solicitar la devolución del impuesto satisfecho por su causante, en la parte correspondiente a la nuda propiedad, si justifican que los bienes afectados por la sustitución han sido transmitidos a la persona sustituta designada por la testadora.

Artículo 54. *Fideicomisos.*

1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la autoliquidación no sea conocida la persona heredera fideicomisaria, pagará la persona fiduciaria el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa correspondiente a la sucesión entre extraños, cualquiera que sea el parentesco con la persona causante.

La regla establecida en el apartado anterior no será aplicable cuando la persona fideicomisaria tuviese que ser designada 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 con la persona causante.

2. Lo pagado con arreglo al apartado anterior aprovechará a la persona fideicomisaria cuando sea conocida, pero ésta no tendrá derecho a reclamar la devolución de cantidad alguna cuando, por razón de su parentesco con la persona causante, sea aplicable otra tarifa menos gravosa.

Si la tarifa que le correspondiese fuese menos gravosa que la aplicada por la persona fiduciaria, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto reglamentariamente.

3. Si dentro de los plazos para practicar la autoliquidación se conociese la persona fideicomisaria, éste satisfará el impuesto con arreglo a la tarifa que corresponda a su grado de parentesco con la persona causante.

4. Si la persona fiduciaria o encargada por la testadora 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 a la persona heredera fideicomisaria, pagará el impuesto en concepto de usufructuaria con arreglo a su parentesco con la persona causante.

En este caso, la persona fideicomisaria satisfará también al entrar en posesión de los bienes el impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por la persona fiduciaria.

5. En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes hereditarios a la persona heredera fiduciaria, aun cuando sea con la obligación de levantar alguna carga, se liquidará el impuesto a cargo de ésta por la adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto la persona que adquiera el beneficio consiguiente al gravamen, si fuese conocido, por el título o concepto que jurídicamente corresponda al acto; y si la persona beneficiaria no fuese conocida, satisfará el impuesto correspondiente a dicho concepto la persona heredera, pudiendo repercutir el impuesto satisfecho por la carga la persona beneficiaria cuando fuese conocida.

Artículo 55. Usufructo en las herencias bajo poder testatorio.

1. En los poderes testatorios en los que una persona determinada tuviera con carácter vitalicio el derecho a usufructuar los bienes de la herencia, sólo se practicará una única autoliquidación de este usufructo con arreglo al parentesco de la persona usufructuaria con la causante y aplicando las normas de los usufructos vitalicios.

2. En los poderes testatorios en los que el usufructo se extinga al hacerse uso de dicho poder, se practicarán dos autoliquidaciones de este usufructo con arreglo al parentesco de la persona usufructuaria con la causante:

a) Una primera autoliquidación, al momento del fallecimiento, aplicando las normas del usufructo vitalicio.

No obstante, si el poder testatorio tuviera un plazo determinado para su ejercicio, esta primera autoliquidación se practicará según las normas del usufructo temporal por el plazo máximo establecido para ejercitar dicho poder.

b) Otra nueva autoliquidación, al hacerse uso del poder testatorio, con arreglo a las normas del usufructo temporal, por el tiempo transcurrido desde la muerte de la persona causante, teniendo la consideración de ingreso a cuenta lo pagado por la anterior, devolviéndose la diferencia a la persona usufructuaria si resultase a su favor.

La autoliquidación a que se refiere esta letra b) deberá practicarse al tiempo de realizarse la de las personas herederas, que resulten serlo por el ejercicio del poder testatorio, o por las demás causas de extinción del mismo, tomando en consideración el valor de los bienes en el momento del fallecimiento de la persona causante.

3. Para el cálculo de los usufructos a los que se refiere este artículo se estará a las normas establecidas para el usufructo vitalicio y el usufructo temporal en el artículo 21.

Artículo 56. Uso del poder testatorio.

1. En el caso de que el comisario o la comisaria, cónyuge viudo o viuda o pareja de hecho, hiciera uso del poder adjudicando un bien concreto de la comunidad posconyugal, consecuencia de la consolidación del régimen económico matrimonial de la comunicación foral de bienes producida por el fallecimiento de la persona causante, o un bien común de la sociedad de gananciales a favor de una persona descendiente común del comisario o de la comisaria y de la persona causante, sin proceder a la partición y liquidación de la herencia, se autoliquidará como donación por la mitad correspondiente al cónyuge viudo o a la pareja de hecho, y como sucesión por la otra mitad correspondiente a la persona causante.

