

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE DEFENSA

27677 *CORRECCION de errores de la Orden 72/1991, de 1 de octubre, por la que se crea la Oficina de Aplicación del Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte, relativo al Estatuto de sus Fuerzas.*

Advertido error en el texto remitido para su publicación de la mencionada Orden, inserta en el «Boletín Oficial del Estado» número 244, de fecha 11 de octubre de 1991, página 32991, se transcribe a continuación la oportuna rectificación:

En el apartado segundo, en la línea 3.ª, donde dice: «... personal que, como miembro de una fuerza de su elemento civil...», debe decir: «... personal que, como miembro de una fuerza, de su elemento civil...».

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

27678 *REAL DECRETO 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, preveía en su disposición final segunda la redacción de un Reglamento del Impuesto disponiendo que hasta su aprobación siguiese en vigor el de 15 de enero de 1959 en lo que no se opusiese a la nueva Ley. No obstante esta previsión, el Gobierno tuvo necesidad de dictar el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, con normas provisionales para la regulación de ciertos aspectos del Impuesto que, por su novedad, no podían estar contemplados en el Reglamento de 1959.

Estas dos normas han venido constituyendo el soporte reglamentario de la nueva Ley pero, debido a la antigüedad de una y por el carácter parcial de la otra, se hacía patente la conveniencia de un Reglamento adaptado a la nueva normativa del Impuesto.

El presente Reglamento pretende responder a esa conveniencia recogiendo en su texto todas aquellas disposiciones aplicativas o interpretativas de la Ley que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo. En lo posible incorpora, con las necesarias adaptaciones, las soluciones del Reglamento de 1959 y del Real Decreto citado de 1988, que se han venido aplicando durante los tres años transcurridos con general aceptación.

La actual configuración del sistema fiscal y el significado atribuido dentro del mismo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han permitido no incluir en el Reglamento la regulación de una serie de cuestiones que aparecían en el de 1959, pero cuya especificidad no tiene sentido en la actualidad debiendo someterse a la normativa general dictada sobre la respectiva materia.

En su virtud, previa deliberación el Consejo de Ministros, en su reunión del día 8 de noviembre de 1991, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado

DISPONGO:

Artículo 1.º Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo de la presente disposición.

Art. 2.º El Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». A partir de esta fecha quedarán derogados el Reglamento de 15 de enero de 1959, exclusivamente en su aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril.

Art. 3.º Queda autorizado el Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la ejecución y desarrollo del presente Reglamento.

Dado en Madrid a 8 de noviembre de 1991.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Economía y Hacienda,
CARLOS SOLCHAGA CATALAN

ANEXO

Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

I

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecía en su disposición final segunda que hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siguiese en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se opusiese a los preceptos de la nueva Ley.

De conformidad con ello se ha venido aplicando el citado Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, lo que ha permitido la operatividad de la Ley, si bien con las limitaciones inherentes a una norma que, por ser anterior a las Leyes de Reforma Tributaria de los años 1964 y 1977 e, incluso, a la propia Ley General Tributaria de 1963, es comprensible que haya ofrecido lagunas, especialmente en aquellas cuestiones que tienen su origen en las innovaciones introducidas por la Ley 29/1987 en la estructura de un Impuesto de vieja tradición y gran arraigo histórico.

Estas limitaciones se han suplido en parte con las normas que se contienen en el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, pero por su carácter parcial, ya que se limitan a regular aspectos de gestión y procedimiento sin abordar prácticamente el desarrollo de ningún aspecto sustantivo, tampoco podían constituirse en la norma reglamentaria definitiva de la Ley.

Por todo ello, se hacía patente la conveniencia de un nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como la Ley preveía.

II

A esa conveniencia responde el presente Reglamento, que ya pretende abarcar todos los aspectos sustantivos y adjetivos de la Ley que, contemplados por ésta en sus líneas generales, se ha estimado que necesitaban de un desarrollo reglamentario. Se ha elaborado con la preocupación constante de ajustarse al principio de legalidad tributaria, de tal modo que todos sus preceptos queden bajo la cobertura que ofrece la Ley 29/1987; por ello, teniendo en cuenta el precedente constituido por la aplicación con general aceptación y sin problemas de legalidad, durante los tres años transcurridos, de los preceptos que, como se indica anteriormente, han resultado aplicables del Reglamento de 1959 y del Real Decreto de normas provisionales de 1988, sus soluciones se han incorporado al nuevo texto si bien, por lo que se refiere a aquél, ha parecido conveniente, en ocasiones, introducir ciertas modificaciones para facilitar su aplicación dentro del contexto de la nueva Ley y, especialmente, para adaptarlo a los nuevos procedimientos de gestión.

III

En el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se distinguen dos partes diferentes. La primera, es la contenida en el título I, que lleva la denominación de «Ordenación del Impuesto». Comprende los preceptos relativos a los aspectos sustantivos del mismo que se ha estimado que necesitaban de aclaración, interpretación o de desarrollo. Esta primera parte contiene 62 artículos, agrupados en diez capítulos, de los que los nueve primeros coinciden en su denominación con los, también, nueve primeros capítulos de la Ley; el décimo, con el nombre de «Infracciones y sanciones», se limita a reproducir, en el único artículo que contiene, lo que dispone la Ley sobre esta materia. Los capítulos, salvo el V, el VI y el X, aparecen, a su vez, subdivididos en secciones.

La segunda parte comprende los títulos II a V. Aunque se estima que todos ellos se refieren a cuestiones adjetivas y de procedimiento que, en principio, podrían agruparse bajo la denominación genérica de «Gestión del Impuesto», se ha preferido dejar bajo esta denominación, que figura en el título II, las normas que regulan el comportamiento que deben observar sujetos pasivos y oficinas gestoras en la tramitación ordinaria de los documentos y declaraciones que se presenten a liquidar. Este título II, que comprende los artículos 63 a 91, figura dividido en cuatro capítulos que se refieren a «Normas generales», «Régimen de presentación», «Autoliquidación» y «Obligaciones formales». Los capítulos segundo y tercero están, también, divididos en secciones.

El título III, bajo la denominación de «Procedimientos especiales», comprende los artículos 92 a 97, cada uno de ellos dedicado a regular el procedimiento aplicable en una materia específica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que, a diferencia de lo que ocurre en el Reglamento de 1959, se deja fuera del actual la regulación de los procedimientos generales sobre investigación, inspección, recaudación, devoluciones, reclamaciones, condonaciones, etc., con objeto de que sean normas, también generales, las que regulen las respectivas materias con carácter de uniformidad para todas las figuras del sistema tributario.

Por último, los títulos IV y V del Reglamento se refieren, respectivamente, a la «Tasación pericial contradictoria» y al «Cierre registral». El primero comprende un solo artículo, el 98, actualizando la regulación contenida sobre esta materia en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959 y adaptándola a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley General de Presupuestos para el año 1991; el segundo comprende los artículos 99 y 100 y, en lo fundamental, reproduce la regulación contenida en el Real Decreto 422/1988 sobre la cuestión del acceso de los documentos a Registros y oficinas públicas.

El Reglamento se completa con dos disposiciones adicionales y diez transitorias.

TÍTULO PRIMERO

Ordenación del Impuesto

CAPÍTULO PRIMERO

Disposiciones generales

SECCIÓN PRIMERA: NATURALEZA Y OBJETO

Artículo 1.º *Naturaleza y objeto.*-1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos establecidos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en este Reglamento.

2. La obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este Impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto sobre Sociedades.

Art. 2.º *Concepto de incremento de patrimonio.*-Es incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imposables configurados en la Ley y en este Reglamento como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria.

Art. 3.º *Supuestos de no sujeción.*-No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por Entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.
- Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, Empresas y demás Entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.
- Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del percceptor.
- Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario 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.

Art. 4.º *Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*-En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SECCIÓN SEGUNDA: ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL

Art. 5.º *Ámbito de aplicación territorial.*-1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, si bien su aplicación en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se realizará de conformidad con lo concertado y convenido, respectivamente, en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

2. La aplicación del Impuesto en el territorio español dejará a salvo lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales se suscritos o que suscriban por España.

