



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

TÍTULO

LA VIVIENDA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES

WORK TITLE

THE HOUSING IN THE INHERITANCE TAX

AUTORA

ÁNGELES PÉREZ LÓPEZ

TUTORA

CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN

FEBRERO DE 2016

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. CONCEPTO Y FUNDAMENTO DEL ISD.....	2
3. ISD COMO IMPUESTO CEDIDO	15
3.1. Concepto de cesión del tributo	15
3.2. Problemas derivados de la cesión: tratamiento del no residente. 17	
4. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL	22
4.1. Fundamento de la reducción.....	22
4.2. Concepto de vivienda habitual.....	23
4.3. Ámbito subjetivo de beneficiados	26
4.4. Cuantificación del importe de la reducción.....	27
4.4.1. <i>Introducción.....</i>	<i>27</i>
4.4.2. <i>Determinación del valor de la vivienda habitual</i>	<i>28</i>
4.4.3. <i>Base de la reducción para cada heredero</i>	<i>29</i>
4.4.4. <i>Porcentaje y límites</i>	<i>31</i>
4.5. El requisito de permanencia.....	33
4.6. La aplicación de la reducción.....	38
5. CONCLUSIONES	40
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44
7. WEBGRAFÍA	46
8. NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA	47

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ART. -	Artículo
ARTS -	Artículos
B.I. -	Base Imponible
C.A –	Comunidad Autónoma
CC.AA. -	Comunidades Autónomas
CE –	Constitución Española de 1978
DGT -	Dirección General de Tributos
FJ -	Fundamento jurídico
ISD –	Impuesto de sucesiones y Donaciones
LGT –	Ley General Tributaria
LISD -	Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones
LSFCA-	Ley por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía
RDL –	Real decreto Legislativo
STC –	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS -	Sentencia del Tribunal Supremo
TC -	Tribunal Constitucional
TJUE -	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
VPO -	Vivienda de Protección Oficial

1. INTRODUCCIÓN

El ISD fue introducido en España a finales del siglo XVIII, constituyendo en la actualidad una figura clásica en los sistemas tributarios de los países democráticos al fundamentarse principalmente en sus posibilidades como fuente de ingresos e instrumento redistributivo de la renta y de la riqueza. El origen de este impuesto en nuestro país se remonta a la llamada “Manda pía forzosa” que se produjo durante la Guerra de la Independencia para financiar las pensiones de inválidos, viudas y huérfanos, teniendo vital importancia hasta que nos remontamos al antiguo Impuesto general sobre Sucesiones del año 1967, sustituido por la actual legislación del año 1987.

Desde principios del siglo XIX, la tributación de las adquisiciones de bienes y derechos *mortis causa* se regularon en España conjuntamente con la de las transmisiones onerosas *inter vivos*. Las normas de todos estos hechos imponible se contenían en las mismas leyes y reglamentos, el procedimiento de aplicación era siempre el mismo, y también eran los mismos funcionarios los encargados de su gestión. Primero, los Registradores de la propiedad y, desde 1881 y en las capitales de provincia, los Abogados del Estado. La razón de todo ello posiblemente debe buscarse en la toma en consideración del fenómeno sucesorio desde un punto de vista meramente formal. Dicho de otro modo, lo que se pretendía gravar era la transmisión de la propiedad y de los derechos reales sobre bienes y derechos y, desde esta perspectiva, tanto daba que la transmisión fuera entre vivos como por causa de muerte. Lo llamativo es que los legisladores de la época se dieron cuenta de que, por ejemplo, no es lo mismo comprar una casa que heredarla, porque los tipos de gravamen aplicables a ambos tipos de transmisión siempre fueron distintos.

La identificación del ISD con el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas *inter vivos* llegó incluso a su denominación. En un primer momento se llamó “Derecho de hipotecas”; y después, durante muchos decenios, se le conoció con el nombre de “Impuesto de derechos reales”.

En los últimos años está siendo fuertemente cuestionado en España, encontrándonos incluso con dos posiciones excluyentes, desde los que defienden su supresión hasta aquellos que abogan por su mantenimiento, si bien en este último caso con las reformas correspondientes, en el marco de un debate tanto político como

académico que ha tenido efectos muy acusados sobre la normativa del Impuesto. A la dificultad en la justificación de este tributo, como posteriormente se enunciará, junto con las antipatías que suscita entre los contribuyentes por las circunstancias y el momento que concurren en su devengo, se han añadido las últimas reformas realizadas en España en la normativa estatal y autonómica.

La profunda crítica que este impuesto está sufriendo se debe principalmente a la base de la presunta inconstitucionalidad del actual marco normativo, así como por sus efectos negativos sobre el ahorro y el necesario relevo generacional dentro de la unidad familiar.

El objetivo de este trabajo se centra en analizar el fundamento y los requisitos de aplicación de la reducción sobre la base imponible aplicable en los casos de adquisición de la vivienda habitual del causante, medida que como veremos, tiene una pretendida finalidad extrafiscal, como es la de facilitar el acceso a una vivienda digna.

2. CONCEPTO Y FUNDAMENTO DEL ISD

El Impuesto de Sucesiones presenta una serie de características que conviene analizar antes de adentrarnos en el objeto de nuestro trabajo.

Se trata de un impuesto de *naturaleza directa*, en la medida que grava un índice directo de capacidad económica como es la adquisición de renta. Es además un impuesto *subjetivo* ya que el elemento subjetivo del hecho imponible es tenido en cuenta a la hora de cuantificar la cuantía de la deuda tributaria. En este sentido se tiene en cuenta, por ejemplo, el parentesco existente entre el contribuyente y la persona de quien se recibe la atribución gratuita (causante o donante) además de otras circunstancias tales como la edad o el patrimonio preexistente del contribuyente.

En tercer lugar, el ISD es un impuesto marcado por la nota de la *progresividad* de acuerdo con la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Como es sabido, la progresividad es una cualidad que el artículo 33 CE predica del conjunto del sistema tributario y constituye un fenómeno ligado a los sistemas tributarios contemporáneos que asignan a la Hacienda Pública una función *redistributiva* de la riqueza.

El ISD es además un impuesto *instantáneo* puesto que su hecho imponible se produce en unidad de acto, teniendo lugar el devengo el día del fallecimiento del causante o cuando se celebre el acto o contrato determinante de la adquisición patrimonial gratuita *inter vivos*.

El ISD está siendo replanteado actualmente en España. Dicho impuesto somete a tributación las adquisiciones obtenidas a título gratuito, gravándose la capacidad económica del heredero o legatario y no la del causante y centrándose exclusivamente en las personas físicas ya que las personas jurídicas tributan en caso de adquisiciones gratuitas por el impuesto de sociedades. Se constituye de esta forma el hecho imponible de la imposición en el ISD sobre adquisiciones gratuitas, que entran a formar parte del patrimonio del obligado. En el caso de la transmisión *mortis causa*, la plusvalía que se pone de manifiesto por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición está exenta de gravamen en el IRPF del causante¹.

La determinación de los fundamentos de un impuesto es importante dentro de la imposición directa², cuando, además, convive con otras figuras tributarias.

Existen múltiples y diferentes argumentos que justifican este impuesto como clave del sistema impositivo, siendo actualmente los argumentos fundamentales tributarios para la protección de este impuesto los que señalan la adquisición de la riqueza como un elemento determinante de la capacidad económica en una transición gratuita, lo que debe servir de fundamento a este gravamen.

El Impuesto de Sucesiones se puede fundamentar en la constitución de un sistema tributario justo, basado en el cumplimiento de manera sistemática de una serie de principios que se enumeran en el art. 31.1 CE, como son el *principio de capacidad económica, generalidad, igualdad o progresividad* entre otros, los cuales analizaremos más adelante, para la consecución de la justicia tributaria en nuestro sistema fiscal. En el ISD la riqueza gravada no está constituida por el acto de transmisión en sí, sino que se fundamenta en la adquisición de riqueza y por consiguiente en el incremento patrimonial que experimenta el beneficiario, es decir, el valor económico de los bienes

¹ Artículo 33.3.b LIRPF, la conocida como “plusvalía del muerto”.

² MERINO JARA, I: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales», Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

adquiridos por el sujeto pasivo. Lo que se grava es la capacidad económica objeto de tal transmisión no la propia transmisión hereditaria.

Actualmente resulta muy cuestionada la constitucionalidad de este impuesto en relación a las reducciones y bonificaciones que sobre éste se realizan, incluso a la supresión de facto por algunas Comunidades Autónomas, generando una posición muy diferente del ciudadano en función del territorio donde se encuentre, produciendo esta disparidad normativa cierto conflicto con algunos límites constitucionales sobre los impuestos cedidos. Debe tenerse en cuenta además que cualquier eliminación que se haga sobre este impuesto entre parientes de manera desproporcionada, sin someterse a ciertos límites, puede entrar en conflicto con los principios establecidos en nuestra CE.

El ISD un impuesto que tiene sus competencias normativas cedidas a las CC.AA. para que éstas puedan legislar algunos aspectos de su régimen jurídico, potenciando así su autonomía financiera y decidiendo qué se hace con la recaudación objeto de cesión, cuestión que analizaremos en el siguiente epígrafe.

La ley 22/2009 recoge en su artículo 48 las competencias normativas que las CC.AA. tienen sobre dicho impuesto, refiriéndose a distintas materias, tales como las *reducciones en la base imponible*, de tal manera que pueden crearse nuevas reducciones o por el contrario regular las ya establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción. Cuando las CC.AA. creen sus propias reducciones, éstas se han de aplicar con posterioridad a las previstas en la legislación estatal. Si la reducción autonómica consiste en una mejora de la reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa C.A., a la reducción estatal. Además en la regulación que efectúen las CCAA se deberá especificar si la reducción es propia o si por el contrario consiste en una mejora de la reducción que ya ha establecido la normativa estatal.

De otro lado, nos encontramos con otras materias sobre las que también se tienen competencias normativas como son la *tarifa del impuesto*, las *cuantías o coeficientes de patrimonio preexistente* y también *las deducciones y bonificaciones de la cuota*.

Es en el art. 20 de la LISD donde se establecen las reducciones generales para este impuesto, las cuales responden a diversas razones subjetivas u objetivas, como son el parentesco con el causante y el patrimonio preexistente del sujeto pasivo, así como su discapacidad, la percepción de seguros de vida, la transmisión consecutiva de bienes o la adquisición de bienes de diversa naturaleza: vivienda habitual, bienes del patrimonio histórico o empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades del causante.

Las CC.AA. aplicarán sobre estas reducciones generales las mejoras que cada una considere, estableciéndose en función de cada comunidad, ventajas sobre:

1. La adquisición mortis causa de la vivienda habitual, cuestión sobre la que nos vamos a centrar principalmente
2. Reducción autonómica para cónyuge y parientes directos cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos no exceda de 175.000 €.
3. Mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos con discapacidad superior o igual al 33%
4. Mejora autonómica en la reducción por adquisición mortis causa de empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades.

El hecho de que el ISD regule ciertas bonificaciones respecto de la vivienda habitual o a empresas familiares, ha producido una importante laguna en este impuesto al gravar los patrimonios medios, escondiéndose los grandes patrimonios bajo la empresa familiar.

En otro orden de ideas, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto con una capacidad de recaudación baja en relación a otros impuestos, como por ejemplo el IRPF o el IVA, que tienen recaudaciones muy altas, respecto a los que las CC.AA. tienen una parte de la recaudación cedida. Sin embargo, este es un tributo que tiene capacidad para atraer a los grandes patrimonios, al caracterizarse por su progresividad, teniendo los patrimonios mayor posibilidad de deslocalización hacia comunidades que tienen una menor tributación, lo que implica que las comunidades con tributación más alta, hayan visto mermadas sus recaudaciones o prácticamente eliminadas.