En caso de incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, del Derecho Civil Vasco, la disposición o adjudicación de los bienes mencionados en dicho artículo al cónyuge viudo o pareja de hecho tributará por la mitad al tipo impositivo previsto en la letra a) del artículo 47.

2. En las sucesiones bajo poder testatorio, se deberá proceder a realizar las siguientes autoliquidaciones, en su caso: una, inmediata al fallecimiento de la persona causante, sobre el importe de la herencia no afectado por el poder, y otra u otras posteriores correspondientes a los sucesivos ejercicios de poder con carácter irrevocable y/o a las adquisiciones derivadas de la extinción de dicho poder por cualquier otra causa.

3. En todos los casos de utilización del poder testatorio se procederá a acumular todas las adquisiciones que concurran en una misma persona sucesora a efectos de la autoliquidación del impuesto y de la aplicación de las reducciones en la base imponible previstas en esta norma foral.

Además, las cuotas satisfechas con anterioridad por las autoliquidaciones acumuladas serán deducibles de la autoliquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

Artículo 57. Disposición de derechos sucesorios en Derecho Civil Vasco.

1. La adquisición de bienes y derechos por la persona beneficiaria de la renuncia como consecuencia de la disposición de los derechos sucesorios pertenecientes a la herencia de un tercero, de acuerdo con lo establecido en el segundo inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, tributará al fallecimiento de ese tercero, con arreglo al parentesco entre la persona causante y la beneficiaria de la disposición, descontándose, en su caso, el valor de los bienes y derechos entregados a la renunciante, valorados en el momento de su entrega.

2. Las adquisiciones de bienes y derechos como consecuencia de las disposiciones de derechos reguladas en el artículo 106 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, tributarán con arreglo al grado de parentesco que medie entre la persona instituyente y las descendientes de la instituida a favor de las que se hubiera dispuesto.

Artículo 58. Reservas.

1. En la herencia de bienes reservables, con arreglo al artículo 811 del Código Civil y al artículo 118 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, del Derecho Civil Vasco, satisfará el impuesto la persona obligada a la reserva en concepto de usufructuaria, pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva, o por renuncia, se extinguiera ésta, vendrá obligado la persona obligada a la reserva a satisfacer el impuesto correspondiente a la nuda propiedad.

2. Si la persona obligada a la reserva enajenare los bienes sobre los que está constituida la reserva, aun con el consentimiento de todos los presuntos reservatarios, se considerará fiscalmente extinguida la reserva y se liquidará por tal concepto.

3. En la reserva a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil y el artículo 120 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, del Derecho Civil Vasco, la persona obligada a la reserva 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 afecte, cuando se acredite la transmisión de los mismos bienes o sus subrogados a la reservataria.

4. En los casos previstos en los apartados 2 y 3 anteriores, la reservataria satisfará el impuesto teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 49 y atendiendo a su grado de parentesco con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con la persona obligada a la reserva, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar, reconocida en el artículo 972 del Código Civil.

Artículo 59. Acumulación de adquisiciones hereditarias.

1. Deberán considerarse como una sola adquisición hereditaria todos los incrementos de patrimonio que obtenga una persona causahabiente, que sean consecuencia de una misma sucesión respecto a una persona causante determinada, con independencia de que su obtención derive de distintos títulos sucesorios.

En tal sentido, se acumularán todas las adquisiciones recibidas de bienes y derechos, ya sean consecuencia de pactos sucesorios, de ejercicios parciales o totales del poder testatorio o de otras causas de extinción del mismo, ya sean dispuestas directamente por la persona testadora en su testamento o por la ley en ausencia de éste.

2. Todos los incrementos de patrimonio a que se ha hecho referencia en el apartado anterior se considerarán como una sola adquisición hereditaria a los efectos de la autoliquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles, aplicando una sola vez las reducciones de la base imponible correspondientes de entre las que se regulan en esta norma foral.