Art. 6.º *Cesión del rendimiento del Impuesto.*-La cesión del rendimiento del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

SECCIÓN TERCERA: EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN Y LA AFECCIÓN DEL IMPUESTO

Art. 7.º *Principio de calificación.*-El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

Art. 8.º *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 liquidará 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, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

Art. 9.º *Afección de los bienes transmitidos.*-1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del Impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

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

CAPÍTULO II

El hecho imponible

SECCIÓN PRIMERA: DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Art. 10. *Hecho imponible.*-1. Constituye el hecho imponible:

- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- La adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

2. Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones.

Art. 11. *Títulos sucesorios.*-Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

- La donación «mortis causa».
- Los contratos o pactos sucesorios.
- Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las Empresas y Entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas

percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

Art. 12. *Negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos»*.—Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos» a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes:

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

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

c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.

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

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

Art. 13. *Supuestos de sujeción del seguro de accidentes*.—La percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible de la letra c) del artículo 10 de este Reglamento cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada.

Art. 14. *Prestaciones periódicas*.—1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, 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 47 de este Reglamento sobre el devengo del Impuesto.

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

SECCIÓN SEGUNDA: PRESUNCIONES DE HECHOS IMPONIBLES

Art. 15. *Presunciones de hechos imposables*.—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 de cinco años, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.

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 números anteriores admitirán, en todo caso, prueba en contrario, que podrá hacerse valer en el procedimiento establecido en el artículo 92 de este Reglamento.

CAPITULO III

Sujetos pasivos y responsables

SECCIÓN PRIMERA: CONTRIBUYENTES

Art. 16. *Contribuyentes*.—1. Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.

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

c) En los casos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado y en los del artículo 13 de este Reglamento, el beneficiario.

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

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

Art. 17. *Obligación personal de contribuir*.—1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto

por obligación personal por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran, con independencia de donde se encuentren situados o del domicilio o residencia de la persona o Entidad pagadora.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Art. 18. *Obligación real de contribuir*.—1. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido celebrado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella, salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de Entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero.

2. A efectos de lo previsto en el número anterior se consideran situados en territorio español:

1.º Los bienes inmuebles que en él radiquen.

2.º Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

3. Los extranjeros residentes en España, sometidos a obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de cargo o empleo, estarán sujetos por idéntico tipo de obligación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Los sujetos pasivos por obligación real vendrán obligados a designar una persona con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

Igual obligación incumbirá a los sujetos pasivos por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible y antes de haber presentado el documento o la declaración, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de documentos.

La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.

SECCIÓN SEGUNDA: RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

Art. 19. *Responsables subsidiarios*.—1. Serán subsidiariamente responsables del pago del Impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

a) En las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías, certificados de depósito, cuentas corrientes, de ahorro, o cuentas especiales, los intermediarios financieros y demás Entidades o personas que hubieran entregado el dinero y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las Entidades de seguros que las verifiquen.

c) En la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia, los mediadores.

2. Será también responsable subsidiario el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo.

Art. 20. *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 efectivo de gravamen, calculado en la forma prevenida en la letra b) del artículo 46 de este Reglamento.

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

3. El ingreso del importe de la liquidación parcial, o el de la autoliquidación parcial practicada conforme a lo dispuesto en el

artículo 89 de este Reglamento, extinguirá la responsabilidad subsidiaria que pudiera derivar para las Entidades y personas a que se refiere el artículo anterior del Impago del Impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria de los bienes de que se trate.

CAPITULO IV

La base imponible

SECCIÓN PRIMERA: RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN

Art. 21. *Regímenes de determinación.*—La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se determinará por la Administración con carácter general por el régimen de estimación directa teniendo en cuenta, en su caso, los preceptos especiales de la Ley y de este Reglamento.

Cuando no pudiera determinarse por estimación directa, la Administración podrá acudir al régimen de estimación indirecta de bases imponibles, siempre que concurren las condiciones y requisitos exigidos para ello por la Ley General Tributaria.

SECCIÓN SEGUNDA: NORMAS ESPECIALES PARA ADQUISICIONES «MORTIS CAUSA»

Art. 22. *Principio general.*—En las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del Impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles.

Art. 23. *Determinación del caudal hereditario.*—1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge superviviente.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

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

3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este Reglamento, el importe del Impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

Art. 24. *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 pesaren sobre los mismos y que sean deducibles según lo establecido en este Reglamento.

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

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

d) El importe de los gastos deducibles, según este Reglamento.

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

Art. 25. *Bienes acondicionables por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento.*—1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquel y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

A los efectos del párrafo anterior se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro,

préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público.

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

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

Art. 26. *Bienes adicionables por haberlos adquirido en usufructo o en nuda propiedad en los tres años anteriores al fallecimiento.*—1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, hubiesen sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó 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 los interesados para probar la realidad de la transmisión onerosa.

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

Art. 27. *Bienes adicionables por haber transmitido el causante su nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento.*—1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos transmitidos por el causante a título oneroso durante los cinco años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente, o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando la transmisión se realice a consecuencia de un contrato de renta vitalicia celebrado con una Entidad dedicada legalmente a este género de operaciones. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal hereditario figura dinero u otros bienes recibidos en contraprestación de la transmisión de la nuda propiedad por valor equivalente.

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

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

Art. 28. *Bienes adicionables en supuestos de endoso de valores o efectos.*—1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubiesen retirado aquellos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubiesen sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los libros de la Entidad emisora con antelación al fallecimiento del causante. Esta presunción quedará desvirtuada cuando conste de modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes y efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del Impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario, sin perjuicio de que la adición pueda tener lugar al amparo de lo dispuesto en los artículos 25 a 27 anteriores.

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

Art. 29. *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 25 a 28 anteriores, cuando por la transmisión onerosa de los bienes se hubiese satisfecho por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados una cantidad superior a la que resulte de aplicar a su valor comprobado al tiempo de la adquisición del tipo medio efectivo que correspondiera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al heredero o legatario afectado por la presunción, si en la liquidación se hubiese incluido dicho valor. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará en la forma establecida en la letra b) del artículo 46 de este Reglamento.

Si la cantidad ingresada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados fuese inferior, habrá

lugar a la adición pero el sujeto pasivo tendrá derecho a que se le deduzca de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo satisfecho por aquél.

Art. 30. Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión.—La participación atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados.

Art. 31. Deducción de cargas y gravámenes.—1. En las adquisiciones por causa de muerte, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital y valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

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

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

4. A dichos efectos, el valor de las pensiones se obtendrá capitalizándose al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista; si la pensión es vitalicia, o 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, el interesado podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

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

Art. 32. Deducción de deudas del causante.—1. En las adquisiciones por causa de muerte podrán deducirse, además de las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas siempre que su existencia se acredite por documento público, o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil, o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fueren a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

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

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

3. Para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 94 de este Reglamento.

Art. 33. Deducción de gastos.—1. Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:

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

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

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

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

Art. 34. Valoración del ajuar doméstico.—1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijara en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

SECCIÓN TERCERA: NORMAS ESPECIALES PARA ADQUISICIONES GRATUITAS «INTER VIVOS»

Art. 35. Principio general.—En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, constituirá la base imponible 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 por reunir las condiciones establecidas en los dos artículos siguientes.

Art. 36. Deducción de cargas.—1. Para determinar el valor neto de los bienes o derechos adquiridos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e «inter vivos» equiparable, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 31.1 de este Reglamento.

2. En la deducción de estas cargas serán aplicables las reglas de los apartados 2, 3 y 4 del mismo artículo 31.

Art. 37. Deducción de deudas del donante.—1. Del valor de los bienes o derechos donados o adquiridos por otro negocio jurídico lucrativo e «inter vivos» equiparable, sólo se deducirá el importe de las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

2. No obstante, cuando después de ingresado el importe del Impuesto el adquirente acredite, fehacientemente, dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para la presentación del documento, el pago de la deuda por su cuenta, tendrá derecho a la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a la deuda pagada por él, siguiéndose para la devolución el procedimiento establecido en el artículo 95 de este Reglamento. Este plazo no admitirá interrupciones.

