



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

DIFERENCIAS AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

Alumna: Cristina Rodríguez Fernández

Enero, 2018

ÍNDICE

RESUMEN/ABSTRACT	3
1. INTRODUCCIÓN	4
2. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	6
2.1- INTRODUCCIÓN.....	6
2.2- NORMATIVA ESTATAL.....	7
2.2.1.-Introducción al derecho sucesorio	7
2.2.2.- Aspectos generales	9
2.2.3- Liquidación del Impuesto	10
2.3.- EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA FAMILIAR.....	13
2.3.1.- Justificación de la exención a la transmisión de una empresa familiar	13
2.4 - DIFERENCIAS DE TRIBUTACIÓN POR CCAA	16
2.4.1. - Diferencias normativas en Andalucía.....	16
2.4.2.- Cambios normativos en las Islas Canarias	19
2.4.3- Diferencias normativas en la Comunidad de Madrid	20
2.4.4.- Cambios normativos en otras comunidades	20
2.5.- IMPUESTO CEDIDO POR CCAA.....	23
2.6.- INFLUENCIA DEL ISD EN EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS	29
3. - CASOS PRÁCTICOS DE LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO.....	31
4.- CONCLUSIONES.....	35
5.- BIBLIOGRAFÍA.....	38

ÍNDICE FIGURAS

Figura 1: Normativa aplicable.....	7
Figura 2: Línea sucesoria	8
Figura 3: Derechos sucesorios según la LISD	9
Figura 4: Obligación tributaria.....	13
Figura 5: Exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Empresa Familiar .	14
Figura 6: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2016.....	26
Figura 7: Diferencias Fiscales entre comunidades autónomas.....	26
Figura 8: Ingreso impositivo de las CC.AA en millones de euros.....	27
Figura 9: Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (millones de euros).....	27
Figura 10: Comparativa Impuesto sobre Sucesiones 2016-2017	28
Figura 11: Comparativa Impuesto sobre Donaciones 2016-2017	29
Figura 12: Comparativa sobre Donaciones en las diferentes CC.AA	33
Figura 13: Comparaciones sobre Sucesiones en las diferentes CC.AA.....	34

ÍNDICE TABLAS

Tabla 1: Tarifa aplicable del impuesto.....	12
Tabla 2: Coeficiente multiplicador.....	12
Tabla 3: Reducción por vivienda habitual.....	17
Tabla 4: Tarifa del Impuesto	19

ÍNDICE ANEXOS

Anexo 1: Modelo 650, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	41
Anexo 2: Normativa Estatal para empresas en Sucesiones y donaciones (Ley 29/1987 y Real Decreto 1629/1991.....	42
Anexo 3: Recaudaciones autonómicas en Sucesiones.....	44
Anexo 4: Cambios del Impuesto de Sucesiones, año 2016.....	45

RESUMEN

El objeto del presente Trabajo de Fin de Grado, es analizar el diferente impacto fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del fallecido o del donatario.

El trabajo se centrará en el estudio de las diferencias que genera la aplicación de las normativas autonómicas en general, centrándonos en las de mayor grado impositivo, como la andaluza, respecto a otras CCAA con menor grado impositivo como son la madrileña o la canaria.

Se parte de la teoría de que la diferente regulación de las CCAA, en materia del ISD, ha dado lugar a ventajas fiscales entre CCAA que pueden ocasionar una importante desigualdad fiscal, posible origen del desplazamiento de capitales y personas, lo que manifiesta la necesidad de revisar, y en su caso, homogeneizar este impuesto.

Se hace un estudio cuantitativo de la carga tributaria para un contribuyente del ISD, en varios supuestos significativos, dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que resida habitualmente; el grado de parentesco y el tipo de bien objeto de la transmisión.

ABSTRACT

The purpose of this work, "end-of-degree work", is to analyze the different tax impact of the Inheritance and Donations Tax, depending on the Autonomous Community of habitual residence of the deceased or the grantee.

The work will focus on the study of the differences generated by the application of regional regulations in general, focusing on those with a higher tax rate, such as andaluza, compared to other regions with a lower tax rate such as madrileña or the Canary Islands

It is based on the theory that the different regulations of the Autonomous Communities on ISD have given rise to tax advantages between Autonomous Regions that can cause a significant fiscal inequality, a possible origin of the movement of capital and people, which indicates the need to revise , and if necessary, homogenize this tax.