Además, las cuotas satisfechas con anterioridad por las autoliquidaciones acumuladas serán deducibles de la autoliquidación como consecuencia de la acumulación, sin que proceda devolución de cuotas por este motivo.

Artículo 60. Reglas de autoliquidación en las reversiones.

1. En los casos en que se produzca la reversión a favor de la persona instituyente en los supuestos de transmisión de bienes objeto de pacto sucesorio con carga de alimentos previsto en el artículo 107.3 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, se procederá a practicar una autoliquidación con arreglo a las normas del usufructo temporal, con devolución del exceso pagado, en su caso, respecto a la autoliquidación inicialmente practicada por la transmisión de los bienes objeto de reversión.

2. No procederá la acumulación en la herencia de la persona causante a que se refiere el artículo anterior respecto de los bienes que hayan sido objeto de reversión y a los que se haya aplicado lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo.

Artículo 61. Partición y excesos de adjudicación.

1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que las personas interesadas hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta proporcionalidad y con arreglo a 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 y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre las distintas personas adquirentes o herederas.

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

3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a las personas herederas o legatarias, en relación con el título hereditario. También se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a una de las personas herederas o legatarias exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas previstas en la presente norma foral.

Se entenderá a estos efectos como valor correspondiente a cada persona heredera o legataria, el que resulte después del prorrateo entre las mismas de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refiere el apartado 1 anterior.

No implicarán exceso de adjudicación las realizadas en favor del cónyuge viudo, de la pareja de hecho, o de alguna o de algunas de las personas herederas o legatarias de parte alícuota, de la vivienda habitual o del caserío y sus pertenecidos y terrenos anejos, cuando el valor de los mismos respecto del total de la herencia supere la cuota hereditaria de la persona adjudicataria.

Artículo 62. Pago del usufructo viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil o en el artículo 53 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, del Derecho Civil Vasco, se hiciese pago al cónyuge superviviente de su haber en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una autoliquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo según las reglas del artículo 21, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar autoliquidación alguna por la nuda propiedad a las personas herederas 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 autoliquidará como exceso de adjudicación a cargo de la persona heredera o de las personas herederas favorecidas en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

Artículo 63. Repudiación y renuncia de la herencia.

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

Si las personas beneficiarias recibiesen directamente otros bienes de la persona 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 de la persona beneficiaria con la causante.

Lo dispuesto en este apartado no será aplicable a los pactos de renuncia a los que se refiere la letra c) del artículo 5.1.

2. En los demás supuestos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto a la persona renunciante, sin perjuicio de lo que deba autoliquidarse, además, por la cesión o donación de la parte repudiada.

No obstante, en los supuestos de pactos de renuncia a la herencia de un tercero de acuerdo con lo establecido en el segundo inciso del apartado 2 del artículo 100 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, no se exigirá el impuesto a la persona renunciante, que tributó, en su caso, de acuerdo con lo establecido en la letra f) del artículo 6, sin perjuicio de la tributación que corresponda a la persona beneficiaria de la renuncia.

3. A los efectos de la autoliquidación del impuesto, para que la renuncia del cónyuge o pareja de hecho sobreviviente con régimen de sociedad de gananciales o de sociedad conyugal resultante del régimen de comunicación foral de bienes, produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte del caudal relicto de la persona fallecida, será necesario que la renuncia, además de ser pura, simple y gratuita, se haya realizado por escritura pública y con anterioridad al fallecimiento de la persona causante. No concurriendo estas condiciones, las personas que resulten beneficiadas por la renuncia practicarán autoliquidación por el concepto de donación de la renunciante a favor de las que resulten beneficiarias por la renuncia.

4. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

Artículo 64. *Donaciones especiales.*

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen a la persona donataria, 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 tributarán por este impuesto, en concepto de donación, por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos de conformidad con las normas reguladoras del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Artículo 65. *Acumulación de donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables entre sí.*

1. Las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables otorgadas por una misma persona donante a una misma donataria, dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, y que no hubieran sido declaradas exentas y correspondan a los grupos II y III, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la autoliquidación 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 de la autoliquidación que se practique como consecuencia de la acumulación. A estos efectos, 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.