Art. 38. Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal.—En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

SECCIÓN CUARTA: NORMAS ESPECIALES EN MATERIA DE SEGUROS

Art. 39. Principio general.—1. En la percepción de cantidades procedentes de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, constituirá la base imponible el importe de las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades se acumularán al valor de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

2. Cuando el seguro se hubiese contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

SECCIÓN QUINTA: COMPROBACIÓN DE VALORES

Art. 40. Principios generales.—1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

2. Los interesados están obligados a consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos. En su defecto, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión. Si no lo hicieren incurrirán en infracción simple que se sancionará con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.

3. El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

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

5. En el caso de transmisiones lucrativas «inter vivos», el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a

los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos o intereses. Si la reclamación fuese estimada en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes, hasta que vuelva a ser superior el valor que resulte de la regla del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

Art. 41. *Derecho de adquisición por la Administración.*-1. La Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí cualquiera de los bienes y derechos que hayan sido transmitidos siempre que su valor comprobado exceda en más del 50 por 100 del declarado y éste sea inferior al que resulte de la aplicación de la regla de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. El derecho de adquisición por la Administración sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que hubiese ganado firmeza la liquidación del Impuesto y requerirá que, antes de la ocupación del bien o derecho de que se trate, se abone al interesado la cantidad que hubiese asignado como valor real al mismo en la declaración que está obligado a presentar.

Cuando la Administración ejercite el derecho de adquisición y el interesado hubiese ingresado el importe de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se devolverá a aquél la porción de cuota tributaria que corresponda, según lo establecido en el presente Reglamento, con el interés de demora que proceda.

CAPITULO V

La base liquidable

Art. 42. *Reducciones generales.*-1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del contratante, si el seguro es individual o del asegurado, si el seguro es colectivo o está contratado por las empresas en favor de sus empleados, la base liquidable se obtendrá aplicando en la imponible la reducción que corresponda en función del Grupo en el que el causahabiente o beneficiario figure incluido de los que se enumeran a continuación:

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintidós años:

Reducción de 2.271.500 pesetas, más 568.000 pesetas por cada año menos de veintidós que tenga el causahabiente o beneficiario, sin que la reducción pueda exceder de 6.813.500 pesetas.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintidós o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes:

Reducción de 2.271.500 pesetas.

Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad:

Reducción de 1.136.000 pesetas.

Grupo IV. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños:

No hay lugar a reducción.

2. En las adquisiciones por causa de muerte a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando el sujeto pasivo resultase ser una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial, además de la reducción que pudiera corresponderle por su inclusión en alguno de los Grupos anteriores, se aplicará otra, independientemente del parentesco, de cuantía igual a la máxima establecida por el Grupo I.

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquéllas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto.

3. Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones «mortis causa» en favor de descendientes o adoptados, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además de las cantidades que procedan con arreglo a los números anteriores, el importe de lo satisfecho como cuota tributaria por las transmisiones precedentes. Esta reducción será también aplicable en el caso de que los bienes transmitidos por primera vez hayan sido sustituidos por otros del mismo valor que integren el caudal hereditario de la siguiente o ulteriores transmisiones, siempre que esta circunstancia se acredite fehacientemente.

4. En las adquisiciones por título de donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e «inter vivos», la base liquidable coincidirá con la imponible.

5. Con independencia de lo dispuesto en los números anteriores, en las adquisiciones por títulos de herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias serán de aplicación, con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores.

CAPITULO VI

El tipo de gravamen

Art. 43. *Tarifa.*-La cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la siguiente escala:

Base liquidable Hasta pesetas	Tipo medio Porcentaje	Cuota íntegra Pesetas	Resto base liquidable Pesetas	Tipo marginal Porcentaje
0	0,00	0	1.135.575	7,65
1.135.575	7,65	86.871	1.135.575	8,50
2.271.150	8,08	183.395	1.135.575	9,35
3.406.725	8,50	289.572	1.135.575	10,20
4.542.300	8,93	405.400	1.135.575	11,05
5.677.875	9,35	530.881	1.135.575	11,90
6.813.450	9,78	666.015	1.135.575	12,75
7.949.025	10,20	810.801	1.135.575	13,60
9.084.600	10,63	965.239	1.135.575	14,45
10.220.175	11,05	1.129.329	1.135.575	15,30
11.355.750	11,48	1.303.072	5.677.875	16,15
12.491.325	11,90	1.486.815	5.677.875	17,00
13.626.900	12,32	1.670.558	5.677.875	17,85
14.762.475	12,75	1.854.301	5.677.875	18,70
15.898.050	13,17	2.038.044	5.677.875	19,55
17.033.625	13,60	2.221.787	5.677.875	20,40
18.169.200	14,02	2.405.530	5.677.875	21,25
19.304.775	14,45	2.589.273	5.677.875	22,10
20.440.350	14,87	2.773.016	5.677.875	22,95
21.575.925	15,30	2.956.759	5.677.875	23,80
22.711.500	15,72	3.140.502	5.677.875	24,65
23.847.075	16,15	3.324.245	5.677.875	25,50
24.982.650	16,57	3.507.988	5.677.875	26,35
26.118.225	17,00	3.691.731	5.677.875	27,20
27.253.800	17,42	3.875.474	5.677.875	28,05
28.389.375	17,85	4.059.217	5.677.875	28,90
29.524.950	18,27	4.242.960	5.677.875	29,75
30.660.525	18,70	4.426.703	5.677.875	30,60
31.796.100	19,12	4.610.446	5.677.875	31,45
32.931.675	19,55	4.794.189	5.677.875	32,30
34.067.250	19,97	4.977.932	5.677.875	33,15
35.202.825	20,40	5.161.675	5.677.875	34,00
36.338.400	20,82	5.345.418	5.677.875	34,85
37.473.975	21,25	5.529.161	5.677.875	35,70
38.609.550	21,67	5.712.904	5.677.875	36,55
39.745.125	22,10	5.896.647	5.677.875	37,40
40.880.700	22,52	6.080.390	5.677.875	38,25
42.016.275	23,35	6.437.073	5.677.875	39,40
43.151.850	24,18	6.793.756	5.677.875	40,55
44.287.425	25,00	7.150.439	5.677.875	41,70
45.423.000	25,82	7.507.122	5.677.875	42,85
46.558.575	26,65	7.863.805	5.677.875	44,00
47.694.150	27,47	8.220.488	5.677.875	45,15
48.829.725	28,30	8.577.171	5.677.875	46,30
49.965.300	29,12	8.933.854	5.677.875	47,45
51.100.875	29,95	9.290.537	5.677.875	48,60
52.236.450	30,77	9.647.220	5.677.875	49,75
53.372.025	31,60	10.003.903	5.677.875	50,90
54.507.600	32,42	10.360.586	5.677.875	52,05
55.643.175	33,25	10.717.269	5.677.875	53,20
56.778.750	34,07	11.073.952	5.677.875	54,35
57.914.325	34,90	11.430.635	5.677.875	55,50
59.049.900	35,72	11.787.318	5.677.875	56,65
60.185.475	36,55	12.143.999	5.677.875	57,80
61.321.050	37,37	12.500.682	5.677.875	58,95
62.456.625	38,20	12.857.365	5.677.875	60,10
63.592.200	39,02	13.214.048	5.677.875	61,25
64.727.775	39,85	13.570.731	5.677.875	62,40
65.863.350	40,67	13.927.414	5.677.875	63,55
67.000.000	41,50	14.284.097	5.677.875	64,70
68.136.650	42,32	14.640.780	5.677.875	65,85
69.273.300	43,15	15.000.000	5.677.875	67,00
70.410.000	44,00	15.360.000	5.677.875	68,15
71.546.750	44,82	15.720.000	5.677.875	69,30
72.683.500	45,65	16.080.000	5.677.875	70,45
73.820.250	46,47	16.440.000	5.677.875	71,60
74.957.000	47,30	16.800.000	5.677.875	72,75
76.093.750	48,12	17.160.000	5.677.875	73,90
77.230.500	48,95	17.520.000	5.677.875	75,05
78.367.250	49,77	17.880.000	5.677.875	76,20
79.504.000	50,60	18.240.000	5.677.875	77,35
80.640.750	51,42	18.600.000	5.677.875	78,50
81.777.500	52,25	18.960.000	5.677.875	79,65
82.914.250	53,07	19.320.000	5.677.875	80,80
84.051.000	53,90	19.680.000	5.677.875	81,95
85.187.750	54,72	20.040.000	5.677.875	83,10
86.324.500	55,55	20.400.000	5.677.875	84,25
87.461.250	56,37	20.760.000	5.677.875	85,40
88.598.000	57,20	21.120.000	5.677.875	86,55
89.734.750	58,02	21.480.000	5.677.875	87,70
90.871.500	58,85	21.840.000	5.677.875	88,85
92.008.250	59,67	22.200.000	5.677.875	90,00
93.145.000	60,50	22.560.000	5.677.875	91,15
94.281.750	61,32	22.920.000	5.677.875	92,30
95.418.500	62,15	23.280.000	5.677.875	93,45
96.555.250	62,97	23.640.000	5.677.875	94,60
97.692.000	63,80	24.000.000	5.677.875	95,75
98.828.750	64,62	24.360.000	5.677.875	96,90
100.000.000	65,45	24.720.000	5.677.875	98,05