Recaudación del ISD por CCAA y tributación de una Herencia Tipo (%)

	Ejemplo ISD – 0,8 M€ (*)	Tipo máximo	Recaudación 2011 (% total)
Andalucía	164.049	36,5%	15%
Asturias	162.619	36,5%	5%
Extremadura	158.796	34%	2%
Canarias	134.234	34%	2%
Castilla y León	111.480	34%	5%
Aragón	104.113	34%	6%
Galicia	55.180	18%	8%
Illes Balears	8.000	34%	2%
Castilla-La Mancha	7.940	34%	3%
País Vasco	6.000	1,5%	4%
Murcia	1.640	36,5%	1%
Madrid	1.586	34%	16%
La Rioja	1.576	34%	1%
C. Valenciana	1.523	34%	6%
Cantabria	1.268	34%	2%
Cataluña	353	32%	15%
Navarra	-	0,8%	2%

(*) Herencia de 800.000€ de los cuales 200.000 corresponden a la vivienda del fallecido

Fuente: REAF 2013 y Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Este cuadro pertenece a un estudio realizado el año 2011.

Esta imposición patrimonial presenta tanto ventajas como inconvenientes³, lo que ha provocado importantes discrepancias entre la doctrina, ya que una parte aboga por su mantenimiento mientras que otro sector doctrinal considera que lo más conveniente es la supresión del impuesto.

Algunas de las *desventajas* que presenta el ISD son, entre otras:

- I. Constituye una limitación del derecho a la propiedad privada, es decir, es un tributo que atenta contra el derecho a la herencia.
- II. Se producen supuestos de doble imposición.
- III. No se justifica en ningún momento el trato diferenciado entre las ganancias gratuitas *inter vivos* y las *mortis causa*.

³ MARTINEZ FERÁNDEZ, J.; BERDUD SEOANE, J.M; GARCÍA CARRETERO, B. Y MOYANO DE LA TORRE, O., «El impuesto sobre Sucesiones y donaciones»: Aspectos Civiles y Tributarios, Tirant lo Blanch, 2015.

- IV. El impuesto ha ido perdiendo su papel redistributivo que inicialmente se le asignaba, como consecuencia del ejercicio de las competencias de las distintas CC.AA. sobre éste, erosionando la base imponible, siendo incapaz de cumplir dicha finalidad. Además grava adquisiciones que se repiten cada largos periodos de tiempo por lo que son gravámenes muy reducidos.
- V. Parte de la doctrina cree que en lugar de recaer sobre los grandes patrimonios, recae sobre las clases medias, igual que sucede en el IP, lo que conlleva a una penalización de la propiedad inmobiliaria.
- VI. Su capacidad recaudatoria es muy pequeña, por lo que su desaparición no afectaría demasiado al nivel de ingresos públicos.
- VII. Se produce desigualdades en función del territorio en el que se encuentren, como consecuencia de las competencias normativas de las distintas comunidades autónomas, cuestión que ya hemos comentado, en las que algunas han suprimido la ley general, y otras la han mejorado; produciéndose diferencias entre distintos lugares ante una misma situación a gravar y un mismo impuesto, como por ejemplo ocurría en el siguiente supuesto.

<i>SUPUESTO DE HECHO</i>	<i>CC.AA</i>	<i>COSTE FISCAL</i>
<i>Donación 800.000 € en metálico padres a hijos (mayores de 30 años y residentes en España)</i>	<i>Hijo residente en Andalucía</i>	<i>208.159,35€</i>
	<i>Hijo residente en Cataluña</i>	<i>56.000,00€</i>
	<i>Hijo residente en Valencia</i>	<i>42.753,13€</i>
	<i>Hijo residente en Madrid</i>	<i>2.000,06 €</i>

Sin embargo, por otro lado este impuesto posee ciertas *razones que justifican su mantenimiento*, razón por la cual sigue vigente y no se ha suprimido aún:

- I. La propiedad privada es un derecho que está limitado constitucionalmente, debiendo acomodarla función social que se debe cumplir frente al derecho constitucional del derecho a tener una vivienda digna y el derecho a la propiedad privada.
- II. Se entiende el ISD como un impuesto justo, que debe cumplir una función redistributiva, recayendo sobre una manifestación real de la riqueza, y sobre todo, recayendo sobre patrimonio en este caso que pasar de manos del

causante al heredero, teniendo en cuenta que es patrimonio obtenido sin ningún tipo de esfuerzo personal, están su imposición justificada, y dejando en este caso el argumento de la doble imposición obsoleto.

Respecto a los que alegan una pérdida de la capacidad redistributiva, esto se debe a la configuración normativa que tiene nuestro país, pudiéndose esto evitar mediante una modificación de los incentivos fiscales que erosionan la base imponible.

- III. Según datos estadísticos, el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recae sobre grandes riqueza y no sobre clases medias, recayendo sobre un porcentaje muy reducido de contribuyentes.
- IV. Las desigualdades territoriales como consecuencia de las competencias normativas de las CC.AA. son consecuencia de la autonomía, y pueden resolverse sin que suponga un problema. Cuando se produzcan situaciones en las que se den diferencias importantes entre las distintas comunidades, produciéndose deslocalizaciones a nivel interno, se podrían solucionar por diferentes vías, pudiéndose gravar de manera más severa los cambios de residencia o limitar la capacidad normativa de éstas.

El ISD es uno de los tributos, como ya hemos mencionado, más cuestionados de nuestro sistema tributario ya que se han replanteado radicalmente la modificación e incluso supresión de este impuesto, adecuándolo a la realidad económica de España. Se han ido introduciendo algunas modificaciones en la Ley 2/1987 de 18 de diciembre a raíz de la STJUE de 3 de Septiembre de 2014 que posteriormente analizaremos, pronunciamiento que tuvo su origen en un procedimiento por incumplimiento iniciado por la comisión Europea, que fundamentaba su demanda en que la LFCA, permitía que las CC.AA. contemplasen una serie de beneficios fiscales adicionales que producían desigualdades territoriales en los casos en los que no existía conexión entre el causahabiente, donatario o causante con dicha comunidad (fundamentalmente en los casos de residentes en otros estados de la UE, que es precisamente lo que motivó el pronunciamiento del TJUE).

Este paso se ha orientado hacia la unificación del ISD o la modificación de la normativa vigente y no hacia la supresión de dicho impuesto; aunque pese a la reforma llevada a cabo, los residentes en terceros países continúan con un trato desigual.

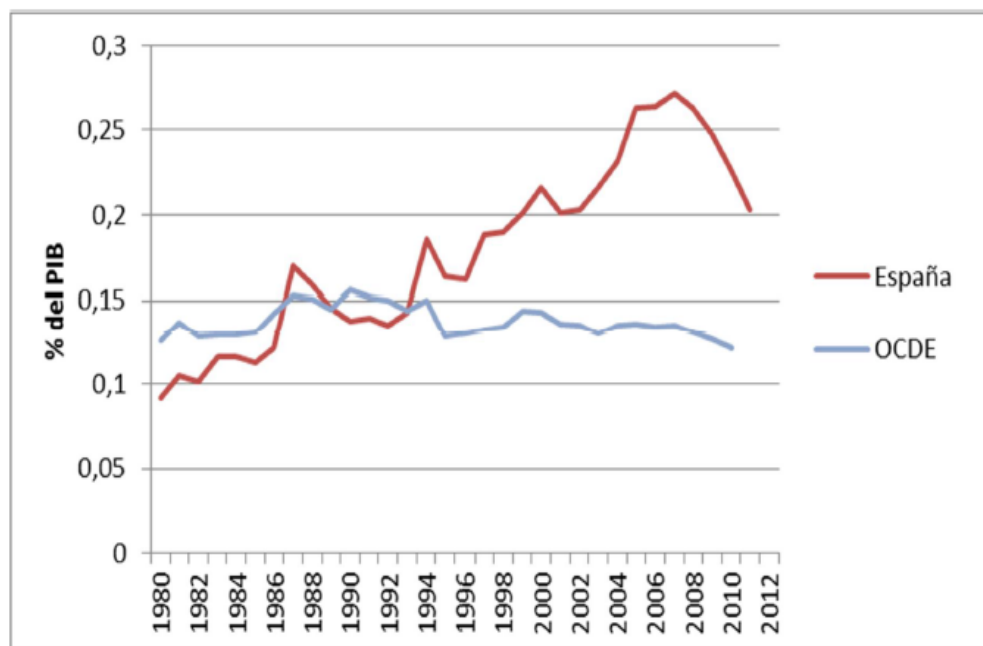
Sin embargo, el ISD es en general una figura clásica en los sistemas tributarios de bastantes de los países desarrollados (OCDE) y de la Unión Europea, aunque con escasa importancia recaudatoria y que en contadas ocasiones su recaudación no ha superado el 1% del PIB en los 34 países analizados.

Desde una perspectiva europea, en la mayoría de los países, referido a la Europa de los 15, existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo en Austria, Suecia y Portugal, países donde se suprimió el impuesto con efectos 2008, 2005 y 2004, respectivamente. En Italia el impuesto se abolió en 2001, pero se recuperó posteriormente con tipos de gravamen fijos bajos que varían en función del grado de parentesco y que, por ejemplo, entre padres e hijos se fija en el 4 %.

Respecto a los nuevos Estados Miembros de la U.E, en seis de los trece países no existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Chipre, Estonia, Eslovaquia, Letonia, Malta y Rumanía), sin embargo, en estos países están sometidos a otro tipo de impuestos. En los países en que sí existe éste, que son en 20 Estados miembros, entre los que se encuentran Alemania, Francia, Reino Unido, Italia o Polonia, incluyendo el nuestro, están exentas las adquisiciones lucrativas por los hijos del causante o del donante, y en aquellos casos en los que no lo están, se regulan tipos máximos reducidos para los familiares más cercanos (Croacia, Polonia y Hungría con tipos máximos del 5%, 7% y 21%, respectivamente).

El caso de Estados Unidos es peculiar, porque se exige un Impuesto sobre sucesiones federal, que puede considerar elevado con un mínimo exento y una escala de tipos de gravamen que oscila entre el 18% y el 40%. La idea de un tipo tan alto proviene del pensamiento de que lo ganado por una persona no tiene por qué aprovechar a quienes no lo han hecho, aunque sean sus parientes cercanos. Por tanto, nos encontramos ante un impuesto que existe en buena parte de los países de nuestro entorno y que, al menos en España, no tiene gran importancia recaudatoria.

Recaudación anual de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (% PIB)



Fuente: OCDE

Podemos añadir también, que en España, el ISD representó el 0,2 por ciento del PIB en 2012, pero su trayectoria durante los últimos años ha reflejado un claro descenso. Sin embargo, a pesar de tener una baja incidencia relativa, el peso de esta figura tributaria dentro del sistema fiscal español, es el doble que la media de los países OCDE y se encuentra en la parte más elevada en cuanto a su peso sobre la recaudación impositiva total.

Por otro lado, es importante resaltar que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones afecta tanto a la redistribución de la riqueza como a la formación del capital, lo que da lugar a que en los últimos años dicho impuesto haya sido tan cuestionado. En estos momentos se aboga por su reforma y así ha quedado plasmado en el Informe elaborado por la Comisión de Expertos de fecha Marzo de 2014.

Tal como recoge este Informe, el ISD disminuye los incentivos al ahorro y a la inversión. Además la tarifa del impuesto es de carácter progresivo como ya se ha dicho y contempla tres variables para la determinación del tipo que son la base imponible, el grado de parentesco entre causante y causahabiente y el valor del patrimonio previo del beneficiario.

Como se ha recogido ya, la carga de este impuesto es fuertemente desigual en las distintas Comunidades Autónomas, al establecerse distintos tramos de tarifa y reducciones propias, siempre mejorando la normativa estatal. El informe recoge entre otros puntos la diferencia existente entre España y otros países del resto de Europa, encontrándose España en una recaudación de este impuesto del 0.23% de su PIB frente al 0.12 % en el promedio de la OCDE, siendo bastante superior la recaudación respecto del resto de países.