2. Si las donaciones o transmisiones anteriores se hubieran realizado por ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva se realizase uno solo de ellos de bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación o transmisión anterior imputable al cónyuge o miembro de la pareja de hecho nuevamente donante.

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 66. *Acumulación de donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables y de adquisiciones «mortis causa».*

1. Las donaciones y demás transmisiones lucrativas equiparables a que se refiere el artículo anterior y las transmisiones sucesorias por cualquier título que se causen por la persona donante o causante a favor de la donataria o sucesora, salvo que se trate de adquisiciones «mortis causa» de los bienes declarados exentos en esta norma foral y correspondan a los grupos II y III, se considerarán a los efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición, siempre que el plazo que medie entre ellas no exceda de cuatro años.

La cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las adquisiciones acumuladas serán deducibles de lo ingresado, procediendo a la devolución de todo o parte de lo ingresado cuando así proceda.

2. Si las donaciones o transmisiones lucrativas de bienes comunes pertenecientes a la sociedad conyugal o de la pareja de hecho, mencionadas en el artículo anterior, se hubieran realizado por ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho de bienes comunes de la sociedad conyugal, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable a la persona causante, con deducción de la cuota imputable a la causante que corresponda a esa donación o transmisión lucrativa equiparable.

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.

Artículo 67. *Acumulación de las cantidades percibidas por razón de los seguros sobre la vida.*

A efectos de determinar la base imponible a que se refiere la letra c) del artículo 18.1, serán objeto de acumulación las cantidades percibidas por la persona beneficiaria por razón de todos los seguros sobre la vida constituidos sobre la persona fallecida.

Si se hubiere procedido a la autoliquidación de esas cantidades percibidas y, con posterioridad, hubiese que realizar la acumulación a la que se refiere el párrafo anterior, se practicará una nueva autoliquidación teniendo en cuenta la base imponible correspondiente a la acumulación, y de la cuota resultante podrán deducirse las cuotas tributarias satisfechas con anterioridad a la acumulación.

TÍTULO IX

Gestión del impuesto

Artículo 68. *Régimen de autoliquidación.*

1. Los contribuyentes vendrán obligados a presentar una autoliquidación, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere la presente norma foral, y a ingresar, en su caso, la correspondiente deuda tributaria en los términos previstos en esta esta norma foral y en el reglamento que la desarrolle.

En la autoliquidación se incluirá el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos, de acuerdo con las reglas previstas en la presente norma foral.

2. Se deberán presentar las autoliquidaciones de todas las personas adquirentes y deberá existir conformidad de todas ellas, teniendo en otro caso el importe ingresado por una autoliquidación el carácter de mero ingreso a cuenta del contribuyente que la haya presentado.

3. Transcurridos los plazos establecidos en el artículo siguiente sin que alguna de las personas obligadas haya presentado la oportuna autoliquidación, la Administración tributaria les requerirá para que en el plazo de un mes a contar desde la notificación del requerimiento proceda a su presentación. En otro caso, la Administración 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 los apartados anteriores, se admitirá la autoliquidación parcial referida a una parte de los bienes o derechos en los supuestos previstos en el artículo 70.

Artículo 69. *Plazos de presentación.*

1. Cuando se trate de adquisiciones «mortis causa», incluidas las de personas beneficiarias de contratos de seguros de vida para el caso de fallecimiento, el plazo de presentación será de un año a contar desde el día de fallecimiento de la persona causante, o en su caso, de la transmitente en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 1 del artículo 49, o de aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento, o en su caso, desde el día en que se devengue el impuesto en los pactos sucesorios con eficacia de presente.

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

En los restantes supuestos el plazo de presentación será de treinta días hábiles a contar desde el día siguiente a aquél en que se cause o celebre el acto o contrato.

2. En las adquisiciones de bienes o derechos cuya efectividad se halle suspendida de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 49, los plazos a que se refiere el apartado anterior empezarán a contarse a partir del día en que se entiendan realizadas.

3. En las adquisiciones de bienes pendientes de un poder testatorio, el plazo a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 empezará a contarse desde que se haga uso del poder con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo.