CAPITULO VII

La deuda tributaria

SECCIÓN PRIMERA: LA CUOTA TRIBUTARIA

Art. 44. *Aplicación de coeficientes.*-1. La cuota tributaria del Impuesto será el resultado de multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del Grupo en el que, por su parentesco con el transmitente, figure incluido:

Patrimonio preexistente en millones de pesetas	Grupos del artículo 42		
	I y II	III	IV
De 0 a 57	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 57 a 284	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 284 a 567	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 567	1,2000	1,9059	2,4000

2. Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por aplicación del coeficiente que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente inmediato inferior, sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

3. En los seguros sobre la vida, para determinar la cuota tributaria del beneficiario, se aplicará el coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el contratante salvo en los seguros colectivos o en los contratados por las Empresas en favor de sus empleados en los que se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

4. Si no fuese conocido el parentesco de los causahabientes en una sucesión pero sí su número, se aplicará el mayor coeficiente de los establecidos para el Grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda cuando el parentesco de aquellos sea conocido.

Si no fuese conocido el número de herederos se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de este Reglamento.

5. Cuando el donatario de bienes comunes de la sociedad conyugal, por su parentesco con cada uno de los cónyuges donantes, esté incluido en más de un Grupo de los que figuran en el artículo 42 de este Reglamento, la cuota tributaria se obtendrá sumando las cantidades que

resulten de aplicar a la parte de cuota íntegra que corresponda al valor donado por cada cónyuge el respectivo coeficiente multiplicador.

Art. 45. *Valoración del patrimonio preexistente.*—Para la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se tendrá en cuenta las siguientes reglas:

a) La valoración del patrimonio se realizará aplicando las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

b) En el caso de adquisiciones por causa de muerte se excluirá el valor de aquellos bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el Impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante.

c) En el caso de adquisiciones por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» equiparable, se excluirá el valor de los bienes y derechos recibidos con anterioridad del mismo donante que hubiesen sido objeto de acumulación y por cuya adquisición se hubiese satisfecho el Impuesto.

d) En el patrimonio preexistente del cónyuge que hereda se incluirá el valor de los bienes que reciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

e) En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, sólo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo dispuesto en las letras b) y c) anteriores.

f) La valoración del patrimonio preexistente deberá realizarse con relación al día del devengo del Impuesto.

SECCIÓN SEGUNDA: DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Art. 46. *Regla general.*—De la cuota tributaria que resulte de la aplicación de los dos artículos anteriores, cuando la sujeción al Impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un Impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubieran sido sometidos a gravamen en el extranjero por un Impuesto similar. El tipo medio efectivo será el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100. El tipo medio se expresará incluyendo hasta dos decimales.

CAPITULO VIII

Devengo y prescripción

SECCIÓN PRIMERA: DEVENGO

Art. 47. *Devengo.*—1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

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

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

SECCIÓN SEGUNDA: PRESCRIPCIÓN

Art. 48. *Prescripción.*—1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación; en el segundo, desde que se cometiere la infracción.

2. 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, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

3. La presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración.

para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario.

CAPITULO IX

Normas especiales

SECCIÓN PRIMERA: USUFRUCTO, USO Y HABITACIÓN

Art. 49. *Usufructos.*—Para la valoración de los derechos de usufructo y nuda propiedad se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

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

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

Art. 50. *Uso y habitación.*—El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueren impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

Art. 51. *Reglas especiales.*—1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquella, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

3. Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

4. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al 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, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

5. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre 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 el usufructuario, pagará este 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 girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

5. 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 simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

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

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el Impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiere antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

Art. 52. *Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso.*-1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le 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 el testador o por la normativa aplicable.

2. Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que este Reglamento establezca un régimen peculiar.

SECCIÓN SEGUNDA: SUSTITUCIONES

Art. 53. *Sustituciones.*-1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el Impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

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

3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «inter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.

SECCIÓN TERCERA: FIDEICOMISOS

Art. 54. *Fideicomisos.*-1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del Grupo de parentesco más lejano con el causante.

2. Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.

3. Si dentro de los plazos para practicar la liquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el Impuesto con arreglo al coeficiente que correspondía a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante.

4. Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutar en todo o en parte, temporal o vitalicia-

mente, o tuviera la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario, pagará el Impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el Impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.

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

6. El heredamiento de confianza autorizado por la legislación foral se considerará como fideicomiso a efectos del Impuesto.

7. En los fideicomisos que admite el derecho foral de Cataluña, cuando el fideicomisario se determine por la existencia de descendientes del fiduciario o por otro supuesto de los que permite dicha legislación, se liquidará el Impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el Impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquéllos, con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso, pudiendo los derechohabientes del fiduciario solicitar la devolución del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos.

8. En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente.

SECCIÓN CUARTA: RESERVAS

Art. 55. *Reservas.*-1. En la herencia reservable con arreglo al artículo 811 del Código Civil satisfará el Impuesto el reservista en concepto de usufructuario; pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva, o por renuncia, se extinguiera ésta, vendrá obligado el reservista a satisfacer el Impuesto correspondiente a la nuda propiedad, con aplicación, en tal caso, de lo prevenido en los artículos 47.3 y 58 de este Reglamento.

2. En la reserva ordinaria a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil, se liquidará el Impuesto al reservista 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 al reservatorio.

3. En ambos casos, el reservatario satisfará el Impuesto teniendo en cuenta lo prevenido en el artículo 47.3 y atendido a su grado de parentesco con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar, reconocida en el artículo 972 del Código Civil.

4. Lo dispuesto en los números anteriores será, en todo caso, de aplicación a las reservas reguladas en los artículos 139 de la Compilación de Aragón, 274 de la de Cataluña, 269 de la de Navarra y 36 y 38 de la de Vizcaya.

SECCIÓN QUINTA: PARTICIÓN Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Art. 56. *Principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación.*-1. En las adquisiciones por causa de muerte, cualquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad 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 los distintos adquirentes o herederos.

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

3. 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 los herederos y legatarios, en relación con el título hereditario.

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

Art. 57. *Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.*—Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legítimo en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

SECCIÓN SEXTA: REPUDIACIÓN Y RENUNCIA

Art. 58. *Repudiación y renuncia.*—1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el Impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

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

4. Para que la renuncia del cónyuge sobreviviente a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del Impuesto, del caudal relicto del fallecido será necesario que la renuncia, además de reunir los requisitos del apartado 1, se haya realizado por escritura pública con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones se girará liquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los que resulten beneficiados por la renuncia.

SECCIÓN SÉPTIMA: CASOS ESPECIALES DE DONACIÓN

Art. 59. *Donaciones onerosas y remuneratorias.*—1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, tributarán como donación por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos en la forma establecida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SECCIÓN OCTAVA: ACUMULACIÓN DE DONACIONES

Art. 60. *Acumulación de donaciones entre sí.*—1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del Impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

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

3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos donados el tipo medio efectivo de gravamen

que corresponda a la liquidación practicada a consecuencia de la acumulación. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará según lo dispuesto en el artículo 46, letra b), de este Reglamento.

La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante.

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

Art. 61. *Acumulación de donaciones a la herencia del donante.*—1. En la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario serán acumulables a la base imponible de la sucesión la de las donaciones realizadas en los cinco años anteriores al fallecimiento, considerándose a efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas.

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

3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos el tipo medio efectivo de gravamen que, calculado como dispone el artículo 46, letra b), de este Reglamento, corresponda a la sucesión.