El informe de la comisión de expertos es bastante tajante respecto a algunos elementos del ISD, que a su juicio deberían ser modificados, como son en primer lugar un *mínimo exento entre 20.000 y 25.000 euros para impedir que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del mismo*. De esta manera poder permitir dejar fuera del impuestos los patrimonios bajos y medios, o si se prefiere, para que se grave solo la transmisión de grandes patrimonios. En segundo lugar abogan por una *simplificación del impuesto*, así como una *regulación general que establezca los tipos mínimos y máximos* dentro de los que cada C.A. tiene plena capacidad normativa para todo el territorio nacional, así como aquellos otros aspectos del tributo que pueden desnaturalizar la “esencia” del mismo, impidiendo así las diferencias normativas que se dan entre las distintas Comunidades Autónomas en el momento de tributar por este impuesto.

El informe ha propuesto también la supresión entre otros *de la reducción por adquisición de la vivienda habitual*, excepcionando al cónyuge supérstite u otra cuestión como es el *reducir los cuatro grupos del grado de parentesco a sólo tres*, de tal manera que nos encontrásemos con un primer grupo perteneciente al cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados o adoptantes, un segundo grupo formado por parientes colaterales de segundo grado y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado, y un tercer Grupo en el que entrarían a formar parte el resto de personas no incluidas en los dos grupos anteriores.

Además, ha planteado también entre otras cuestiones *reducir sustancialmente los tipos impositivos* que, en ningún caso, han de ser superiores al que en el IRPF grava las rentas del ahorro (18%).

El informe de esta Comisión se ha mostrado intolerante en la tributación de los no residentes, a quienes no se les aplican las ventajas fiscales establecidas por la normativa autonómica. El TJUE ha señalado que la diferencia entre residentes y no residentes constituye una restricción de la libre circulación de capitales, que carece de justificación, habiendo sido demandada España por la comisión europea por este concepto ante el Tribunal de la UE, tratamiento que analizamos en los siguientes epígrafes de este trabajo.

Respecto a los grupos de parentesco, se defiende una exoneración de las adquisiciones hereditarias a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge no debería de alcanzar a transmisiones hereditarias de gran cuantía, pues se produciría un aumento de capacidad económica del heredero al margen de su condición de miembro del núcleo familiar.

Se trataría de un valor de la herencia no sujeta a transmisiones hereditarias a favor de cónyuge, ascendiente o descendente, encontrando apoyo en la doctrina que sobre todo se ha extendido en Alemania, que entiende que el mínimo no gravado se vincula a la idea de “mínimo existencial”, de manera que el patrimonio familiar podría entenderse como integrante de ese mínimo, a efectos de su transmisión mortis causa⁴.

Ello supondría mantener el gravamen, con unos tipos más moderados, en las transmisiones de patrimonios hereditarios de gran valor de manera que el ISD, dentro del núcleo familiar pudiese funcionar como un tributo extraordinario sobre "*grandes fortunas*"⁵.

⁴ RIBES RIBES, A., "El Impuesto sobre Sucesiones ¿supresión o reforma?", *Fiscal Mes a Mes*, nº 92, 2004, pág. 61.

⁵ VARONA ALABERN, J.E., «Razones necesarias para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014 (base de datos Westlaw) ¿Constituye un privilegio contrario al principio de generalidad el reducir sustancialmente la carga tributaria derivada de adquisiciones gratuitas entre familiares muy próximos? Contestar a esta pregunta implica indagar si el estrecho grado de parentesco es fundamento suficiente para dulcificar de forma tan acusada la deuda tributaria, a lo cual hay que responder negativamente. El mayor lazo de parentesco puede justificar una mitigación de la carga tributaria, lo cual resulta loable y goza de un sólido fundamento jurídico, pero no hasta el extremo de reducirla sustancialmente y con carácter general a cantidades ridículas o desproporcionadamente bajas, también respecto de las adquisiciones de elevada cuantía que suponen claras manifestaciones de riqueza. El principio de proporcionalidad, que contribuye a modular adecuadamente el alcance del de generalidad, impide que el parentesco pueda avalar la sustancial (cuando no total) anulación del impuesto. Desde el principio de generalidad no se puede admitir que un grupo amplio de individuos que reproducen perfectamente los hechos sujetos al impuesto, ostentando claramente la riqueza que mediante él se pretende gravar, queden sustancialmente excluidos sólo por el hecho de poseer un estrecho parentesco.

En este sentido se ha basado, la propuesta de la Comunidad Autónoma de Andalucía que, en sustancia, viene a ligar la supuesta "supresión" del Impuesto a la existencia de un mínimo exento. La misma prevé una exención en adquisiciones hereditarias para patrimonios transmitidos inferiores a 500.000 euros, pero siempre y cuando el valor de lo heredado sea una cantidad igual o inferior a 125.000 euros y el patrimonio del heredero no supere los 402.000 euros.

El impuesto que respondiera a los criterios expuestos generaría una considerable recaudación a las CC.AA, porque al desaparecer los elementos quasi anulatorios del impuesto, serían muchos más los que tributarían de forma razonable. Por otra parte, un impuesto así no provocaría cargas tributarias tan elevadas a los contribuyentes, ni apenas afectaría al consumo y al ahorro, ya que las alícuotas serían notablemente inferiores. Además, la generosa reducción por parentesco permitiría dejar fuera del tributo la adquisición de pequeños patrimonios (o parte de ellos), lo cual beneficiaría especialmente a las clases medias y bajas.

Para finalizar estas líneas y antes de adentrarnos en lo que es el régimen jurídico de la reducción de la adquisición por vivienda habitual mortis causa, cuestión principal sobre la que trata este trabajo, es importante referirnos a la posible función extrafiscal que tiene el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Para ello tenemos que partir de determinar qué es la extrafiscalidad del impuesto, entendiéndose como tal a los fines distintos a los recaudatorios que tiene dicho impuesto, mostrándose como instrumento idóneo para lograr objetivos constitucionales de gran interés público como la redistribución de la renta⁶. La extrafiscalidad de un impuesto no es sólo legítima sino también potenciabile, ya que en muchas ocasiones constituye un medio adecuado para alcanzar objetivos constitucionales.

Como ya hemos comentado, lo que se pretende con el ISD es aumentar la redistribución de la riqueza, excediéndose este impuesto de su finalidad fiscal de recaudación, pues lo que se debe redistribuir por este impuesto es la riqueza gravada por

⁶ VARONA ALABERN, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009, pág.20.

el mismo, la que viene enmarcada en su hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto.

La extrafiscalidad se produce cuando se utiliza el tributo para perseguir fines no recaudatorios e implica el apartamiento de las características configuradoras tradicionales del concepto de tributo. La utilización extrafiscal del tributo supone el apartamiento de los principios tradicionales de justicia tributaria; esto es, los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad tributaria son excepcionados en atención a la finalidad extrafiscal perseguida.

La admisibilidad de la extrafiscalidad ha quedado sentada entre otras en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se dice que es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario no está explícitamente en la CE, pero dicha función puede derivarse de los principios rectores de la política social y económica, señalada en los arts. 40.1 y 130.1 CE.

El ISD tiene en cuenta consideraciones extrafiscales (STC 37/1997, FJ 13ª), como la protección de la familia o la supervivencia de la pequeña empresa (arts. 38 y 39 de la CE), siempre que las medidas fiscales para su consecución sean adecuadas y proporcionales con los objetivos que pretenden conseguir, las cuales permitirán dicho relevo. En el impuesto sobre sucesiones se está penalizando al heredero, al sujeto pasivo que mantuvo su patrimonio frente al que no hizo un esfuerzo por mantenerlo⁷, provocando un desincentivo al ahorro, o bien generará estrategias por parte de los contribuyentes para evitarlo, alterando las decisiones originales en torno al modo de transmitir el patrimonio o las condiciones para recibirla.

Cuestiones interesantes se suscitan también en relación a la competencia necesaria para establecer el tributo. Cuando la extrafiscalidad está en manos de las CC.AA. se puede generar un interesante problema competencias, ya que el ente autonómico puede ostentar el poder tributario para crear el impuesto, pero no poseer la competencia material en la que consiste la finalidad extrafiscal.

⁷ CHECA GONZÁLEZ, C.: La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión, Pons –Idelco. 1996, pág. 76.

3. ISD COMO IMPUESTO CEDIDO

3.1. Concepto de cesión del tributo

La Constitución española reconoce en el art. 156 que las Comunidades Autónomas (CC.AA. en adelante) gozan de autonomía financiera para desarrollar sus competencias y ejecutar las mismas. El art. 157 CE establece además que los recursos de las CC.AA. están integrados, entre otros, por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones forma parte de tales impuestos cedidos constituyendo de hecho uno de los primeros impuestos de titularidad estatal que fue objeto de cesión. La cesión del ISD no sólo es total, alcanzando a la recaudación íntegra del hecho imponible producido en el territorio de cada CC.AA., de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en la Ley, sino que además es bastante amplia, ya que las CC.AA. Asumen en general las competencias de gestión del tributo y disponen de capacidad normativa para regular algunos de los elementos estructurales del impuesto e incluso las normas relativas a la gestión tributaria.

Actualmente, la configuración del ISD como impuesto cedido viene prevista en el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, LSFCA) incluyendo una serie de aspectos que conviene comentar.

El carácter cedido del impuesto exige abordar tres tipos de cuestiones, que son los puntos de conexión, el alcance de la cesión y las competencias normativas cedidas.

En primer lugar, se cede el rendimiento de los contribuyentes residentes en España, estableciéndose a tal efecto tres *puntos de conexión*, que son los criterios necesarios para determinar el lugar en donde se entiende realizado el hecho imponible, y en consecuencia, la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto. El primero de ellos es la «residencia habitual del causante», es decir, la residencia habitual del causahabiente a la fecha del devengo, criterio seguido en las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida, el segundo punto de conexión es «el lugar donde radiquen los bienes inmuebles» si nos

encontramos ante una donación, o también cabe la posibilidad de que se tenga en cuenta «el territorio en el que el donatario tenga su residencia habitual» a la fecha del devengo para el caso de donaciones de otros bienes que no sean inmuebles y derechos. En el presente trabajo nos centraremos exclusivamente en el caso primero de las sucesiones.

En segundo lugar, en cuanto al alcance de la cesión, el art. 32.2 de la Ley 22/2009 lo que se cede a las Comunidades Autónomas es el rendimiento del impuesto producido en su territorio, considerándose producido en el territorio de una C.A exclusivamente el rendimiento de los sujetos pasivo residentes en España, es decir, cuando se tributa por obligación personal, cuestión que explicaremos más adelante. Por lo que queda excluido de la cesión el rendimiento de privado de las obligaciones no personales, es decir, de la obligación real, el rendimiento de adquisiciones *mortis causa* cuando el causante es no residente y el rendimiento de donaciones de inmuebles situados fuera de España.

En tercer lugar, respecto a las competencias normativas cedidas, tienen las CC.AA. poder para regular ciertos elementos del impuesto como son las *reducciones*, de manera que pueden mantener las condiciones que establece la ley estatal o por el contrario mejorarla mediante el aumento del importe o porcentaje de reducción; la tarifa del impuesto; la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones sobre la cuota tributaria que tendrán que ser compatibles con las establecidas en la normativa estatal. Además, se permite la posibilidad prevista en el artículo 156.2 de la Constitución, de las Comunidades Autónomas se encarguen de la *gestión y liquidación del ISD*, aunque el régimen de autoliquidación seguirá siendo con carácter obligatorio competencia del Estado.