4. En las herencias sometidas a poder testatorio, la comisaria o el comisario de la herencia deberá presentar una declaración tributaria en la que se haga constar el fallecimiento de la persona causante. En la misma se deberá dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 74.

Sin perjuicio de la obligación del comisario o de la comisaria de autoliquidar por el derecho de usufructo según lo dispuesto en el artículo 55, en las herencias a las que se refiere el presente apartado no podrá presentarse autoliquidación en tanto no se haya ejercitado el poder testatorio con carácter irrevocable, de manera parcial o total, o se produzca alguna de las demás causas de extinción del mismo.

Artículo 70. Autoliquidaciones parciales a cuenta.

1. En las adquisiciones «mortis causa», los contribuyentes, 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 de la persona causante, haberes devengados y no percibidos por la misma, 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 contribuyentes 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 título.

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. Presentada y, en su caso, ingresado el importe de la autoliquidación parcial, se presentará ante la Administración tributaria acompañada 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 de la solicitante o solicitantes, devolviéndose por la Administración tributaria 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 autoliquidación posterior que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Artículo 71. Pago del impuesto.

1. Los contribuyentes que presenten autoliquidación deberán proceder a ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 69.

2. En casos de especial interés para el Territorio Histórico, la Diputación Foral, previo informe pericial y de aquellos otros que estime oportunos, podrá admitir el pago de la deuda tributaria mediante la entrega de obras u objetos de interés histórico o artístico o la cesión de otros bienes y derechos, dando cuenta de ello a las Juntas Generales.

3. Sin perjuicio de las normas establecidas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, se podrá aplazar o fraccionar la deuda tributaria resultante de la autoliquidación presentada por causa de muerte, en los siguientes supuestos y en las condiciones que reglamentariamente se determinen: }F135635}

a) Cuando no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización, suficientes para el abono de la deuda tributaria.

b) Adquisiciones «mortis causa» de bienes o derechos en nuda propiedad.

c) Adquisiciones «mortis causa» en el supuesto de causahabientes desconocidas.

- d) Percepciones derivadas de seguros sobre la vida cuando la persona causante sea a su vez la contratante o la asegurada en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba en forma de renta.
- e) Transmisiones lucrativas de empresa individual.

En tales supuestos, el cómputo del plazo para dictar la resolución del procedimiento de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago se comenzará a contar a partir de la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones.

Artículo 72. Devoluciones.

1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, que ha tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota de este impuesto, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cuatro años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que las personas interesadas deben llevar a cabo, en su caso, las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la autoliquidación, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones de la persona contratante fiscalmente obligada al pago del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Las normas establecidas en los apartados anteriores deben entenderse referidas a los supuestos de hecho susceptibles de integrar el hecho imponible definido en el artículo 4, atendiendo a las peculiaridades jurídicas que puede plantear el ánimo de liberalidad que, por regla general, es causa de los actos o negocios jurídicos de que se trata.

TÍTULO X

Obligaciones formales

Artículo 73. Deberes de las autoridades, funcionarios y particulares.

1. Los órganos judiciales remitirán al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

2. Las personas encargadas del Registro Civil remitirán al Departamento de Hacienda y Finanzas, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de las personas fallecidas en el mes anterior y de su domicilio.

3. Las notarias y los notarios están obligados a facilitar los datos que les reclame el Departamento de Hacienda y Finanzas acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente en el plazo de quince días las copias que aquélla les pida de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales o a parejas de hecho, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal y del régimen económico patrimonial, respectivamente.

Asimismo, estarán obligados a remitir, durante el mes siguiente al término de cada trimestre natural, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del impuesto. También

están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

Además, estarán obligados a remitir al Departamento de Hacienda y Finanzas, dentro de la primera quincena de cada mes, relación de los documentos que hayan autorizado durante el mes inmediato anterior en los que se haya producido el ejercicio con carácter irrevocable de un poder testatorio por parte del comisario o de la comisaria de una herencia, especificando la identidad del comisario o de la comisaria y la de la persona causante de la herencia cuyo poder se ejercita. La citada relación deberá incluir todos los documentos autorizados por las notarias o los notarios en los que se produzca el ejercicio de un poder testatorio, incluso cuando el ejercicio se produzca en el propio testamento del comisario o de la comisaria.