La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante.

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

CAPÍTULO X

Infracciones y sanciones

Art. 62. *Principio general.*—Las infracciones tributarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

TÍTULO II

Gestión del Impuesto

CAPÍTULO PRIMERO

Normas generales

Art. 63. *Competencia funcional.*—La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

Art. 64. *Presentación de documentos y declaraciones.*—Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes.

Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

Art. 65. *Carácter del presentador del documento.*—1. El presentador del documento o de la declaración tributaria, para su liquidación por la Administración o para acompañar a la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto y, por consiguiente, todas las notificaciones que se le hagan, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

2. En el caso de que el presentador no hubiese recibido el encargo de todos los interesados en el documento o declaración deberá hacerlo constar expresamente designando a sus mandantes.

En estos casos, el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador o de las diligencias que éste suscriba, se limitarán a las personas a las que manifieste expresamente representar.

3. En los casos del apartado anterior sólo se liquidarán los derechos que hayan de satisfacer los mandantes del presentador que deberá acompañar una copia simple literal del documento presentado que, previo cotejo, se conservará en la oficina que, una vez transcurridos los plazos de presentación, requerirá a los demás interesados para la presentación por su parte del documento o declaración en el plazo de los diez días siguientes. Presentado el documento o, en otro caso, de oficio, la oficina girará las liquidaciones que procedan a cargo de los demás interesados con imposición de las sanciones que sean aplicables.

CAPITULO II

Régimen de presentación de documentos

SECCIÓN PRIMERA: DOCUMENTOS A PRESENTAR

Art. 66. *Contenido del documento y documentación complementaria.*-1. Los sujetos pasivos presentarán los documentos, acompañados de copia simple, a la Administración Tributaria para la práctica de las liquidaciones que procedan en los plazos y en las oficinas competentes, con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite.

Si el documento no contuviese todos los datos mencionados, se presentará acompañado de una relación en la que figuren los omitidos.

3. En el caso de no existir documento, se presentará una declaración, extendida en papel común, en la que se harán constar todos los datos indicados en el número anterior.

4. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, junto con el documento o declaración que en la relación de bienes deberá incluir, en su caso, los gananciales del matrimonio, se presentarán:

a) Certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad.

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

c) Un ejemplar de los contratos de seguro concertados por el causante o certificación expedida por la Entidad aseguradora en el caso del seguro colectivo, aun cuando hubieran sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial.

d) Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de veintinueve años, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en Entidades financieras, del valor teórico de las participaciones en el capital de Entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.

5. Los sujetos pasivos acompañarán una relación de su patrimonio preexistente en la fecha del devengo del Impuesto, valorado con arreglo a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta declaración podrá sustituirse por una copia de la correspondiente a dicho Impuesto por el ejercicio anterior al fallecimiento si éste hubiese tenido lugar una vez finalizado el plazo establecido para su presentación o, en otro caso, por la del inmediato anterior, haciendo, en ambos casos, indicación de las modificaciones que en la misma procedan para adaptarla a la situación patrimonial vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuando el patrimonio preexistente del sujeto pasivo esté comprendido en el primero o en el último tramo de los establecidos en el artículo 44.1 de este Reglamento, bastará con que figure su manifestación haciéndolo constar así.

SECCIÓN SEGUNDA: PLAZOS DE PRESENTACIÓN, PRÓRROGA Y SUSPENSIÓN

Art. 67. *Plazos de presentación.*-1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.

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

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

Art. 68. *Prórroga de los plazos de presentación.*-1. La oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación.

2. La solicitud de prórroga se presentará por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

3. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida la prórroga.

4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.

5. En caso de denegación de la prórroga solicitada, el plazo de presentación se entenderá ampliado en los días transcurridos desde el siguiente al de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio. Si como consecuencia de esta ampliación, la presentación tuviera lugar después de transcurridos seis meses desde el devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora por los días transcurridos desde la terminación del plazo de seis meses.

6. La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en el artículo 67.1, a), y llevará aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración.

7. Si finalizado el plazo de prórroga no se hubiesen presentado los documentos, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Art. 69. *Suspensión de los plazos de presentación.*-1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento.

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

6. La promoción del juicio voluntario de testamentaria interrumpirá los plazos, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que quedare firme el auto aprobando las operaciones divisorias, o la sentencia que pusiere término al pleito en caso de oposición, o bien desde que todos los interesados desistieren del juicio promovido.

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

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

9. Si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto. Si se diere lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al

litigio, no se reputarán suspendidos los plazos y la Administración exigirá las sanciones e intereses de demora correspondientes a partir del día siguiente al en que hubieren expirado los plazos reglamentarios para la presentación de los documentos. La suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes, producirá el efecto de que, a partir de la fecha en que la soliciten, comience a correr de nuevo el plazo de presentación interrumpido.

SECCIÓN TERCERA: LUGAR DE PRESENTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS

Art. 70. *Competencia territorial.*-1. Los documentos o declaraciones se presentarán en las siguientes oficinas:

a) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, en la correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual.

Si el causante no hubiese tenido residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid, salvo que concurriendo a la sucesión uno o varios causahabientes con residencia habitual en España, se opte por presentarlos, previo acuerdo de los interesados, en la oficina que corresponda al territorio donde cualquiera de ellos tenga su residencia habitual.

Todos los documentos o declaraciones relativos a una misma sucesión habrán de presentarse en la oficina competente a que se refieren los dos párrafos anteriores.

Si el mismo documento incluyese la adquisición de bienes y derechos procedentes de distintas herencias, la presentación se realizará en la oficina competente para liquidar la última ocurrida en el tiempo.

b) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» equiparable, en la correspondiente al territorio donde radiquen los bienes inmuebles transmitidos, cuando el acto tenga por objeto exclusivo bienes de tal naturaleza. Si tuviese por objeto exclusivo bienes inmuebles situados fuera de España, la presentación se realizará en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si transmitiéndose más de un bien inmueble resultase que están situados en el territorio de distintas oficinas, en la del territorio donde radiquen los inmuebles que, según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, tengan mayor valor. Si los inmuebles donados fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas donde esté situado alguno de ellos, previo acuerdo de los interesados, de ser varios.

Si la donación o negocio jurídico gratuito e «inter vivos» tuviese por objeto exclusivo bienes de otra naturaleza, en la oficina del territorio donde tenga su residencia habitual el adquirente. Si existiesen varios adquirentes con distinta residencia, en la oficina del territorio donde resida el adquirente de los bienes de mayor valor; según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, y si fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas correspondientes al territorio donde tengan su residencia habitual los adquirentes, previo acuerdo de éstos. Si ninguno de los adquirentes tuviese su residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si concurriesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, todos situados en España, la presentación se hará en la oficina correspondiente al territorio de situación de los inmuebles de mayor valor, cuando la suma del de todos los inmuebles sea igual o superior al de los demás bienes transmitidos. Cuando el valor de los bienes no inmuebles sea superior al de éstos, la presentación se realizará en la oficina donde el adquirente de bienes no inmuebles de mayor valor tenga su residencia habitual y si ninguno la tuviere en territorio español, en la de situación de los inmuebles cualquiera que sea su valor.

Si concurriesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, situados todos o algunos de ellos fuera de España, la presentación se efectuará en la oficina que corresponda al lugar de situación de los inmuebles, si fuesen éstos los situados en España y, en otro caso, en la de residencia del sujeto pasivo, con la misma salvedad establecida para el caso de que no tenga residencia habitual en España.

c) Cuando se trate exclusivamente de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, los interesados podrán optar por realizar la presentación en la oficina correspondiente al territorio donde la Entidad aseguradora deba proceder al pago.

2. Los documentos comprensivos de transmisiones por causa de muerte y de adquisiciones gratuitas «inter vivos», se presentarán, precisamente, en la oficina que sea competente para liquidar la transmisión por causa de muerte.

Art. 71. *Competencia territorial y atribución de rendimientos.*-Cuando de la aplicación de las reglas del artículo anterior resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un Ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la Caja del Ente público a que corresponda.