Aunque se trate de un impuesto compartido entre CC.AA. y Estado, la determinación de la configuración básica del ISD sigue siendo competencia del Estado. Además, hay ciertos límites que han de que respetarse siempre como son la justicia, capacidad económica o igualdad son algunos de ellos, además de a los que hace referencia el artículo 156 CE en relación a la coordinación con la Hacienda del Estado y el principio de solidaridad⁸.

⁸ ROZAS VALDÉS, J.A. «La vivienda en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones» en *La fiscalidad de vivienda en España*, coord. por Varona Alabern, Civitas, 2012.

Finalmente debe tenerse en cuenta que en todo momento nos referimos a las Comunidades Autónomas de régimen Común, excluyendo por tanto a los territorios forales de Navarra y País Vasco que siguen un régimen distinto.

3.2. Problemas derivados de la cesión: tratamiento del no residente

La Ley 22/2009 supuso para las Comunidades Autónomas de régimen común la posibilidad de reducir sustancialmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, posibilidad que ha sido aceptada por unas y desechada por otras. Sin embargo, los criterios de delimitación competencial suponen una fuente de conflictos cuando alguno de los sujetos implicados en la sucesión o donación es un no residente en España, lo que imperativamente conduce a la aplicación de la normativa estatal, aplicando el art. 21.3 LISD.

El criterio de residencia es el criterio seguido en la Ley que regula el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sometiendo a gravamen a los residentes por el patrimonio adquirido, con independencia del territorio donde se encuentren, frente al criterio de territorialidad que somete a gravamen los bienes situados en su territorio para ciudadanos no residentes. La residencia implica una relación estable con el Estado donde es residente, ello permite al contribuyente residente usar la infraestructura del Estado y disfruta de su protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, sobre la base de todo ello se justifica el gravamen por renta mundial⁹.

La Ley 21/2009 establece la residencia habitual del causante como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las CC.AA¹⁰. Por lo que se refiere a las adquisiciones *mortis causa*, que es lo que interesa en este trabajo, cuando el causahabiente reside en España tributa por obligación personal; pero si el causante es un no residente en territorio español, se limita el alcance de la cesión, por lo que no puede entenderse producido en el territorio de ninguna Comunidad Autónoma. Esto da lugar a una posible discriminación debido a que en tales casos no será aplicable la normativa autonómica, lo que produce una diferencia respecto al residente. En los casos en que el

⁹ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M:« *El ordenamiento tributario español*», Madrid, Civitas, 1985, pág. 205.

¹⁰ BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; Pérez de Ayala Becerril, L: «*Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*», Lex nova, Valladolid, 2001, págs. 197 a 199.

rendimiento *no se considera cedido*, ya sea porque se tributa por obligación real o porque, aun tributándose por obligación personal, se trata de la donación de un bien inmueble situado fuera de España o el causante no reside en España, la competencia de gestión le corresponde a la Administración estatal. Los sujetos pasivos no residentes en España, solo podrán disfrutar de las reducciones que establece el art. 20.2 de la Ley 29/1987¹¹, y en consecuencia no pueden beneficiarse de la regulación autonómica, que dispone un trato notablemente más beneficios a las sucesiones y donaciones.

Lo que se busca con las reducciones es una medida que fomente el ahorro por parte del causante y del adquirente. La norma no tiene una justificación objetiva y razonable, ya que si la medida fiscal tiene una justificación que la legitime del punto de vista tributario, como puede ser la política sectorial o económica, esta justificación debiera ser aplicable también al ciudadano no residente.

Para entender el conflicto que presenta el tratamiento del no residente en el ISD tenemos que hacer referencia a la diferencia existente entre la *obligación personal* y la *obligación real* de contribuir. Nos encontramos en la primera situación, tributación por obligación personal, cuando el contribuyente reside en territorio español en cuyo caso tributará en principio por todos los bienes de la herencia con independencia del lugar donde se encuentren; mientras que se ha de tributar por obligación real cuando el contribuyente es un no residente, en cuyo caso sólo se tributará por los bienes ubicados en España o derechos que se deben ejercitar aquí.

El punto de conexión para atribuir competencia a una Comunidad Autónoma u otra en la recaudación del tributo es el lugar de residencia habitual del causante, cuestión que se analizará más adelante en profundidad.

Tal como establece el art. 32 LSFCA se cede a las CC.AA. el rendimiento que el ISD produce en dicho territorio, considerándose producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los *sujetos pasivos residentes en España*, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, donde el causante tenga su residencia habitual en el momento del devengo. Esa definición de los puntos de conexión supone que cuando los sujetos pasivos no sean residentes en España no tiene

¹¹ Este precepto permite a los ciudadanos no residentes disfrutar de las reducciones estatales por la transmisión de la empresa familiar, de la vivienda, de la adquisición de un seguro de vida o de bienes culturales.

lugar la cesión del rendimiento a ninguna CC.AA. y ello a pesar de que el causante sea residente, si se trata de adquisiciones *mortis causa* que es lo que nos interesa. Esto supone que no solo queda fuera de aplicación la normativa autonómica en los casos de sujetos pasivos no residentes que tributan por obligación real, sino también casos en los que los sujetos pasivos son residentes y por tanto tributan por obligación personal, cuando el causante no es residente o cuando se trata de donaciones de bienes inmuebles situados fuera de España.

Por tanto nos encontramos que la obligación real de tributar del no residente, que se regulaba hasta hace poco por la ley estatal, provoca un trato discriminatorio como hemos dichos respecto a la ley de cada Comunidad Autónoma. El 3 de septiembre de 2014 se dicta una sentencia del TJUE relacionada con la ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta sentencia es el resultado de que el 7 de marzo de 2012 la Comisión presentara demanda ante el TJUE (asunto C-127/12), solicitando que se declarase que España había infringido los artículos 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) «al introducir diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España». Consecuencia de esto, el 3 de septiembre de 2014 el TJUE dictó sentencia aceptando las tesis de la Comisión y considerando que el mayor gravamen a que están sometidas herencias y donaciones en los casos en los que el causante es no residente constituye una restricción injustificada a la libertad de circulación de capitales. La sentencia se encarga de precisar que el recurso por incumplimiento presentado por la Comisión no pretende poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro y las Comunidades Autónomas, ni la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y sucesiones, sino que únicamente se discute «el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas».

En concreto dicha sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea aborda la cuestión del ISD sobre la tributación diferente atendiendo a este problema de la residencia del sujeto pasivo, llegando a producirse situaciones tales como la siguiente: si dos hermanos recibiesen una herencia de su progenitor estarían sometidos a una diferente tributación en función de si un heredero es residente en España y el otro residiera fuera del país. Es por este motivo por el que se modifica la normativa mencionada al considerarse contraria al principio de libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo y se introduce así la ley 26/2014 de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, cuya disposición final tercera introduce en la disposición adicional segunda de la LISD una serie de criterios que pretenden la plena equiparación de tratamiento en el ISD de las situaciones discriminatorias puestas de manifiesto por el TJUE.

En todo caso, la modificación se limita a introducir unos puntos de conexión específicos para estas situaciones que permitan determinar la normativa autonómica que presenta mayor vinculación, sin que se esté cediendo el impuesto a la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte de aplicación. Como hemos mencionado antes, el ISD es un impuesto cedido a las CC.AA, por lo que éstas pueden establecer una serie de reducciones fiscales, pueden crear una reducción en la base imponible, cuando respondan a criterios de carácter económico o social propias de su territorio, que sólo se aplicarán a los sujetos pasivos del impuesto con la condición de residente en la propia C.A donde se aplicase dicha bonificación; sin embargo, como nexo común se suele establecer como requisito principal que el contribuyente tenga residencia en dicha Comunidad Autónoma, condición que no tienen los no residentes dando lugar a una discriminación tal como ha reflejado el TJUE. Con la introducción de esta ley queda extendido el ámbito de aplicación tanto en herencias como en donaciones a los estados miembros de la UE o del EEE con el que presenten vínculos suficientes.

En resumen, antes de la modificación de la ley, cuando una persona fallecía y su heredero residía fuera de España, se le aplicaba la ley estatal sin derecho a las bonificaciones de las CC.AA., pero si el heredero residía en España si se le aplicaba ese beneficio fiscal. Tras el pronunciamiento del TJUE, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introduce en la LISD una serie de criterios que pretenden la plena equiparación de tratamiento en el ISD de las situaciones discriminatorias entre residentes y no residentes puestas de manifiesto por el Tribunal. De manera que

actualmente, cuando el heredero no es residente y adquiere bienes que se encuentran situados en España, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la CC.AA de residencia del causante.

En el caso de que se trate de donaciones, y se tribute por obligación real, ocurre algo parecido. Si el contribuyente reside en un Estado de la UE o del EEE, pero los bienes inmuebles se encuentran situados en España, el punto de conexión será el lugar donde radique el inmueble o donde se encuentre el mayor valor de ellos. Si por el contrario los bienes inmuebles se encuentran situados en otro estado de la UE, se atenderá a la residencia del donatario, es decir, del contribuyente.

Sin embargo, pese a las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014, sigue existiendo una barrera que no se ha conseguido eliminar respecto al vínculo de conexión con terceros estados no pertenecientes a la UE, en cuyo caso sigue aplicándose la normativa estatal.

Hecho	Residencia Fiscal	Coste fiscal
Herencia líquida por valor de 1.000.000€ por hermano. Causante es residente fiscal en Madrid.	Hijo residente en España	Mínimo: 2.625,66 €; Máximo: 3.150,80 € (por aplicación del patrimonio preexistente)
Herencia líquida por valor de 1.000.000€ por hermano. Causante es residente fiscal en Madrid.	Hijo no residente (expatriación laboral país tercero, no Comunidad Europea)	Mínimo: 262.697,34 €; Máximo: 315.236,80 € (por aplicación del patrimonio preexistente)

4. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

4.1. Fundamento de la reducción

El objetivo de reducir las desigualdades extremas en el reparto del fondo de la riqueza y modificar la distribución originaria de ésta ha de tenerse muy en cuenta, si lo que se pretende es llegar a una sociedad equitativa y a la igualdad de oportunidades.

La redistribución de la riqueza es un tema de constante actualidad, que se suele asociar a impuestos con una estructura progresiva. Lo que se busca es conseguir unos efectos redistributivos de la riqueza, siendo éste el principal fundamento de la existencia del impuesto sobre las transmisiones gratuitas en los modernos sistemas fiscales.

En este sentido, el ISD cuenta teóricamente con una evidente estructura progresiva, lo cual debería ofrecer resultados redistributivos respecto a su objeto imponible. Para ello, se ha dotado al impuesto de una tarifa progresiva, unos coeficientes multiplicadores en función del patrimonio previo y la proximidad familiar y una amplia gama de reducciones de la base imponible que pretenden aligerar la carga tributaria para aquellos componentes del círculo familiar más cercano.

El fundamento constitucional del beneficio fiscal objeto del presente trabajo se debe buscar en el derecho fundamental a disfrutar de una vivienda, previsto en el art. 47 CE. Según la Exposición de motivos del RD-Ley 7/1996 por la que se introdujo la bonificación, se pretende "aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa (...) de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase en favor de ciertas personas allegadas al fallecido". El fundamento de la reducción parece ser, pues, el logro de una finalidad de carácter extrafiscal como es la de facilitar el acceso a una vivienda digna¹². Ello explica, a modo de ejemplo, que se establezca un requisito de permanencia de la vivienda en el patrimonio del adquirente, a pesar de que quienes discuten sobre su aplicación a veces olvidan este fundamento y se aplica en la mayoría de ocasiones como un beneficio fiscal que modula la capacidad contributiva de unos u otros herederos sin atender al uso final de la vivienda.

¹² Parece que lo que se beneficia fiscalmente no es el derecho primario y constitucional a la vivienda del sucesor sino la inversión socialmente útil que el difunto ha realizado mediante adquisición de su vivienda habitual, obligando al adquirente a mantenerla durante cinco años en su patrimonio.