A quantitative study of the tax burden for a taxpayer of ISD is made, in several significant cases, depending on the Autonomous Community in which it habitually resides; The degree of kinship and the type of good object of the transmission.

1. INTRODUCCIÓN

Tras haber superado con éxito las asignaturas que componen el Grado de Administración y Dirección de empresas (GADE), de la Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas en la Universidad de Jaén, el presente Trabajo Fin de Grado (TFG) pretende asentar, y poner en práctica, los conocimientos adquiridos en estos cuatro años.

Desde hace muchos años, en la sociedad se vive una controversia sobre la conveniencia de diferentes impuestos; entre ellos, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; impuesto cedido a las CC.AA por la “*Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”; la que faculta a éstas para definir, entre otras cuestiones, el tipo impositivo y diferentes reducciones o bonificaciones en el mismo.

Con el inicio de la crisis económica, esta controversia se ha multiplicado exponencialmente al aumentar el número de contribuyentes que se ven forzados a renunciar a las herencias como consecuencia de no disponer de medios para su liquidación, poniéndose en evidencia las enormes diferencias impositivas dependiendo del lugar de residencia del causahabiente o del donatario.

El presente TFG se plantea con la intención de estudiar de forma objetiva toda la polémica que aparece en los medios de comunicación y que se vive en el día a día en la sociedad española, fundamentalmente por lo que nos atañe, en la sociedad andaluza, al considerarse Andalucía como una de las autonomías con mayor nivel impositivo en este impuesto a nivel nacional; intentando valorar si está justificado todo el movimiento social que existe.

Mis estudios en las asignaturas de Economía del sector público y Fiscalidad Empresarial han sido importantes para comprender la contribución de los diferentes hechos imponible a la sostenibilidad de la economía nacional, contribuyendo con los diferentes tributos. Para desarrollar los conocimientos adquiridos, es de especial interés la tributación en los momentos de transmisión de bienes y derechos, bien por donación o por herencias; circunstancia que se ve incluida dentro del debate social de dicho Impuesto.

Para estudiar este tema se ha recurrido a la lectura de las múltiples publicaciones que aparecen en los diferentes medios de comunicación y revistas especializadas en Economía; así como diferentes trabajos de recopilación realizados por asociaciones económicas. Todo ello contrastándolo con la lectura de la Ley Estatal sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones

y las modificaciones ejercidas, sobre aquellas cuestiones que tienen competencias, por las diferentes Leyes autonómicas.

Para que el trabajo sea comprensible al lector no especializado, se ha dividido el trabajo en diferentes secciones:

- En primer lugar, se hace una introducción general, describiendo los elementos esenciales que constituyen el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que nos sirva de base para poder comprender las diferencias existentes en las distintas Comunidades Autónomas (CC.AA), base fundamental de la polémica social.
- Seguidamente, se realiza una descripción de este Impuesto en el mundo empresarial; concretamente la donación o herencia de una empresa familiar, recalcando las diferencias existentes con respecto a otros bienes y derechos, así como los motivos que lo justifica.
- A continuación, se estudia, de forma resumida, las principales diferencias tributarias existentes en las CC.AA, centrándonos en Andalucía por ser la región en la que nos encontramos, y haciendo hincapié en las diferencias con el resto de las comunidades, principalmente con las de menos nivel impositivo: Madrid y Canarias.
- Para poder comprender la razón del debate social, se repasa de forma comparativa la influencia de los principales impuestos (IRPF y Patrimonio) en la recaudación tributaria con respecto al ISD; así como su variación recaudatoria en los últimos años y la influencia de la crisis económica en los mismo.
- Por último, para analizar de forma objetiva, si este debate social está justificado o es artificial, nos centramos en el estudio de diferentes casos prácticos que remeden casos reales, aplicando la normativa de las diferentes CC.AA. El análisis de los resultados nos permitirá concluir acertadamente sobre la realidad actual de este Impuesto.

2. IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

2.1- INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto personal y directo sobre las adquisiciones lucrativas gratuitas de personas físicas por causa de muerte, donación y determinados seguros de vida.

Es un impuesto que se aplica a todo el territorio nacional, cedido a las CCAA, lo que les otorga competencias normativas para regular:

- La gestión y liquidación del impuesto,
- Tramos y tarifa del Impuesto,
- Las reducciones en la base imponible,
- Las deducciones y bonificaciones en la cuota.
- Cuantía de patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores.