Asimismo, las notarias y los notarios, en el mismo plazo establecido en el párrafo anterior, estarán obligados a remitir al Departamento de Hacienda y Finanzas una relación de todos los documentos autorizados por ellas y ellos en relación con los actos de disposición de la comisaria o del comisario de bienes de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio a que se refiere el artículo 43 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, del Derecho Civil Vasco, que no impliquen el devengo de este impuesto.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que el Departamento de Hacienda y Finanzas lo autorice.

5. Las entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los seguros concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique previamente el pago del impuesto o su exención, salvo que el Departamento de Hacienda y Finanzas lo autorice.

6. Se exceptúan de lo dispuesto en los dos apartados anteriores los supuestos a los que se refiere el artículo 16, en los términos y con las condiciones allí establecidas.

7. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los apartados anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.

Cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la Dirección General de Hacienda del Departamento de Hacienda y Finanzas pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, a los efectos pertinentes.

Artículo 74. *Obligaciones de la comisaria o del comisario en las herencias bajo poder testatorio.*

1. En las herencias bajo poder testatorio, la comisaria o el comisario, en el plazo de un año a contar desde la fecha de fallecimiento de la persona causante o desde la fecha en que gane firmeza la declaración de fallecimiento de la misma según lo dispuesto en el artículo 196 del Código Civil, deberá presentar un inventario de los bienes de la herencia, así como la justificación documental del poder, sin perjuicio de que la Administración tributaria le pueda requerir la presentación de cualesquiera otros documentos que se estimen pertinentes.

2. El comisario o la comisaria deberá comunicar a la Administración tributaria las alteraciones producidas en el inventario de los elementos patrimoniales que formen parte de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio, siempre que las correspondientes alteraciones patrimoniales no impliquen el devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

La citada comunicación expresará la identificación de los bienes y derechos que se transmitan y, en su caso, de los bienes y derechos que se adquieran en sustitución de los mismos.

La comunicación se deberá presentar en el plazo de un mes desde que se produzca la alteración patrimonial y a la misma deberá adjuntarse copia de la documentación justificativa de la alteración.

3. La comisaria o el comisario, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que se haga uso parcial o total del poder testatorio con carácter irrevocable o se produzca alguna de las demás causas de extinción del mismo, deberá comunicar tales extremos y presentar ante la Administración tributaria la documentación acreditativa de dicha utilización o justificar de otro modo su extinción.

En particular, la citada comunicación deberá expresar, en todo caso, la identificación de los concretos bienes y derechos sobre los que se ha ejercitado el poder testatorio o que se hayan visto afectados por las demás causas de extinción del mismo, así como la identidad de las personas causahabientes a las que hayan sido adjudicados, y la fecha en la que se ha producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas adquisiciones hereditarias.

4. El diputado o la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas podrá aprobar modelos normalizados para la realización de estas comunicaciones.

TÍTULO XI

Cierre registral

Artículo 75. *Efectos de la falta de presentación de autoliquidaciones.*

Los documentos que contengan actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación de la autoliquidación ante la Administración tributaria, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración tributaria.

Los juzgados y tribunales remitirán a la Administración tributaria copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados ante la misma.

Artículo 76. *Cierre registral.*

1. Los registros de la propiedad, los registros mercantiles, la oficina española de patentes y marcas, los registros de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de la posesión, los registros de cooperativas dependientes de las Administraciones públicas correspondientes y los registros de bienes muebles no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que se justifique el pago correspondiente por el impuesto ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración tributaria.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, se considerará acreditado el pago del impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación, debidamente sellada por la Administración tributaria, y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente. Se entenderá acreditado el pago cuando conste la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de la autoliquidación del impuesto.

3. La persona responsable del registro hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la autoliquidación que proceda practicar. Cuando se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación, se expresará el importe satisfecho.

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

Artículo 77. *Registros fiscales.*

No podrá efectuarse, sin que se justifique previamente el pago del impuesto correspondiente o su exención, el cambio de contribuyente de cualquier tributo o exacción cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravados por el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

TÍTULO XII

Infracciones y sanciones

Artículo 78. *Régimen sancionador.*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, las infracciones tributarias del impuesto regulado en la presente norma foral serán sancionadas con arreglo a lo dispuesto en el título IV de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y en sus disposiciones reglamentarias de desarrollo.