No obstante, si verdaderamente el legislador quiere promover el acceso a una vivienda digna, veremos que algunos requisitos de aplicación de la reducción se apartan de esta pretendida finalidad. Ello se advierte con nitidez en el hecho de que para poder beneficiarse de la reducción no se atiende el uso afectivo que de la vivienda realice el heredero.

Por otro lado, si lo que se pretende es garantizar el derecho constitucional a una vivienda digna, en principio no parece propio demorar el incentivo fiscal hasta el momento en que tenga lugar el fallecimiento de los padres, pues dicho beneficio vendrá en un momento en que probablemente el heredero ya sea adulto, y de uno u otro modo, tendrá resuelta su necesidad de vivienda¹³. En general, incentivar fiscalmente las transmisiones *mortis causa* en detrimento de las transmisiones *inter vivos* puede tener efectos perjudiciales al suponer un bloqueo de las transmisiones lucrativas *inter vivos* por el coste fiscal que suponen en relación con las sucesorias. Por el contrario, resulta más productivo bonificar las transmisiones *inter vivos* favoreciendo el trasvase de bienes a las generaciones más jóvenes y normalmente más productivas en lugar de paralizarlos en el patrimonio de las generaciones más ancianas¹⁴.

4.2. Concepto de vivienda habitual

Desde el año 1996 la LISD contempla una reducción en la base imponible relativa a la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, siempre y cuando concurren una serie de circunstancias que se irán desgranando en líneas posteriores, pretendiendo aliviar como se ha dicho el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual. Esta reducción aparece regulada en el artículo 20.2 de la LISD que establece para las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual del fallecido, una reducción del 95%, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo, y con el requisito de permanencia de los diez años siguientes al fallecimiento, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años

¹³ DE PABLO VARONA, C., «La protección del derecho a una vivienda digna en la imposición sobre la renta (IRPF e ISF)», en *Estudios de Derecho Español y Europeo*, Universidad de Cantabria, págs.. 734-735.

¹⁴ ROZAS VALDÉS, J.A. «La vivienda en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones» en *La fiscalidad de vivienda en España*, coord. por Varona Alabern, Civitas, 2012, pág. 525.

que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Las CCAA, en ejercicio de las competencias normativas que tienen atribuidas, han mejorado la reducción por diversas vías: ampliación del porcentaje o del límite bonificable de la reducción, ampliación del círculo de beneficiados, disminución del periodo de mantenimiento de la adquisición¹⁵.

Para determinar qué ha de entenderse por vivienda habitual hay que acudir al concepto que tradicionalmente se ha empleado a efectos de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda en el marco del IRPF (Resolución DGT 2/1999, de 23 de marzo), lo cual nos remite a la disposición adicional 23ª de la LIRPF. El concepto de vivienda habitual se recogía en el artículo 68 LIRPF, pero al suprimirse la deducción en la cuota del IRPF por adquisición de vivienda, se suprimió tal concepto. Por este motivo fue necesario introducir la citada disposición adicional (por medio de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre) en la Ley del IRPF de manera que siguiese existiendo la definición de vivienda habitual a los efectos de aplicar determinados beneficios fiscales en el ámbito del impuesto.

De acuerdo con esta definición, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que es titularidad del causante y sobre la que éste disfruta de pleno dominio sobre la misma¹⁶, siempre y cuando constituya su residencia *durante un plazo continuado de, al menos, tres años*. No obstante, precisa la normativa que se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

La adopción de este concepto de vivienda habitual plantea ciertos problemas que la DGT ha interpretado en algunos casos de manera bastante cuestionable. Uno de los conflictos planteados versa sobre una señora que después de vivir durante más de 35 años en un piso en Madrid, se ve obligada los últimos años de su vida, debido a que la

¹⁵ En el caso de Cantabria son dos las mejoras introducidas, de un lado se ha elevado el porcentaje de reducción al 99%, y de otro el periodo de permanencia se ha visto reducido a cinco años.

¹⁶ Resolución de la DGT núm. 753, de 26 de abril de 2000.

enfermedad que padecía le había provocado una degradación física hasta llegar a un estado vegetativo, a ser internada en un centro especializado en Guadalajara, falleciendo pocos años después de su internamiento. La vivienda en la que había residido tantos años no volvió a ser habitada por ésta, periodo en que la misma permaneció vacía sin destinarse a uso alguno. La DGT ha entendido en la consulta núm. 0672-03 de 20 de mayo, que el piso no puede ser considerado vivienda habitual, al dejar de ser habitado de manera efectiva y con carácter permanente por ella, por lo que en consecuencia considera que no procede aplicar la reducción de la base imponible.

A nuestro juicio se trata de una interpretación bastante discutible, teniendo en cuenta además que según lo dispuesto en la normativa del IRPF, puede haber ciertas causas que exijan el cambio de domicilio sin que ello implique que el inmueble pierda la calificación de vivienda habitual.

Esta interpretación es controvertida también si tenemos en cuenta que muchas personas que se encuentran ya en su vejez o que por problemas bien de salud, o de soledad, se ven obligados a ingresar en una residencia, quedando en numerosos casos los inmuebles, en los que habían residido los últimos años, y que hasta el momento del ingreso eran su vivienda habitual, vacíos sin darles utilidad alguna; y que como consecuencia de esta interpretación, los herederos de las mismas no van a poder disfrutar de la reducción que establece la ley, siendo por todo ello bastante cuestionable.

Un segundo conflicto sobre el que también se ha pronunciado la DGT en la consulta núm. 0931/00, de 26 de abril, es el caso en que una persona poco antes de fallecer, había vendido su vivienda habitual y había acordado la compra de otra, incluso llegando a entregar una cantidad de dinero como señal, pero sin llegar a escriturar la adquisición, por lo que no llegó a pertenecerle, al fallecer antes de haberse formalizado el contrato. Para este supuesto ha entendido la DGT que no existía vivienda habitual en el momento del fallecimiento del causante y que, por tanto, tampoco puede en este caso beneficiarse el heredero de la reducción que la ley establece para estos supuestos.

En este sentido, la posición en la que se coloca la DGT para resolver estos asuntos es muy poco reparadora, no primando en ningún momento el derecho fundamental recogido en el art. 47 CE a una vivienda digna, que tanto se ha recalcado

en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, lo que hace que, a nuestro juicio, sean bastante cuestionables las soluciones que para estos supuestos se plantean.

4.3. Ámbito subjetivo de beneficiados

Para poder aplicar las reducciones que estamos analizando, exige la legislación estatal que el adquirente sea el cónyuge, ascendientes o descendientes por una parte, y por la otra al pariente colateral mayor de 65 años. Sin embargo, las normativas autonómicas han ampliado el círculo de beneficiados extendiéndose en algunas CC.AA. la reducción a las uniones de hecho o parejas estables, lo que podemos ver como algo positivo y novedoso, de manera que no solo haya beneficios para las personas cercanas al causante por consanguinidad, pero que a la vez es cuestionable teniendo en cuenta como en los supuestos expuestos en el epígrafe precedente desaparece toda ventaja posible según la interpretación que ha realizado la Dirección General de Tributos, lo que como mínimo, supone algo bastante peculiar.

En este sentido, ocurre algo semejante con el llamado “acogimiento familiar permanente o pre adoptivo”, o también la denominada “situación convivencial de ayuda mutua”, que trata de relaciones de convivencia de dos o más personas cuyo vínculo más relevante entre sí, es que comparten vivienda, sin constituir familia, con voluntad de permanencia y ayuda mutua. Esta figura nació con la finalidad de dar amparo a personas mayores, muchas veces hermanos, que ponen en común patrimonio y trabajo doméstico, equipándoles al grupo II siempre y cuando acrediten la existencia de la convivencia de ayuda mutua por un periodo mínimo de dos años anteriores a la muerte del causante, mediante escritura pública o acta de notoriedad.

La ley no exige además la convivencia previa del heredero con el causante para poder aplicar la reducción, salvo que el adquirente sea un pariente colateral mayor de sesenta y cinco años, en cuyo caso es necesario haber convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento. Es decir, salvo este último caso, no se exige que la vivienda heredada fuera también la vivienda habitual del heredero, lo cual no concuerda bien con la pretendida finalidad extrafiscal de la bonificación. Ni se exige tampoco, que dicha vivienda pase a constituir la vivienda habitual del heredero a efectos de poder beneficiarse de la reducción.

4.4. Cuantificación del importe de la reducción

4.4.1. Introducción

En el proceso de cuantificación de la base imponible del ISD hay que distinguir dos situaciones. En primer lugar, el supuesto más habitual en el que la herencia se distribuye en cuotas o partes pro indivisas entre los herederos, bien por haberlo dispuesto así el testador o bien porque no haya testamento y nos encontremos ante una sucesión intestada; y en segundo lugar, el supuesto en que existen herederos o legatarios de bienes determinados por el testador.

Si nos centramos en el primer supuesto de cuotas ideales, a efectos del ISD rige el *principio de igualdad proporcional en la partición*, de manera que cada heredero tributará de acuerdo a la cuota ideal que le corresponde en la herencia, y no en atención a los bienes adjudicados finalmente, tal como establece el art. 27.1 LISD. Es decir, no se atiende a las adjudicaciones que al final se produzcan en favor de cada heredero, sino al porcentaje que tiene en el valor que se ha dotado a la masa hereditaria¹⁷.

Para poder calcular el importe de la reducción que tiene derecho a aplicarse cada heredero en su base imponible se ha de seguir un esquema básico constituido por tres pasos: en primer lugar, se ha de determinar el valor de la vivienda habitual, en segundo lugar la base de la reducción establecida para cada heredero y, finalmente, se aplican el porcentaje y los límites a seguir para cada supuesto.

Veamos pues cada uno de tales pasos por separado.

¹⁷ En consecuencia, los aumentos que puedan resultar en la comprobación de valores se prorratearán entre los distintos herederos. Si a un heredero se le adjudica un bien que se ha valorado en 300.000€, y tras la comprobación de valor se le asigna un valor de 600.000€, ese aumento no afecta sólo al heredero que ha adquirido el bien en cuestión, sino que afecta a todos los herederos en proporción a la cuota ideal que les corresponde en la herencia. Distinta es la solución para el caso segundo, en el que el bien ha sido atribuido exclusivamente a un heredero por el testador, en cuyo caso los aumentos resultantes de la comprobación afectarán sólo al que adquiera dichos bienes, tal como establece el art. 27.2 LISD.

4.4.2. Determinación del valor de la vivienda habitual

Lo primero que tenemos que hacer para poder calcular el importe de la reducción que se aplica a cada heredero, es determinar el valor de la vivienda habitual del causante.

Tenemos que tener en cuenta para ello que cuando la persona fallecida está casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren en el caudal relicto del causante tras la disolución de la sociedad de gananciales. De modo que si por la disolución de la sociedad de gananciales se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual, la reducción se aplicará sólo sobre dicha mitad.

Si por el contrario, se atribuye al causante la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operaría sobre el total de la misma¹⁸.

El «valor real» es el «valor bruto» de la vivienda habitual pero no necesariamente el de referencia efectos del cálculo de la base sobre la que se calculará la reducción, aplicándose solo ésta a aquellos bienes que formen parte del caudal relicto¹⁹.