Art. 72. *Unidad de competencia territorial.*-1. En ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aun cuando comprenda

dos o más actos o contratos sujetos al Impuesto. La oficina competente conforme a las reglas del artículo 70 liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Cuando se practiquen diversas liquidaciones, ya sean provisionales o definitivas, las segundas y ulteriores deberán efectuarse, precisamente, en la oficina que hubiese practicado la primera.

3. Los documentos o declaraciones relativos a extinción de usufructos, o los que tengan por objeto hacer constar el cumplimiento de condiciones, se presentarán en la misma oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se constituyeron o establecieron.

SECCIÓN CUARTA: CUESTIONES DE COMPETENCIA

Art. 73. *Organos competentes para su resolución.*-1. Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo declarándose incompetente al presentador.

2. Si se suscitaren cuestiones de competencia, positivas o negativas, serán resueltas:

a) Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquella.

b) Si se planteasen entre oficinas de distintas Comunidades Autónomas o entre éstas y las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda.

c) Si se planteasen entre las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

SECCIÓN QUINTA: TRAMITACIÓN

Art. 74. *Tramitación de los documentos presentados.*-1. Presentado el documento o declaración en la oficina competente, ésta dará recibo haciendo constar la fecha de presentación y el número que le corresponda en el registro de presentación de documentos, que deberá llevarse con carácter específico.

2. Tratándose de documentos relativos a adquisiciones «inter vivos», su tramitación se ajustará a las siguientes reglas:

a) Cuando se hubiesen presentado todos los datos y antecedentes necesarios para la calificación de los hechos imposables, siempre que no tenga que practicarse comprobación de valores, la oficina procederá con carácter definitivo a girar la liquidación o liquidaciones que procedan o a consignar las declaraciones de exención o no sujeción, según corresponda.

b) Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes necesarios por los interesados, se les concederá un plazo de quince días para que puedan acompañarlos. Cuando lo hicieren, y si no fuera necesaria la comprobación de valores, se procederá como se indica en la letra anterior. Si no se aportasen y sin perjuicio de las sanciones que procedan, se podrán girar liquidaciones provisionales en base a los datos ya aportados y a los que posea la Administración.

c) Cuando disponiendo de todos los datos y antecedentes necesarios se tuviera que practicar comprobación de valores, sobre los obtenidos se practicarán las liquidaciones definitivas que procedan, que serán debidamente notificadas al presentador.

d) Cuando para la comprobación de valores se recurriera como medio de comprobación al dictamen de Peritos de la Administración, la oficina remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se emita el dictamen solicitado, que deberá estar suficientemente razonado.

3. Tratándose de documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, se procederá con arreglo a lo dispuesto en el número anterior, pero la práctica de las liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales, debiendo procederse a la integración del declarado con las adiciones que resulten de las presunciones de los artículos 25 a 28 de este Reglamento y, en su caso, con el ajuar doméstico.

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

Art. 75. *Supuesto de herederos desconocidos.*-En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución

que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.

Art. 76. *Constancia del carácter de las liquidaciones.*—Las liquidaciones se extenderán a nombre de cada contribuyente haciendo constar en ellas su carácter de provisionales o definitivas. Del mismo modo, cuando proceda, se hará constar la naturaleza de las giradas como parciales, complementarias o caucionales.

Art. 77. *Liquidaciones complementarias.*—Procederá la práctica de liquidaciones complementarias cuando habiéndose girado con anterioridad liquidación provisional, la comprobación arroje aumento de valor para la base imponible tenida en cuenta en aquella, o cuando se compruebe la existencia de errores materiales que hubiesen dado lugar a una minoración en la cuota ingresada. El mismo carácter tendrán las liquidaciones giradas a consecuencia de nuevos datos aportados por la acción investigadora de la oficina gestora que deban dar lugar a un incremento en la base de la liquidación provisional.

SECCIÓN SEXTA: LIQUIDACIONES PARCIALES

Art. 78. *Liquidaciones parciales a cuenta.*—1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar de la oficina competente, dentro de los plazos establecidos para la presentación de documentos o declaraciones que se practique liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallasen en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de liquidación parcial.

2. Para la práctica de las liquidaciones parciales, los interesados deberán presentar en la oficina competente un escrito, por duplicado, relacionando los bienes para los que se solicita la liquidación parcial, con expresión de su valor y de la situación en que se encuentren, del nombre de la persona o Entidad que, en su caso, deba proceder al pago o a la entrega de los bienes y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes.

3. A la vista de la declaración presentada, la oficina girará liquidación parcial, aplicando sobre el valor de los bienes a que la solicitud se refiere, sin reducción alguna, la tarifa del Impuesto y el coeficiente multiplicador mínimo correspondiente en función del patrimonio preexistente.

4. Ingresado el importe de la liquidación parcial, se entregará al interesado un ejemplar del escrito de solicitud presentado con la nota del ingreso. La presentación de este escrito acreditará, ante la persona que deba proceder a la entrega o al pago que, fiscalmente, queda autorizada la entrega, el pago o la retirada del dinero o de los bienes depositados.

5. Las liquidaciones parciales que se giren con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

SECCIÓN SÉPTIMA: PAGO DEL IMPUESTO. APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO DEL PAGO

Art. 79. *Notificación de liquidaciones.*—Practicadas las liquidaciones que procedan, se notificarán al sujeto pasivo o al presentador del documento o declaración con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

Art. 80. *Plazos y forma de pago.*—1. El pago de las liquidaciones practicadas por la Administración deberá realizarse en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

3. La oficina gestora que hubiese practicado las liquidaciones podrá autorizar, a solicitud de los interesados, deducida dentro de los ocho días siguientes al de su notificación, a las Entidades financieras para enajenar valores depositados en las mismas a nombre del causante y, con cargo a su importe, o al saldo a favor de aquél en cuentas de cualquier tipo, librar los correspondientes talones a nombre del Tesoro Público por el exacto importe de las citadas liquidaciones.

Art. 81. *Supuestos generales de aplazamiento y fraccionamiento.*—Sin perjuicio de los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento de pago, a que se refieren los artículos siguientes de esta Sección, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago del Reglamento General de Recaudación.

Art. 82. *Aplazamiento por término de hasta un año.*—Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis

causa», por término de hasta un año, cuando concurren las condiciones siguientes:

- Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.

La concesión del aplazamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día que comience su devengo.

Art. 83. *Fraccionamiento hasta por cinco anualidades.*—Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el fraccionamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis causa», en cinco anualidades como máximo, siempre que concurren las siguientes condiciones:

- Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
- Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del fraccionamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Art. 84. *Aplazamiento en caso de causahabientes desconocidos.*—A solicitud de los administradores o poseedores de los bienes hereditarios, los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán conceder el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis causa», hasta que fueren conocidos los causahabientes en una sucesión, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
- Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del aplazamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del aplazamiento implicará obligación de abonar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Art. 85. *Aplazamiento en caso de transmisión de Empresas individuales y de la vivienda habitual.*—1. Los órganos competentes para conceder los aplazamientos y fraccionamientos de pago a que se refiere el Reglamento General de Recaudación, y con sujeción al procedimiento y a las condiciones que en él se establecen, en cuanto no sean incompatibles con lo que en este artículo se dispone, podrán aplazar por tres años, a petición del sujeto pasivo, el pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional.

La solicitud deberá presentarse antes de expirar el plazo reglamentario de ingreso, acompañada del compromiso de constituir garantía suficiente que cubra la deuda principal e interés legal, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

2. Vencido el aplazamiento a que se refiere el apartado anterior, podrán acordar con las mismas condiciones y el cumplimiento de idénticos requisitos, el fraccionamiento de pago en siete plazos semestrales sucesivos, a partir de la notificación de la concesión del fraccionamiento.

La falta de pago de alguno de los pagos fraccionados producirá los efectos establecidos en el Reglamento General de Recaudación para dicho supuesto.

3. Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será aplicable a las liquidaciones giradas a consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el adquirente de la misma sea el cónyuge, ascendiente, o descendiente de aquél, o bien pariente colateral, mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento.

4. Los aplazamientos y fraccionamientos a que se refieren los números anteriores afectarán a la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda al valor comprobado de la Empresa o de la vivienda transmitidas en relación con el total caudal hereditario de cada uno de los causahabientes.