2. La presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones correspondientes a adquisiciones de bienes o derechos exentas o aquéllas en las que las reducciones aplicables conforme a lo dispuesto en los artículos 43 a 45 igualen o superen el importe de la base imponible, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 0,1 por 100

del valor neto de los bienes y derechos adquiridos, con un mínimo de 600 y un máximo de 9.000 euros por cada contribuyente.

3. El incumplimiento, dentro del plazo establecido para ello, de las obligaciones impuestas al comisario o a la comisaria de las herencias que se defieran por poder testatorio en el artículo 74 será considerado como infracción tributaria, que se sancionará con arreglo a lo dispuesto en las siguientes reglas:

a) La falta de presentación del inventario de los bienes de la herencia o de su alteración sin que suponga el devengo del impuesto, así como de la justificación documental del poder por parte de la comisaria o del comisario, será sancionada con multa pecuniaria fija de 600 euros.

b) La falta de comunicación del ejercicio del poder testatorio o de la concurrencia de alguna de las demás causas de extinción del mismo que correspondan a adquisiciones exentas o aquéllas en las que las reducciones aplicables conforme a lo dispuesto en los artículos 43 a 45 igualen o superen el importe de la base imponible, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 0,1 por 100 del valor neto de los bienes y derechos adquiridos, con un mínimo de 600 y un máximo de 9.000 euros por contribuyente.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. *Parejas de hecho.*

A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán realizadas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho.

Del mismo modo, las referencias realizadas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.

Segunda. *Equiparaciones.*

1. A efectos de lo establecido en la presente norma foral se establecen las siguientes equiparaciones:

a) Se equipararan a los adoptados las personas objeto de acogimiento permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil.

b) Se equipararan a los adoptantes las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, constituido con arreglo a lo establecido en la legislación civil.

2. Las equiparaciones previstas en la presente disposición adicional se aplicarán en todos los elementos del presente impuesto.

Tercera. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas realizadas en otras disposiciones a la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a los artículos derogados del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta norma foral.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Única. *Bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios.*

Quedarán exentas las adquisiciones por herencia, legado o donación de los bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto-Ley 53/1962, de 29 de noviembre, sobre Bancos Industriales y de negocios, siempre que hubiesen sido adquiridos por la persona causante o donante con anterioridad al día 1 de abril de 1987.

En caso de amortización de los títulos a que se refiere el párrafo anterior, el producto de la misma podrá ser reinvertido en otros bonos de caja de Bancos industriales y de negocios, y así sucesivamente, siempre que entre las fechas de amortización y reinversión no medie un plazo superior a un mes.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única.

1. Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo dispuesto en la presente norma foral y en particular:

- a) La Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- b) El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, salvo sus artículos 42 a 45 y 47 a 52, que se declaran expresamente vigentes.

2. No obstante lo anterior, en tanto no se desarrolle reglamentariamente lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 71 de esta norma foral, resultarán de aplicación los artículos 38 y 39 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. *Modificación de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se modifica la letra a) del artículo 10.2 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que queda redactada en los siguientes términos:

«a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcionalmente al valor total de los bienes en razón del 2 por 100 por cada periodo de un año, sin exceder del 70 por 100.

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 veinte años, minorando el porcentaje a medida que aumente la edad en la proporción de 1 por 100, menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica, si se estableciere por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado, se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de 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 para determinar el valor de la nuda propiedad se atenderá a aquella de las reglas subsidiarias anteriores que atribuya a la misma menor valor.»

Segunda. *Entrada en vigor.*

La presente norma foral entrará en vigor al mes de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL de Gipuzkoa.

Tercera. *Habilitación a las Normas Forales de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa.*

Las Normas Forales de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa podrán modificar las exenciones, reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable y los tipos de las tarifas de este impuesto.

Cuarta. *Habilitación normativa.*

Se autoriza a la Diputación Foral y al diputado o a la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean necesarias en desarrollo y aplicación de la presente norma foral.