Es por tanto, que una vez calculado el valor bruto de la vivienda tenemos que calcular el valor neto de la misma. Si sobre ésta pesara algún tipo de carga directa o gravamen que disminuya su valor, se habrá de detraer su importe. Lo mismo ocurre con lo relativo a las deudas y gastos deducibles reflejados en el art. 14 LISD. La Dirección General de Tributos entiende que se ha de restar del valor bruto de la vivienda habitual un porcentaje de las deudas y gastos contabilizados en la herencia, tal como explica la *Resolución de 23 de Marzo de 1999*: «del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así

¹⁸ En tales casos, si la vivienda tiene carácter ganancial, se debería de tratar, en la medida de lo posible (esto es, si hay más bienes gananciales que poder integrar en la parte de gananciales que le corresponden al cónyuge superviviente), de integrar la totalidad del valor real de la vivienda en el haber hereditario, al margen de que después se adjudique la vivienda al cónyuge superviviente, no como parte de sus gananciales, sino como parte de su porción hereditaria. Todo ello con el fin de aprovechar al máximo el importe de la reducción por transmisión de la vivienda habitual.

¹⁹ Resolución de la DGT de 25 de febrero de 1999. Es indiferente que se hubieran incorporado los bienes al caudal relicto por un procedimiento especial de adición a la masa hereditaria, o bien en un proceso de adquisición de la vivienda habitual con reserva de usufructo.

como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles». Esto es, las deudas y gastos se reducen del valor real de la vivienda en la misma proporción que existe entre el valor de la vivienda y el del caudal relicto.

Aunque este es el procedimiento general que se sigue, hay algunas CC.AA. que siguen otros cálculos diferentes como Aragón, que fija un porcentaje concreto siendo este el que la vivienda habitual representa en el caudal relicto. De otro lado Cataluña sólo excluye del valor bruto de la vivienda habitual el importe relativo a las cargas y gravámenes a los que se refiere el art. 12 LISD y no a las deudas y gastos.

4.4.3. Base de la reducción para cada heredero

Una vez calculado el valor de la vivienda habitual, se ha de determinar la base de la reducción de cada causahabiente. La base de la reducción se determina para cada heredero en proporción a su cuota de participación, es decir, cada heredero se aplica sobre el valor neto de la vivienda el porcentaje de participación que le corresponde en el caudal hereditario, y ello independientemente de quien sea el heredero que se adjudique efectivamente la vivienda tras la partición de la herencia.

Como puede advertirse, para aplicar la reducción se sigue el mismo principio que para determinar la base imponible de cada causahabiente, esto es, reparto proporcional en atención a las cuotas ideales, independientemente de cómo se adjudiquen finalmente los bienes entre los herederos. La reducción beneficia por igual a los causahabientes (en proporción a su cuota de participación) en la medida que cumplan los requisitos previstos en el artículo 20.c) LISD, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible²⁰.

Ésta es precisamente la interpretación administrativa, de acuerdo con la cual la reducción se la aplican *todos* los herederos, aunque sólo uno de ellos resulte adjudicatario de la vivienda, con lo cual se incrementa notablemente el beneficio fiscal

²⁰ ROZAS VALDÉS, J.A. «La vivienda en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones» en *La fiscalidad de vivienda en España*, coord. por Varona Alabern, Civitas, 2012, págs. 517 a 520.

global; frente a la interpretación de que sólo el heredero (o herederos) adjudicatario podría aplicarse la reducción²¹.

Según el criterio administrativo²², como ya hemos dicho, se debe aplicar a la reducción el mismo principio que rige en la determinación de la base imponible del causahabiente, es decir, se va a basar en la proporcionalidad de la cuota ideal de cada uno, a excepción de que la adjudicación específica de los bienes derivados de la voluntad del testador y no de los causahabientes²³. Por tanto, en caso de que dos hermanos hereden por parte iguales la totalidad de los bienes dejados por el causante, ambos van a poder aplicarse la reducción, cada uno siempre sobre su mitad, a pesar de que por mutuo acuerdo sólo uno de ellos vaya a adjudicarse finalmente esa vivienda.

Este es el procedimiento general que se sigue, sin embargo, hay algunas CC.AA. que no siguen este criterio, como Baleares que aplica proporcionalmente la reducción en relación a la adjudicación final de cada causahabiente; o Cataluña que establece un máximo para cada heredero²⁴.

²¹ Sobre esta cuestión véase FALCÓN Y TELLA, R., « Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999: el “...hecho de que la reducción del 95 por 100, respecto a las transmisiones «mortis causa», haya de prorratearse entre los herederos, siempre que cumplan todos los requisitos del art. 20.2.c), y con independencia de las adjudicaciones realizadas. La DGT funda este criterio en el art. 27 de la Ley del Impuesto, según el cual «cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará... como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladores de la sucesión». Pero entiendo que esta norma –el llamado principio de proporcionalidad en las adquisiciones– afecta exclusivamente a la determinación de la base imponible, y no a las posteriores reducciones en dicha base imponible, necesarias para determinar la base liquidable. Obsérvese en este sentido que todas las reducciones del art. 20 afectan exclusivamente a la persona que cumple los requisitos y da lugar a ellas, y no se prorratean entre los herederos. Aparte de que la interpretación de la DGT supone que el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la adquisición durante diez años (lógicamente imputable sólo al adjudicatario) obligaría a todos los herederos a regularizar su situación tributaria con intereses”.

²² ROZAS VALDÉS, J.A. «La vivienda en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones» en *La fiscalidad de vivienda en España*, coord. por Varona Alabern, Civitas, 2012

²³ Resolución de 28 de febrero de 2002 del Tribunal Económico administrativo Regional de Valencia.

²⁴ Art. 2 del Decreto nº356 de 30 de noviembre de 1999, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del ISD reconocida en las transmisiones mortis causa.

4.4.4. Porcentaje y límites

Una vez calculada la base de la reducción, tenemos que aplicar sobre la misma el porcentaje de reducción con el límite establecido en función de la comunidad autónoma en la que nos encontremos.

El marco jurídico que surge de la ley 14/1996 de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias otorgó un mayor protagonismo a las Comunidades Autónomas al permitir el ejercicio efectivo de competencias normativas en el ISD que pueden afectar a sus elementos tributarios fundamentales. En consecuencia, se establece la existencia de una estructura que favorece una serie de reducciones en función del grado de parentesco, patrimonio preexistente del perceptor y reducciones de muy diversa índole. Esta reducción aparece regulada en el artículo 20.2.c) LISD que contempla para las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual del fallecido, una reducción del 95%, y con el límite de con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, permite a las CC.AA. crear las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a criterios de carácter económico o social propio de cada Comunidad Autónoma de que se trate, manteniendo o mejorando el aumento del porcentaje de reducción establecido o el límite máximo previsto.

Son numerosas las CCAA que han mejorado tal reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante aumentando el porcentaje, reduciendo el tiempo de mantenimiento en la vivienda o aumentando el límite bonificable²⁵. Incluso se han modificado en ocasiones ciertos requisitos para el disfrute de la misma, como es el caso de Andalucía donde la reducción de la vivienda habitual sólo es aplicable en caso de que el adquirente haya residido previamente en la misma²⁶.

²⁵ DE PABLO VARONA, C., «La protección del derecho a una vivienda digna en la imposición sobre la renta (IRPF e ISD)», en *Estudios de Derecho español y europeo*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, pág. 733.

²⁶ En Álava la adquisición lucrativa inter vivos o mortis causa del pleno dominio, del usufructo, la nuda propiedad o de derecho de superficie de la vivienda en la que el adquirente hubiese convivido con

Dos tercios de las comunidades autónomas de régimen común, han modificado, en mayor o menor medida, el porcentaje y/o límites de la reducción estatal. Las modificaciones se pueden clasificar en tres niveles; en primer lugar aquellas que han modificado el límites cuantitativo previsto de con el límite de 122.606,47 euros a 600.000€ en Galicia por ejemplo o 180.000€ en Baleares, un segundo nivel que no ha modificado el límites estatal, y por último un tercer nivel en el que se encuentran las CC.AA. de Canarias, Cantabria, Andalucía y Aragón que modifican el porcentaje de reducción pero no el límite cuantitativo total²⁷.

Normativa	Mejora o sustitución
ANDALUCÍA	99,99% de reducción si a vivienda ha de constituir la residencia del adquirente al fallecimiento del causante.
ARAGÓN	Mantenimiento de la vivienda durante los 5 años siguientes la fallecimiento
CANARIAS	Reducción del 99% si es descendiente menor de edad y la vivienda radique en Canarias. Mantenimiento de la vivienda durante los 5 años siguientes.
CATALUÑA	95% de reducción en la vivienda habitual y mantenimiento de la vivienda un mínimo de cinco años
EXTREMADURA	100% de la reducción en ciertas VPO, siempre que el adquirente sea cónyuge o ascendiente que conviva durante 1 año antes de su muerte y permanezca en la vivienda 5 años después de la adquisición. El resto de viviendas oscilan entre el 95y 100% según el valor de la vivienda.
GALICIA	Mantenimiento de la vivienda durante 5 años. Se puede vender y reinvertir en otra o vender varias y reinvertir en una
CANTABRIA	El porcentaje de reducción se reduce al 99% y la vivienda es necesario mantenerla 5 años y no 10 como establece la ley estatal.
ISLAS BALEARES	Reducción del 100% de la vivienda habitual. Mantenimiento de la vivienda durante los cinco años siguientes al fallecimiento.

el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, gozará de una reducción del 95% en la base imponible del impuesto, con el límite de 17.588 euros.

²⁷ PÉREZ LARA, J.M., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

LA RIOJA	Periodo mínimo de conservación de 5 años.
ASTURIAS	En caso de minusválidos del 95 a 99% de reducción en adquisiciones de vivienda habitual cuando constituya la residencia habitual del causante.
MADRID	No mejora ninguna reducción

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos en el Manual *La fiscalidad de la vivienda en España*, de ROZAS VALDÉS, J.A.

Una vez calculada la base de reducción (parte del valor de la vivienda incluida en la base imponible del sujeto pasivo), se aplicará sobre ella el porcentaje del 95%, con el límite de 122.606,47 euros. Porcentaje y límite sobre cuya regulación tienen competencia normativa las CCAA, para mejorarlos, habiendo dado lugar en la actualidad a una enorme dispersión normativa, tal como se ha expuesto.

4.5. El requisito de permanencia

La LISD establece que para que el causahabiente pueda beneficiarse de la reducción, la adquisición de la vivienda debe mantenerse durante *los diez años posteriores al fallecimiento del causante*, periodo de permanencia que ha sido reducido por algunas CC.AA. en el ejercicio de sus competencias normativas. En caso de incumplirse el requisito deberá presentarse declaración complementaria abonando el importe que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada en su momento y los intereses de demora.

En relación con la interpretación de este requisito existen numerosos pronunciamientos de la DGT en los que ha venido a relajar de modo notable las exigencias de tal permanencia. En efecto, veremos que hay determinados casos en los que aun no manteniendo la vivienda en su patrimonio el tiempo estimado, sigue el heredero beneficiándose de la reducción establecida.

Por ejemplo la DGT ha entendido que no se incumple el requisito de la permanencia cuando *se enajena la vivienda y se reinvierte el valor* por el que en su día

se practicó la reducción en la adquisición de una nueva vivienda. A mayor abundamiento, no se requiere a este respecto que la nueva vivienda se halle en el territorio de la misma Comunidad Autónoma en el que lo estaba aquella que originó la práctica de la reducción. En cambio, considera la DGT que sí que resulta preciso que la reinversión se realice de forma inmediata a la transmisión de la heredada, ya que el beneficio fiscal se encuentra condicionado, tanto al mantenimiento del valor como de la existencia permanente de una vivienda. En concreto, la consulta de la DGT núm. V2416-06, de 1 de diciembre, cuestionaba las posibilidades de que el importe de la enajenación pueda estar depositado en cuentas, valores o activos financieros hasta la reinversión del mismo, o incluso si dicha reinversión pudiera hacerse en dos viviendas, para distintos herederos. La respuesta que se daba a este problema es que el causahabiente debe mantener el valor por el que practicó la reducción y materializar éste en una vivienda, aunque no tenga para el mismo la condición de habitual. Por tanto, la DGT ha entendido que la reinversión debe de hacerse de forma inmediata a la enajenación de la vivienda para que pueda el causahabiente beneficiarse de dicho beneficio fiscal, condicionado tanto al mantenimiento de la vivienda como a la existencia permanente de la misma.²⁸ Añade además la DGT en la citada contestación que el adquirente debe reinvertir, al menos, todo el importe en el que hubiese sido valorada la vivienda del causante a efectos de la adquisición inicial pudiendo, en su caso, adquirir otra vivienda en copropiedad con un tercero si invirtiese dicho importe.