CAPÍTULO III

Autoliquidación

SECCIÓN PRIMERA: REQUISITOS Y PRESENTACIÓN

Art. 86. *Régimen de autoliquidación: Requisitos.*—1. La opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las

declaraciones-liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta, pero no dará lugar a que la oficina gestora dé cumplimiento a lo establecido en el artículo 87, apartados 3 y 4 de este Reglamento.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se admitirá la autoliquidación parcial referida a una parte de los bienes y derechos en aquellos supuestos en los que, según el artículo 78 de este Reglamento, se admite la práctica de liquidación parcial a cuenta.

Art. 87. *Presentación e ingreso de autoliquidaciones.*-1. Los sujetos pasivos que opten por determinar por sí mismos el importe de sus deudas tributarias mediante autoliquidación deberán presentarla extendida en el modelo de impreso de declaración-liquidación especialmente habilitado al efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda, procediendo a ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 67 de este Reglamento para la presentación de documentos o declaraciones o en el de prórroga del artículo 68, bien en las cuentas restringidas abiertas en las Entidades de depósito situadas en las Delegaciones o Administraciones de Hacienda, bien en las Cajas de las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del Impuesto.

2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora, en un sobre único para cada sucesión o donación, el original y copia simple del documento notarial, judicial o administrativo o privado en el que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada.

3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen y calificación del hecho imponible y, si procede, para la rectificación, comprobación y práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.

4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el número anterior.

5. Las actuaciones a que se refiere este artículo deberán realizarse en la oficina que resulte territorialmente competente según las reglas del artículo 70 de este Reglamento.

SECCIÓN SEGUNDA: TRAMITACIÓN

Art. 88. *Tramitación de autoliquidaciones.*-1. La tramitación de los documentos y de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en las oficinas gestoras se acomodará a lo dispuesto para el régimen de presentación de documentos en el artículo 74 de este Reglamento, sin otras especialidades que las que sean consecuencia de las autoliquidaciones practicadas y, en su caso, ingresadas por los interesados. En consecuencia, se procederá por la oficina gestora al examen y calificación de los hechos imponibles consignados en los documentos para girar las liquidaciones complementarias que procedan, entre otros caso, como consecuencia de errores materiales o de calificación, o por la existencia de hechos imponibles no autoliquidados por los interesados, así como las que tengan su origen en la comprobación de valores, en la adición de bienes o del ajuar doméstico o en el descubrimiento de nuevos bienes del causante.

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

2. Cuando se proceda a la comprobación de valores, se cumplirá lo dispuesto en el número 2, letras c) y d), del artículo 74 de este Reglamento.

3. Las liquidaciones giradas por la oficina competente como consecuencia de lo establecido en el presente artículo, se notificarán a los sujetos pasivos o al presentador del documento con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

SECCIÓN TERCERA: AUTOLIQUIDACIONES PARCIALES

Art. 89. *Autoliquidaciones parciales a cuenta.*-1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de este Reglamento, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, los sujetos pasivos, previa conformidad de todos en caso de ser más de uno, podrán proceder a la práctica

de una autoliquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se encuentren en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a otros bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de autoliquidación parcial.

Los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 anteriores.

2. La autoliquidación deberá practicarse aplicando sobre el valor de los bienes a que se refiera, sin reducción alguna, la tarifa del Impuesto y los coeficientes multiplicadores mínimos correspondientes en función del patrimonio preexistente.

3. Ingresado el importe de la autoliquidación parcial en la forma establecida en el artículo 87 de este Reglamento, se presentará en la oficina competente un ejemplar del impreso de autoliquidación donde conste el ingreso, acompañado de una relación por duplicado en la que se describan los bienes a que se refiera, su valor y la situación en que se encuentren, así como el nombre de la persona o Entidad que deba proceder al pago o a la entrega de los bienes, y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes, devolviéndose por la oficina uno de los ejemplares de la relación con la nota del ingreso.

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

SECCIÓN CUARTA: APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS

Art. 90. *Aplazamiento y fraccionamiento de autoliquidaciones.*-1. Serán aplicables las normas del Reglamento General de Recaudación para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos del pago de autoliquidaciones que los interesados deban satisfacer por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. No obstante, si en el régimen de presentación de documentos correspondiese a las oficinas gestoras la competencia para acordar el aplazamiento y el fraccionamiento de pago y concurren los requisitos establecidos en los artículos 82, 83 y 84 de este Reglamento, los interesados podrán solicitar de la oficina competente para admitir la autoliquidación, dentro de los cinco primeros meses del plazo establecido, la concesión del beneficio. Si la petición fuese denegada, el plazo para el ingreso se entenderá prorrogado en los días transcurridos desde el de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio, sin perjuicio del abono de los intereses de demora que procedan.

CAPITULO IV

Obligaciones formales

Art. 91. *Normas generales.*-1. Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción 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. Los encargados del Registro Civil remitirán a los mismos Organismos, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio.

3. Los Notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los Organismos de la Administración Tributaria 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 aquellos les pidan 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 Orgánica del Notariado de 28 de mayo de 1862, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, 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.

Los Consules cumplimentarán la obligación impuesta en este apartado remitiendo los índices o relaciones a la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, Asociaciones, Fundaciones, Sociedades, funcionarios y particulares o cualquiera 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 la Administración lo autorice.

5. Las Entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona, a menos que se

justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada.

6. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Economía y Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes.

TITULO III

Procedimientos especiales

CAPITULO PRIMERO

Procedimiento sobre presunciones de hechos imposables

Art. 92. *Procedimiento.*—Cuando la Administración tenga conocimiento de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, en los que se fundamentan las presunciones sobre la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto, sin haber sido objeto de declaración en los plazos establecidos para la presentación de documentos, lo pondrá en conocimiento de los interesados por medio de la oficina que fuese la competente para practicar la liquidación, para que aquéllos manifiesten su conformidad o disconformidad con la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tengan por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes.

Transcurrido dicho plazo, la oficina, a la vista del expediente, dictará la resolución que proceda, girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imposables que estime producidos.

CAPITULO II

Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria

Art. 93. *Procedimiento.*—Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionales, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.

CAPITULO III

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

Art. 94. *Procedimiento.*—El procedimiento para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto con posterioridad al ingreso de las liquidaciones giradas por la Administración o de las autoliquidaciones practicadas por los interesados, se ajustará a las siguientes reglas:

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

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

3.^a Si la oficina estimase acreditada fehacientemente la existencia o el pago de la deuda, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución de la porción de impuesto a que se refiere la regla primera. En caso contrario, propondrá acuerdo denegatorio que se notificará a los interesados con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

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

CAPITULO IV

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

Art. 95. *Procedimiento.*—El procedimiento para la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a una deuda del donante, garantizada con derecho real que recaiga sobre los bienes que hubiesen sido donados por el mismo, cuando haya sido pagada por el donatario después de ingresado el Impuesto correspondiente a la donación, se ajustará a las reglas siguientes:

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

2.^a El interesado deberá solicitar la rectificación mediante escrito presentado dentro del plazo de cinco años, contado desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para presentar el correspondiente documento, declaración o declaración-liquidación, en la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, acompañando los documentos que acrediten el pago de la deuda por su cuenta.

3.^a Si la oficina estimase acreditado fehacientemente el pago de la deuda por el donatario, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución, que no incluirá intereses de demora. En otro caso, la propuesta será denegatoria de la devolución y el correspondiente acuerdo se notificará al interesado con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

CAPITULO V

Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración

Art. 96. *Procedimiento.*—El procedimiento para que la Administración pública pueda ejercitar el derecho de adquisición reconocido en el artículo 19 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a El órgano u oficina que haya practicado liquidaciones definitivas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remitirá al Delegado de Hacienda o al órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas, dentro del mes siguiente a la fecha en que hubiesen ganado firmeza, relación por duplicado de los documentos o declaraciones presentados en los que se incluyan bienes o derechos que reúnan las condiciones establecidas en el párrafo segundo del artículo 41.1 de este Reglamento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración, con indicación de los bienes concretos susceptibles de ser adquiridos y del nombre, domicilio y demás circunstancias personales de los adquirentes.

2.^a Dentro del mes siguiente a la recepción de estas relaciones, el Delegado de Hacienda o el órgano correspondiente en la Comunidad Autónoma, previo informe del Servicio Jurídico, propondrá al Centro directivo encargado de la gestión del impuesto, los bienes sobre los que que proceda ejercitar el derecho de adquisición, relacionados por orden de importancia según su valor comprobado.

