Adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa al Derecho Civil Vasco

Diciembre 2016

El pasado 18 de noviembre de 2016 se publicó en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. A través de la citada Norma Foral se introducen determinadas modificaciones para adaptar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas y los Tributos Locales a las peculiaridades propias de la nueva legislación civil vasca. No obstante, se quisiera indicar que el legislador foral con la aprobación de la Norma Foral 7/2015, 23 diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, ya procedió a realizar una adaptación parcial de la normativa tributaria a la citada Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco.
A continuación, pasamos a exponer las principales adaptaciones introducidas a través de la presente Norma Foral en relación a las instituciones hereditarias que se citan a continuación. Las medidas que hemos seleccionado y que resumimos, tienen efectos a partir del **1 de enero de 2016**.

- **Testamentos por comisario o mediante uso del poder testatorio**

✓ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

- El devengo del Impuesto se produce cuando se haga uso del poder testatorio con carácter irrevocable o se extinga (no a la fecha de fallecimiento del causante).

- Se han de presentar dos liquidaciones, en su caso: (i) una, inmediata a la muerte del causante, sobre el importe de la herencia no afectada por el ejercicio del poder testatorio y (ii) otra, sobre el importe de la herencia afectado por el poder, una vez se ejercite el mismo.

- En caso de que se atribuya el derecho a usufructuar los bienes y derechos, se practicará una doble liquidación de ese usufructo: (i) una provisional, al fallecimiento del causante con arreglo a las normas del usufructo vitalicio y (ii) otra definitiva cuando se haga uso del poder, con arreglo a las normas del usufructo temporal.

- A efectos de la liquidación y de la aplicación de las reducciones, todas las adquisiciones que concurran de un mismo sucesor se acumulan. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las liquidaciones acumuladas son deducibles de la liquidación acumulada.

- En caso de que se hiciera uso del poder testatorio adjudicando un bien concreto de la comunidad postconyugal, sin proceder a la partición y liquidación de la herencia, se liquidará como donación por la mitad correspondiente al cónyuge viudo y como sucesión la otra mitad, correspondiente al causante.

- Presentación por el comisario en el plazo de 6 meses desde la fecha de fallecimiento un inventario de los bienes de la herencia.

  Asimismo, vendrá obligado a comunicar: (i) las alteraciones producidas en el inventario, en el plazo de un mes desde que se produzcan y siempre que las mismas no impliquen el devengo el Impuesto y (ii) el uso parcial o total del poder testatorio, o se produzcan algunas de las causas de extinción del mismo, en el plazo de un mes desde la fecha en que se haga uso, junto con la documentación acreditativa de dicha utilización.

✓ **Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas**

- La herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio pasa a ser contribuyente del Impuesto.

- Aplicación de la inexistencia de alternación patrimonial por las transmisiones mortis causa ("plusvalía del muerto") a la transmisión lucrativa realizada en uso del poder testatorio.

- Los rendimientos e imputaciones de rentas derivados de bienes o derechos sobre los que no se establezca un derecho de usufructo, y las ganancias y pérdidas patrimoniales se atribuyen a la herencia pendiente del ejercicio de poder testatorio. En caso de existir usufructuario será este el que tribute por los mismos.

  No obstante, se declaran exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que formen parte de la herencia, cuando dicha transmisión no suponga el ejercicio del poder testatorio.

- El valor de adquisición de los bienes, a efectos de futuras transmisiones, será el otorgado en el momento del ejercicio del poder testatorio.

- Los rendimientos de actividades económicas se imputan a la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio con independencia de que se cumplan los requisitos exigidos por la normativa para su calificación como tales.

✓ **Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas**

- La herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio pasa a ser contribuyente del Impuesto (en caso de existir un derecho de usufructo, como nuda propietaria).

✓ **Tributos locales**

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza

  - El devengo del Impuesto se realiza cuando se haga uso del poder testatorio con carácter irrevocable o se extinga (no a la fecha de fallecimiento del causante).

  - Si en el poder testatorio se otorga el derecho a usufructar los bienes mientras no se haga uso del poder, se practicará una doble liquidación del impuesto: (i) una provisional, al fallecimiento del causante con arreglo a las normas del usufructo vitalicio y (ii) otra definitiva, cuando se haga uso del poder, con arreglo a las normas del usufructo temporal.

- Otros Tributos Locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras)

  - La herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio pasa a ser contribuyente del Impuesto (salvo, en determinados casos, cuando exista un derecho de usufructo).

- **Pacto sucesorio con eficacia de presente**

✓ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

- El devengo del Impuesto se produce cuando tenga lugar la transmisión, aun en vida del instituyente.

- En los casos en que se produzca la reversión de los bienes a favor del instituyente, se ha de practicar una liquidación con arreglo a las normas del usufructo temporal con devolución del exceso pagado en su caso, respecto a la liquidación inicialmente practicada.

✓ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

- Aplicación de la inexistencia de alternación patrimonial por las transmisiones mortis causa ("plusvalía del muerto") a los pactos sucesorios con eficacia de presente, siempre que cumplan las condiciones para calificarse como título sucesorio, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[1].

- **Cuestiones comunes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

✓ Acumulación de adquisiciones hereditarias: En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a los efectos de la liquidación del Impuesto se considera como una sola adquisición hereditaria todos los incrementos de patrimonio que obtenga un causahabiente, que sean consecuencia de una misma sucesión respecto a un causante determinado, con independencia de que su obtención derive de distintos títulos sucesorios. La cuota tributaria se obtiene en función de la suma de todas las bases imponibles, aplicando una sola vez las reducciones de la base imponible correspondientes de entre las que se regulan en la Norma Foral. Además, las cuotas satisfechas con anterioridad por las liquidaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación, sin que proceda devolución de cuotas por este motivo.

[1] Artículo 3: El pacto sucesorio con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular tendrá carácter de título sucesorio solamente en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. En otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito e «inter vivos».

✓ Régimen sancionador específico para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- Presentación fuera de plazo de autoliquidaciones correspondientes a adquisiciones de bienes o derechos exentas o aquéllas en las que las reducciones a aplicar igualen o superen la base imponible del Impuesto: multa pecuniaria del 0,1% del valor neto de los bienes y derechos adquiridos, con un mínimo de 600 y un máximo de 9.000 euros por contribuyente.

- Incumplimiento de las obligaciones impuestas al comisario de las herencias que se defieran por poder testatorio: (i) falta de presentación del inventario o de su alteración: 600 euros y (ii) falta de comunicación del ejercicio del poder testatorio o de la concurrencia de las causas de extinción del mismo que correspondan a adquisiciones exentas o aquellas en las que las reducciones igualen o superen la base imponible: multa pecuniaria del 0,1% del valor neto de los bienes y derechos adquiridos, con un mínimo de 600 y un máximo de 9.000 euros por contribuyente.

* * * * * * *

La presente circular es meramente informativa y, por lo tanto, contiene información de carácter general que no constituye asesoramiento jurídico.

BSK LEGAL & FISCAL