Sin embargo, no puede establecerse un plazo máximo, cuestión que se atenderá para cada caso concreto que concurra en el compromiso de la adquisición de una nueva vivienda. En todo caso, esa inmediatez estaría en contradicción con la aplicación del importe de la enajenación en productos financieros como los que se apuntan en el escrito de consulta. Por el contrario, no plantearía problema, desde la perspectiva del mantenimiento del requisito de permanencia, que esa reinversión se produjese en sendas viviendas para cada coheredero.

²⁸ Sobre esta cuestión puede verse CALVO VÉRGEZ, J.: «La reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante en el Impuesto sobre Sucesiones: análisis de las principales cuestiones suscitadas a la luz de la reciente doctrina administrativa» *Quincena fiscal*, nº 18/2008 (base de datos Westlaw). A su juicio esta cuestión relativa al mantenimiento del carácter habitual por parte del sucesor habría de analizarse desde la perspectiva que ofrece el concepto de vivienda habitual contenido en el Reglamento del IRPF, siendo exigible al sucesor la conservación del inmueble como vivienda habitual durante el plazo de tres años previsto al efecto y manteniendo aquél durante los siete años restantes en su patrimonio, con independencia de que no constituyese ya su vivienda habitual.

Más recientemente, en sus Resoluciones de 2 de septiembre y 28 de octubre de 2008, relativas al mantenimiento de la vivienda habitual del causante, la DGT se encargó de recordar que, tal y como puso de manifiesto en el Epígrafe 1.4.c) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar, la Ley únicamente exige el mantenimiento del carácter de vivienda durante el plazo establecido, a pesar de que no sea como habitual del causahabiente. Por tanto siempre que, de una parte, se mantenga el valor de adquisición por el que se hubiese practicado la reducción y, de otra, el importe obtenido en la enajenación se reinvierta de forma inmediata en la adquisición de la nueva vivienda “habitual”, no se entenderá infringido el requisito de permanencia exigido por la Ley subsistiendo, en consecuencia, el derecho a la aplicación de la reducción practicada en su día.

Se admite también la posibilidad de que *se aplique el importe obtenido en la venta de la vivienda del causante al pago de una vivienda adquirida con anterioridad*, sin que ello implique el incumplimiento del requisito de permanencia y la consiguiente pérdida del beneficio fiscal. Esta cuestión fue planteada por la DGT en su consulta núm. V2546-06 de 20 de diciembre, en la que una vivienda había sido adquirida en estas condiciones, cuya venta se iba a celebrar en mayo de 2007 con aplicación del importe de la enajenación al pago de vivienda no habitual adquirida en septiembre de 2006. La DGT solucionó esta cuestión igualando la situación para el caso establecido en el art. 20.2c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los casos de transmisión “mortis causa” de vivienda habitual, habiendo de entenderse en el sentido de que el valor de adquisición ha de mantenerse durante la década siguiente al fallecimiento del causante (salvo que el causahabiente falleciese dentro de ese plazo) y en la necesidad de su materialización en una vivienda, sin que sea preciso que esta tenga el carácter de habitual para el adquirente. No es obstáculo para el mantenimiento del requisito de permanencia que la reinversión se haga en vivienda adquirida con anterioridad a la transmisión de la adquirida “mortis causa” y ello con independencia del plazo de antelación, incluso aplicándose al préstamo solicitado para su financiación, siempre que como consecuencia de esa reinversión no disminuya el patrimonio de la interesada.

Cabe referirse a dos casos más sobre los que también se ha pronunciado la DGT. El primero de ellos se refiere a aquellas situaciones en las que la vivienda heredada se

aporta a la sociedad de gananciales. Entiende la DGT que, con independencia del carácter gratuito u oneroso de la aportación de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y de las consecuencias tributarias que derivan de uno u otro, el bien aportado se integra en una comunidad germánica o en mano común, es decir, en un patrimonio autónomo separado y común, del que serían titulares indistinta e indeterminadamente ambos cónyuges sin derecho actual a cuota alguna, lo que impide que puedan disponer de las mitades indivisas de los bienes comunes. Siendo esto así, la aportación que nos ocupa no afectaría al requisito de permanencia del artículo 20.2.c) en el doble sentido antes apuntado. Ahora bien, si la sociedad de gananciales se disolviera por causa distinta a la del fallecimiento del cónyuge aportante antes del transcurso del plazo previsto en la Ley, solo se entenderá cumplido el requisito de permanencia si la vivienda aportada continuase formando parte, como tal, del patrimonio de aquél²⁹.

El segundo supuesto versa sobre la *extinción del condominio entre el grupo de herederos*. En caso de que la vivienda habitual del causante se adjudique a los herederos por cuotas en la aceptación de la herencia se aplicará a todos por igual la reducción del 95% sobre la vivienda. Si en un momento dado, acuerdan extinguir la comunidad quedándose con la vivienda uno de ellos, se compensará a los demás con dinero, no perdiendo la reducción³⁰. Por tanto, en caso de que se transmita la vivienda recibida *mortis causa* a cualquier persona que se encuentre dentro de grupo de herederos, siempre y cuando no hubiera sido adjudicada a algún heredero en particular en el testamento, no se entiende incumplido el requisito de permanencia³¹.

Existen otras situaciones en las que el deber de permanencia se entiende incumplido, tales como la donación o la transmisión a alguien que no pertenece al grupo de herederos del causante; la donación de hijos de la nuda propiedad de la vivienda heredada (consulta núm. V2366-06) o la aportación de la vivienda heredada a una sociedad de la que es titular el causahabiente y sus familiares comprometiéndose la entidad a mantenerla en su activo hasta que pasen 10 años tras la muerte del causante.

²⁹ Cfr. Consulta DGT V1381-11.

³⁰ Consulta DGT V0919-08 de 8 de mayo de 2008.

³¹ La DGT en consulta 1113-00 estableció que, "se trata de que como derivación del principio de igualdad en la partición -27.1 LISD-, se ha formado un "grupo de herederos" a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento sólo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción".

En este último caso se incumple el requisito de permanencia porque se sustituye la vivienda por participaciones de una sociedad y, por tanto, deja de formar parte de un patrimonio individual para pasar a integrarse en el activo de una sociedad.

Lo mismo sucede cuando se enajena la nuda propiedad pero conservando el usufructo, o cuando se transmite el usufructo conservando la nuda propiedad. La Ley no precisa qué derechos deben mantenerse sobre la vivienda heredada, de modo que la enajenación de alguno de los derechos indicados implicaría el incumplimiento del requisito y por tanto la pérdida de la reducción, salvo que se encontrase en el supuesto del grupo de herederos, tal como ha manifestado la DGT en su consulta núm. V2366-06, de 28 de noviembre.

En relación con esta cuestión, sin embargo, existen varias legislaciones autonómicas, como son Baleares, Cantabria, Aragón, Cataluña, Galicia o Madrid, en las que el periodo de permanencia ha sido reducido a tan solo cinco años. Se exige sólo que se mantenga la vivienda durante este periodo de tiempo no constituyendo ésta necesariamente la vivienda habitual del nuevo propietario, a excepción de Andalucía y Extremadura que para el caso de que se traten de viviendas de VPO si requieren que sea este su residencia habitual.

Como se ha dicho anteriormente, la transmisión de la vivienda recibida *mortis causa* dentro del grupo de herederos, siempre y cuando no hubiera sido adjudicado a alguno de ellos en particular, no incumple el requisito de permanencia. Tal como establece la DGT en consulta núm. 1113-00, al formarse un “grupo de herederos” a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento beneficia a todos y su pérdida perjudica a todos conjuntamente, asumiendo que el mantenimiento sólo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes, es decir, si el adjudicatario tras la partición o extinción del condominio, rompe el requisito de la permanencia antes de los 10 años tras la muerte del causante, y se deshace de la vivienda sin cambiarla por otra de inmediato, todos los beneficiarios de la reducción habrá de pagar el impuesto dejado de ingresar más intereses de demora.

Es importante mencionar que en los supuestos en los que sea de aplicación la reducción, los contribuyentes podrán solicitar un aplazamiento y/o fraccionamiento del

pago de la deuda en condiciones especiales. Terminado el plazo para pagar la deuda se podrá fraccionar el ingreso de la deuda restante en diez plazos semestrales, con el correspondiente abono del interés legal del dinero, tal como expone el art. 39 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En cuanto al cómputo de plazo de *prescripción* del derecho de la Administración a liquidar por el hecho de incumplir el requisito de permanencia, éste no se computa desde el fallecimiento del causante sino a partir de la fecha en que se pierde el derecho a la deducción: por ejemplo el día de la venta de la vivienda³².

4.6. La aplicación de la reducción

Para poder aplicar la reducción mencionada a la adquisición de la vivienda habitual en el ISD, tenemos que saber en primer lugar que el beneficio fiscal se aplica por la Administración tributaria, salvo en el caso de las obligaciones tributarias sujetas al Derecho Gallego, en cuya normativa prevé la necesidad de que el contribuyente reclame el beneficio fiscal para que la Administración aplique la reducción al liquidar.

En lo relativo a la residencia, en las legislaciones autonómicas, la Administración exigirá la correspondiente inscripción censal en el padrón³³. En caso de que este requisito no sea cumplido, todos aquellos que se hubieran beneficiado de cualquier reducción deberán presentar como se ha dicho una declaración complementaria, con el respectivo abono de la reducción que se hubiese practicado más los intereses de demora.

El sistema general establecido para hacer frente al pago de la deuda tributaria es el de autoliquidación, que compete al contribuyente, en el plazo voluntario de seis meses en las sucesiones y el de 30 días hábiles en las donaciones. Sin embargo, debido principalmente al esfuerzo por recopilar e inventariar los bienes relictos, la complejidad normativa para determinar la deuda tributaria y especialmente la falta de bienes líquidos o de fácil realización para hacer frente al pago del impuesto, parece que los

³² ST 328/08 TSJ Asturias 25-04-08

³³ Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de Septiembre, art. 131 a 134

plazos voluntarios para hacer frente a la obligación tributaria no son lo suficientemente amplios o, en su caso, deberían promoverse sistemas más flexibles para el pago.

Es cierto que por remisión a los procedimientos generales de recaudación, el obligado puede instar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria. No obstante, en caso de concesión bajo el criterio cada vez más restrictivo de los órganos recaudatorios, ello vuelve a acarrear los correspondientes intereses de demora y la aportación de garantías suficientes que de nuevo pueden ser una traba para el contribuyente.

Piénsese en caudales relictos constituidos principalmente por inmuebles o especialmente en sucesiones de empresas familiares, en las que por falta de tesorería, el contribuyente podría verse ante la tesitura de renunciar al mantenimiento intergeneracional de la misma o, incluso, de poner fin a su actividad empresarial.