3.^a Recibida la propuesta en el Centro directivo, éste recabará informe sobre las disponibilidades presupuestarias para atender a los gastos de la adquisición y, a la vista de este informe, comunicará al órgano proponente los bienes sobre los que debe ejercitarse el derecho de adquisición. Estas actuaciones deberán estar ultimadas de tal modo que la comunicación a los Delegados de Hacienda o a los órganos respectivos de las Comunidades Autónomas sea realizada dentro del tercer mes siguiente a la fecha en que las liquidaciones a que se refiere la regla primera hubiesen quedado firmes.

4.^a Recibida la comunicación por el Delegado de Hacienda u órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, lo comunicará a los interesados, concediéndoles el plazo de un mes para formular las

alegaciones que estimen convenientes a su derecho. Al mismo tiempo, dará traslado a los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial para que hagan constar, mediante nota, que el bien o derecho se encuentra sometido al ejercicio del derecho de adquisición por la Administración. Ultimado, el expediente, se elevará de nuevo al Centro directivo que, a la vista de las actuaciones practicadas, propondrá al Ministerio de Economía y Hacienda, o al órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, la resolución que deba dictarse.

La nota de afección a que se refiere el párrafo anterior caducará a los dos años de su fecha.

5.ª La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, o la resolución del órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, se notificará a los interesados y será susceptible de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previa interposición del recurso de reposición a que se refiere la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

CAPITULO VI

Procedimiento para la devolución del Impuesto correspondiente a bienes sobre los que la Administración haya ejercitado el derecho de adquisición

Art. 97. *Procedimiento.*—El procedimiento para la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a bienes o derechos sobre los que la Administración hubiese ejercitado el derecho de adquisición establecido en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

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

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

TITULO IV

Tasación pericial contradictoria

Art. 98. *Tasación pericial contradictoria.*—En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente. La presentación determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma.

2.ª En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un Perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al «dictamen de Peritos de la Administración» previsto en el artículo 52.1. d), de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en la que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.ª Recibida por la oficina competente la valoración del Perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de «dictamen de Peritos de la Administración», se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un Perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el Perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos concediéndole un nuevo plazo de quince días para formular la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.ª Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de Perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado sobre el que se hubiese girado la liquidación, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a la confirmación de la liquidación inicialmente practicada. En este caso, el sujeto pasivo deberá ingresar el importe del Impuesto en el resto del plazo que quedase por transcurrir al tiempo de solicitar la tasación, liquidándose los correspondientes intereses de demora.

5.ª Si la tasación del Perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de esta, si fuese mayor que el valor declarado, o éste valor en caso contrario, procedien-

dose a la rectificación de la liquidación inicialmente practicada. La nueva liquidación, con los correspondientes intereses de demora, se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.ª Si la tasación del Perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un Perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones y Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o Entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los Peritos anteriores, para que en el plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración que será definitiva.

7.ª En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.ª A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

En ambos casos se liquidarán los correspondientes intereses de demora.

9.ª Los honorarios del Perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer Perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El Perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el Perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregadas en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer Perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

TITULO V

Cierre registral

Art. 99. *Principio general sobre admisión de documentos.*—1. Los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo, no se admitirán ni surtirán efecto en Oficinas o Registros Públicos sin que conste en ellos la nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o la del ingreso de la correspondiente autoliquidación o la de declaración de exención o no sujeción consignada en ellos por la oficina gestora a la vista de la declaración-liquidación presentada, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración.

2. Los Juzgados y Tribunales que hubiesen admitidos los documentos a que se refiere el número anterior sin las notas que en él se indican, remitirán a los órganos de la Administración tributaria de su jurisdicción copia autorizada de los mismos, en el plazo de los quince días siguientes al de su admisión.

Art. 100. *Cierre registral.*—1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles, y de la Propiedad Industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación.

2. A los efectos prevenidos en el número 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 oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables.

3. Cuando se encontrare pendiente de liquidación, provisional o definitiva, el documento o la declaración presentada en la oficina competente y en los casos de autoliquidación, el Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar. Cuando exista liquidación provisional o 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 liquidaciones cuyo pago garantizaba o se justifique fehacientemente de cualquier otra manera el ingreso de las mismas y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera.-Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto General sobre las Sucesiones podrán, dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las oficinas liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad funciones en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segunda.-El artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, quedará redactado en los siguientes términos:

«Artículo 62.-En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.^a La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de los quince días siguientes al de notificación del acuerdo aprobatorio del resultado del expediente de comprobación de valores.

2.^a En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un Perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al "dictamen de Peritos de la Administración" previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.^a Recibida por la oficina competente la valoración del Perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de "dictamen de Peritos de la Administración", se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un Perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el Perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos para que en un nuevo plazo de quince días formule la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.^a Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de Perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a girar liquidación complementaria de la provisionalmente girada por el valor declarado, con los correspondientes intereses de demora, que se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en el plazo establecido en el Reglamento General de Recaudación.

5.^a Si la tasación del Perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o este valor en caso contrario. En el primer supuesto se girará la liquidación complementaria que proceda con intereses de demora, procediéndose a su ingreso por el sujeto pasivo en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.^a Si la tasación del Perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un Perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones o Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los Peritos anteriores, para que en plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración, que será definitiva.

7.^a En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.^a A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

9.^a Los honorarios del Perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer Perito fuese superior en

un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado en los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El Perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el Perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer Perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.»

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.-Las oficinas liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad liquidarán, en el ámbito de sus competencias, los documentos o declaraciones presentados en las mismas, a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, hasta 31 de diciembre de 1987, por hechos imposables que hayan tenido lugar antes de la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los documentos relativos a donaciones se entenderán presentados a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, siendo aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior.

Segunda.-Los documentos o declaraciones referentes a hechos imposables acaecidos antes del 1 de enero de 1988 se presentarán desde este día en las oficinas que sean las competentes con arreglo a las normas de este Reglamento, salvo que, en virtud de los Convenios a que se refiere la disposición adicional primera, puedan presentarse en Oficinas Liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad.

Tercera.-La competencia para la gestión y liquidación estará atribuida a los órganos a que se refiere el artículo 63 desde el día 1 de enero de 1988, salvo cuando se trate de documentos presentados a liquidación con anterioridad, en cuyo caso se seguirá manteniendo la competencia de las oficinas en que hubiesen sido presentados hasta su liquidación definitiva.

Cuarta.-Hasta que no se disponga lo contrario por el Ministerio de Economía y Hacienda, las Administraciones de Hacienda limitarán su actuación en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la admisión de documentos y declaraciones tributarias, que deberán remitir a la Delegación de Hacienda de la que dependen a efectos de su ulterior tramitación.

Quinta.-No obstante lo dispuesto en los artículos 78 y 89 de este Reglamento, en las liquidaciones o autoliquidaciones parciales será admisible la reducción de la base imponible en el importe de los beneficios fiscales a que se refiere la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sexta.-Las referencias que en este Reglamento se contienen al Impuesto sobre el Patrimonio se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta tanto aquél entre en vigor.

Séptima.-El plazo de presentación establecido en el artículo 3.1, a), del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, se aplicará a los hechos imposables acaecidos a partir del día 5 de mayo de 1988.

Octava.-En la consolidación del pleno dominio que tenga lugar a partir del 1 de enero de 1988 cuando se hubiese desmembrado como consecuencia de una sucesión o donación causada antes de aquella fecha, serán aplicables las reglas del artículo 51.2 de este Reglamento pero, en ningún supuesto, se aplicarán las reducciones en la base imponible establecidas en el artículo 42.1 del mismo.

Novena.-Las donaciones otorgadas con anterioridad al 1 de enero de 1988 serán acumulables a los efectos de los artículos 60 y 61 de este Reglamento cuando se hayan otorgado dentro del plazo de los tres años a contar desde la fecha de la donación o sucesión a que se acumulen, pero en ningún caso habrá lugar a la devolución de cantidades satisfechas por liquidaciones firmes practicadas.

Décima.-Hasta que por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de los documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos en este Reglamento, se sancionará, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas, siempre que no hubiera mediado requerimiento de la Administración. Mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de las cuotas.