5. CONCLUSIONES

- I. El ISD es un impuesto que somete a tributación las adquisiciones obtenidas a título gratuito, gravándose la capacidad económica del heredero o legatario, y no del causante, centrándose exclusivamente en las personas físicas y constituyéndose el hecho imponible del ISD sobre adquisiciones gratuitas, que entran a formar parte del patrimonio del obligado tributario.
- II. Este impuesto forma parte de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, reconocido en el art. 156 CE, siendo uno de los primeros impuestos de titularidad estatal objeto de cesión. Dicha cesión es bastante amplia, asumiendo las competencias de gestión del tributo, capacidad normativa y regulando algunos elementos estructurales del impuesto e incluso las normas relativas a la gestión tributaria, es decir, las CC.AA. se ocupan de la gestión, recaudación y liquidación del impuesto. Actualmente la configuración del ISD como impuesto cedido viene prevista en el art. 48 de la LSFCA.
- III. El impuesto de sucesiones es un tributo que cumple con una función redistributiva que, por mínima que sea, deber ser preservada, contribuyendo a la redistribución de la riqueza, manteniendo los principios de adquisición patrimonial y del grado de parentesco entre adquirente y transmitente, tal como ha expuesto la Exposición de motivos de nuestra Ley vigente de 19 de diciembre de 1987.
- IV. La ley 21/2009 establece la residencia habitual del causante como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las CC.AA. De manera que si el causahabiente reside en España tributa por obligación personal, pero si el causante no es residente español, se limita el alcance de la cesión, por lo que no se aplicará ninguna de las reducciones que establecen dichas comunidades. Nos encontramos por tanto con un punto de conflicto que es el tratamiento del ciudadano no residente en España o en países que no pertenecen a la Unión Europea. Esta situación plantea una diferencia de trato, que a pesar de haberse corregido notablemente a partir de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, sigue ocasionando conflictos entre

dos situaciones homogéneas, en la que cada uno recibe un tratamiento fiscal diferente al otro.

Si desechamos como fundamento de tal diferencia la protección a la familia, circunstancia que también concurre en el no residente, y la consecución de determinadas políticas sectoriales, que tampoco se concretan, el Tribunal Supremo concluye que no existe una razón que pueda justificar el distinto tratamiento fiscal dispensado a los no residentes en la CAV. Concretamente, afirma que «no es ya que la ley que establece el trato desigual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no indique explícitamente cuál pueda ser, en su caso, el fin constitucionalmente legítimo al que responde, y que por lo tanto pueda justificarlo, sino que tal fin ni puede inferirse de la regulación que se cuestiona, ni la Comunidad Autónoma que ha promulgado la ley ha justificado en este trámite procesal, cumpliendo la carga que al respecto le incumbe, cuál fuera ese fin, lo que bastaría ya por sí solo para poder entender que la diferencia normativa cuestionada vulnera el art. 14 CE (RCL 1978, 2836) y consecuentemente el 31.1 de la CE³⁴»

- V. Hay que recordar cuál es el concepto de vivienda habitual, establecida en la ley 16/2012 de 27 de diciembre, entendiéndose como tal la residencia habitual del causante durante un plazo continuado de al menos tres años, así como los *problemas* que esta cuestión ha suscitado. En *primer lugar*, se plantea un gran problema alrededor de una señora que después de vivir más de 35 años en un piso de su propiedad, se ve obligada por motivos de salud a ingresar en una residencia donde posteriormente fallece, lo que impide según ha establecido la DGT que la vivienda se entienda como vivienda habitual no pudiendo aprovechar las reducciones que la ley permite para estos supuestos, cuestión bastante discutible, que deja en total desprotección a este tipo de ciudadanos.

³⁴ VARONA ALABERN, J.E., «Razones necesarias para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», Quincena Fiscal , núm. 16, 2014

En segundo lugar, suscita bastante interés el caso en que una persona que antes de fallecer acuerda la venta de la que era su vivienda habitual para invertir el capital en otra distinta, y fallece antes de poder formalizar la compra de dicha vivienda, situación a la que la DGT ha entendido que tampoco podrá aplicarse las reducciones establecidas en la ley.

- VI. La interpretación administrativa que se ha hecho del régimen de aplicación de la reducción por adquisición de la vivienda del causante, si bien por un lado requiere bastantes exigencias (como sucede por ejemplo en cuanto a la consideración de un inmueble como vivienda habitual), por otro lado es enormemente flexible, como así sucede en lo que se refiere a la interpretación y aplicación del requisito de permanencia para que el causahabiente pueda beneficiarse de la reducción, *de mantener la vivienda los diez años posteriores al fallecimiento del causante*, periodo que ha sido reducido en algunas comunidades. Ha entendido la DGT que no se entiende incumplido el requisito en aquellos casos en los que el valor de la vivienda se reinvierta en otra, cuestión un tanto peculiar. Situación similar a la que se permite, para los casos en que se reinvierta en valor de la vivienda en una adquirida ya con anterioridad por el sujeto pasivo pero que sea su vivienda habitual. La respuesta a esto es que el causahabiente debe mantener el valor por el que se practicó la reducción y materializar éste en una vivienda, aunque no tenga para el mismo la condición de habitual, por lo que la reinversión debe de hacerse de forma inmediata.
- VII. Otro dato expuesto en las páginas anteriores de gran relevancia en la *cesión de las competencias que están cedidas a las CC.AA.*, produciéndose grandes diferencias entre éstas, de manera que se producen desigualdades entre una y otra comunidad, cuando el sujeto pasivo y la situación es la misma en ambos casos; cuestión que suscita por parte bastantes críticas. Según datos oficiales, dos tercios de las comunidades autónomas han modificado el porcentaje límites de la reducción estatal.
- VIII. El ISD tiene en cuenta no sólo la función fiscal del impuesto sino también consideraciones extrafiscales, como la protección de la familia o la supervivencia de la pequeña empresa (arts. 38 y 39 de la CE), siempre que

las medidas fiscales para su consecución sean adecuadas y proporcionales con los objetivos que pretenden conseguir, las cuales permitirán dicho relevo. En el ISD lo que se pretende es penalizar al sujeto pasivo que mantiene su patrimonio frente a aquel que pudo obtenerlo pero que no lo ha conservado, provocando un desincentivo al ahorro, o bien generando estrategias por parte de los contribuyentes para evitarlo, alterando las decisiones originales en torno al modo de transmitir el patrimonio o las condiciones para recibirla.

- IX. En conclusión, el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, según mi opinión y teniendo en cuenta todos los datos aportados y comentados en las líneas anteriores, debería seguir existiendo, como tributo cedido a las CC.AA., pero con unos límites marcados para evitar grandes diferencias entre las mismas, marcando el parentesco entre causante y nuevo adquirente de manera que se simplifiquen los parientes en línea recta, y mejorando sobre todo los procedimientos para la aplicación del mismo. En estos momentos, según la doctrina se aboga por la reforma del mismo, tal como ha quedado plasmado en el Informe elaborado por la Comisión de Expertos de Marzo de 2014, el cual ha recogido algunos de los aspectos prioritarios a modificar, tales como la simplificación del impuesto, la reducción del parentesco, una regulación general para todas las Comunidades o una reducción de los tipos impositivos.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAME FERNÁNDEZ, F.D. y ADAME FERNÁNDEZ, M.A.: «La sucesión y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión», *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 1/2003.

ALBI IBAÑEZ, E. : «Las transferencias intergeneracionales y la distribución de la renta y el patrimonio», *Hacienda Pública Española*, n.º 28. Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

BARBERÁN LA HUERTA, M.A, «El impuesto sobre Sucesiones y donaciones desde la perspectiva autonómica», *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 22, págs. 231-257.

BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L: «Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Lex nova, Valladolid, 2001.

CALVO ORTEGA, R.: «Ordenamiento Tributario», *en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

CALVO VERGEZ, J., « La reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante en el Impuesto sobre Sucesiones: análisis de las principales cuestiones suscitadas a la luz de la reciente doctrina administrativa», *Quincena Fiscal*, núm. 18,2008

CARO ROBLES, V. (2001):«La transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 223/2001.

CHECA GONZÁLEZ, C.: «La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión» Pons –Idelco. 1996.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M: «*El ordenamiento tributario español*», Civitas, Madrid, Civitas, 1985.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F, y LÓPEZ LABORDA, J.: «Elegir con impuestos. Una introducción a la planificación fiscal», Cuadernos Económicos "Escuela y Despensa" n. ° 5, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Zaragoza, 1998.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar»: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos», *Quincena Fiscal*, n. ° 8, abril, 1999, págs. 5 a 8.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.; «El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España», Aranzadi, 2010.

GARCÍA DE PABLOS, J.F., «El impuesto sobre sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios» Tribunal económico Administrativo Central.

GONZÁLEZ, L. J. «La determinación de la residencia habitual de las personas físicas en la gestión de los tributos cedidos», *Actum fiscal n°48*, Febrero de 2011.

HERRERA MOLINA, P.M.: Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, 1998.

MARTINEZ FERÁNDEZ, J.; BERDUD SEOANE, J.M; GARCÍA CARRETERO, B. Y MOYANO DE LA TORRE, O., «El impuesto sobre Sucesiones y donaciones»: Aspectos Civiles y Tributarios, Tirant lo Blanch, 2015.

MERINO JARA, I: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»: Problemas actuales, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

PABLOS ESCOBAR, L. DE «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea». *Hacienda Pública Española* n. ° 96, 1995.

DE PABLO VARONA, C., «La protección del derecho a una vivienda digna en la imposición sobre la renta (IRPF e IDF)», en *Estudios de Derecho español y europeo*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria.

PÉREZ LARA, J.M.; *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

ROZAS VALDÉS, J.A. «La vivienda en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones» en *La fiscalidad de vivienda en España*, coord. por Varona Alabern, Civitas, 2012.

VARONA ALABERN, J.E., *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, 2009.

VARONA ALABERN, J.E., «Razones necesarias para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014 (base de datos Westlaw).

VEGA GARCÍA, A.; «Un recurso de las Comunidades autónoma», *Indret*.

«*Revista de Economía Pública*», Hacienda Pública Española, Número 177 - (2/2006).

7. WEBGRAFÍA

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/122-2009.html

http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/IRPF/Ley_26-2014.pdf

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/hac_pub/177_Redistribucion.pdf

http://www.adarve.com/wp-content/uploads/2015/07/12_Fiscal-2.pdf

<http://blog.efl.es/articulo-doctrinal/la-determinacion-de-la-residencia-habitual-de-las-personas-fisicas-en-la-gestion-de-los-tributos-cedidos>

8. NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA

Constitución Española de 29 de diciembre de 1978

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 septiembre de Aragón

Decreto Legislativo 1/2009, de 1 septiembre de Andalucía

Decreto Legislativo núm. 1/2009, de 21 de abril.

Decreto Legislativo núm. 62/2008, de 19 de junio de Cantabria.

Decreto Legislativo núm. 1/2008, de 25 de septiembre de Castilla León.

Decreto Legislativo núm. 1/2013, de 21 de mayo de Extremadura.

Decreto Legislativo núm. 1/2011, de 28 de julio de Galicia.

Decreto Legislativo núm. 1/2010, de 21 de octubre de Madrid.

Ley 21/2001, de 28 diciembre de Cataluña de 2002.

Ley 7/2012, de 21 diciembre de La Rioja

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias *{Vigente hasta el 01 de Enero de 2002}*. Art. 10

Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. *{Vigente hasta el 1 de enero de 2009}* Art. 20

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Art. 28.2

Ley núm. 9/2008, de 4 de diciembre de Castilla la Mancha.

Ley de Medidas de Asturias 2003 - Ley 15/2002, de 27 diciembre

Ley de Medidas de Illes Balears 2008 - Ley 6/2007, de 27 diciembre

Ley del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha- Ley 25/2010, de 16 julio

Ley de Régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Asturias - Ley 19/2010, de 16 julio

Ley del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias - Ley 26/2010, de 16 julio

Real Decreto nº 439 de 30 de Marzo de 2007

Resolución 2/1999 de 23 de Marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Texto Refundido de Tributos Cedidos de Región de Murcia Decreto Legislativo 1/2010, de 5 noviembre.

Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia de 17 de marzo de 1996 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1990

Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia de Tribunal constitucional 96/2002, de 25 de abril, FJ

Sentencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea

Sentencia del TJUE de 3 de septiembre 2014