Las CCAA han usado su capacidad legislativa modificando la normativa Estatal. Los cambios no son homogéneos, lo que ocasiona grandes discrepancias fiscales en la carga tributaria para los sujetos pasivos.

Los regímenes forales del País Vasco y Navarra tienen una normativa específica con una tributación muy inferior a la de la normativa Estatal. También los territorios de Ceuta y Melilla disfrutaban de bonificaciones específicas.

Este entorno de diferencias fiscales depende de la residencia habitual de quien fallece (causante) o de quien recibe una donación (donatario), o la localización del inmueble (en la donación de inmuebles).

Por tanto, en las herencias, el sujeto pasivo se identifica con los herederos, pero la normativa aplicable es la de la Comunidad Autónoma donde tenga la residencia habitual el fallecido (con independencia de los herederos).

Sin embargo, en las donaciones de bienes distintos a los inmuebles, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida habitualmente el donatario (persona que recibe la donación), independientemente de la residencia habitual del donante, y; por último, si la donación es de bienes inmuebles, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde radiquen los mismos.

Figura 1: Normativa aplicable

Adquisiciones gravadas por el ISD	Legislación aplicable
Sucesiones y seguros de vida	CCAA de residencia del fallecido
Donaciones de inmuebles	CCAA donde radican los inmuebles
Donaciones de bienes no inmuebles	CCAA de residencia del donatario

Fuente: Cátedra Altea de estudios financieros y fiscales (2007)

La Ley de Financiación de las CCAA 22/2009, de 19 de diciembre, establece que para determinar la residencia habitual, se atenderá a la permanencia en un territorio un mayor número de días del periodo de los 5 años anteriores, contando de fecha a fecha, que finaliza el día anterior al del devengo. Tanto para establecer la presencia física en el territorio como para la aplicación de criterios subsidiarios en orden a fijar la residencia habitual, son aplicables las reglas respecto al IRPF.

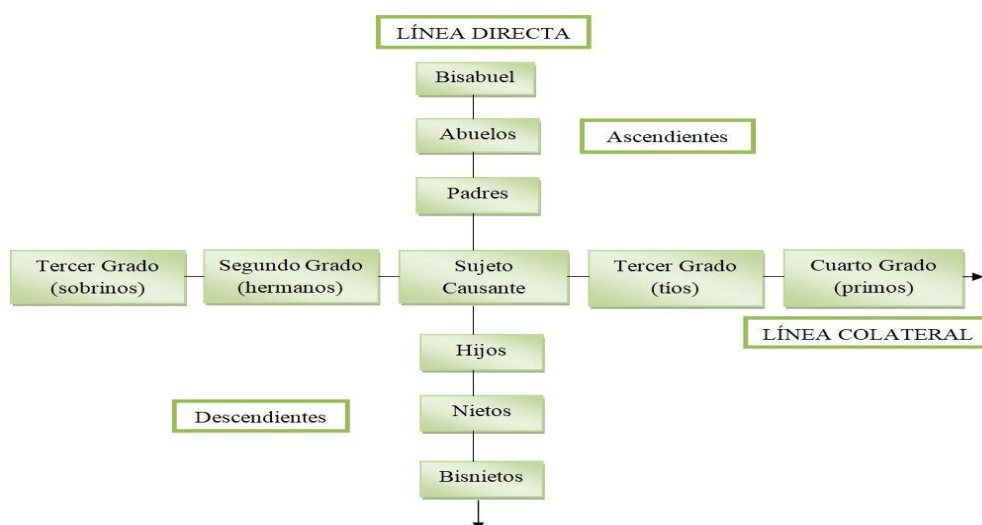
2.2- NORMATIVA ESTATAL

El ISD se regula por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y el Reglamento aprobado por el RD 1629/1991 de 8 de noviembre y considerar la Ley 21/2001, derogada en 2009 por la ley 22/2009 de 19 de diciembre por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

2.2.1.-Introducción al derecho sucesorio

En la transmisión mortis causa, con respecto a su parentesco, los sujetos que están implicados son:

Figura 2: Línea sucesoria

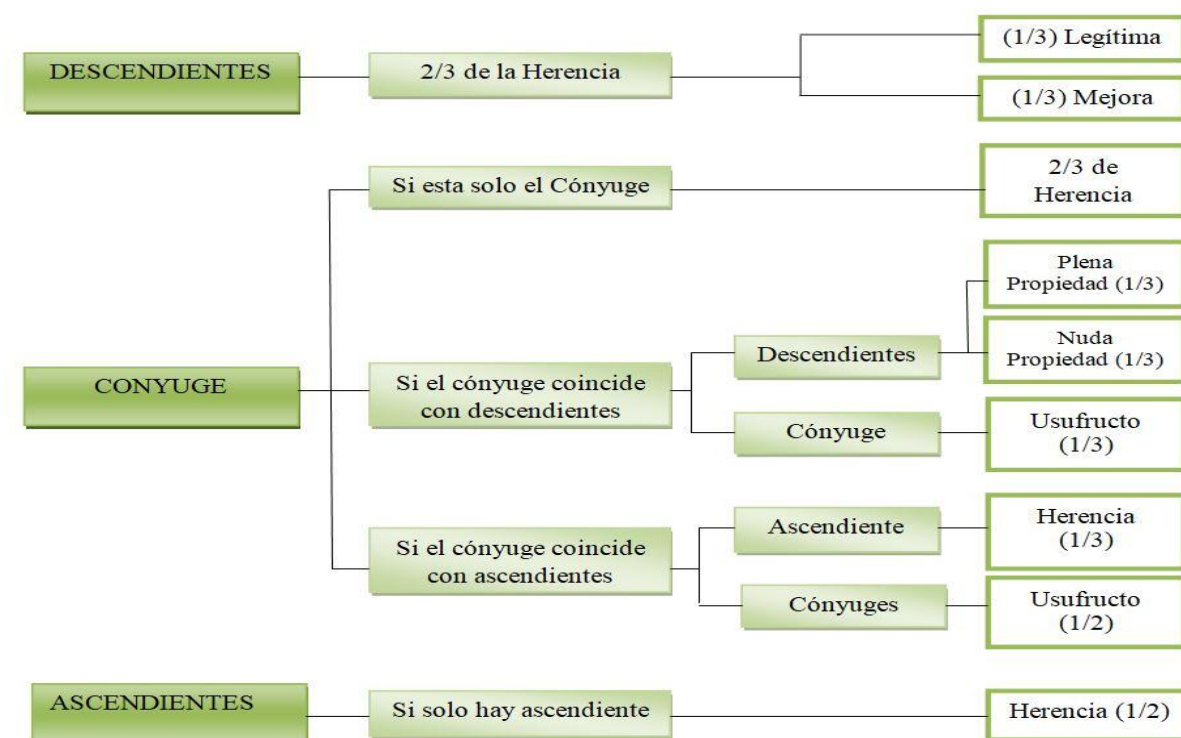


Fuente: Elaboración propia.

Existen dos tipos de procesos: testamentario e intestado.

En el testamentario, el causante, había realizado un “testamento”, donde determina el patrimonio, y los causahabientes que tienen derecho a la herencia, sin perjuicio de quienes posean dicho derecho por relación de consanguinidad, los **herederos legítimos**, a los cuales se les adjudica una parte de la herencia de manera obligatoria:

Figura 3: Derechos sucesorios según la LISD



Fuente: Elaboración propia.

Cuando la sucesión es intestada, el orden a seguir para la sucesión es el siguiente:

1. Parientes en línea directa descendente: hijos, nietos etc.
2. Si no hay descendientes, ascendientes: padres, abuelos
3. A falta de ascendientes: el cónyuge.
4. Si no hubiese cónyuge, parientes en línea colateral: hermanos, sobrinos, etc.
5. Si no hay nada de lo anterior, el Estado.

2.2.2.- Aspectos generales

Naturaleza y objeto: es un impuesto directo, personal y subjetivo ya que la cuantía del impuesto tiene en cuenta factores propios de cada persona (la edad, el patrimonio existente, vínculos familiares, etc.) y progresivo ya que los tipos aplicables varían en función de la base imponible.

Hechos imponibles existen los siguientes:

- 1.- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado.

- 2.- La adquisición de bienes y derechos por donación o a título gratuito inter vivos.
- 3.- Los beneficiarios de contratos de seguros de vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, y tenga causa en el fallecimiento del asegurado.

El sujeto pasivo del impuesto será:

- En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes o herederos.
- En las donaciones inter vivos, el donatario o favorecido.
- En los seguros de vida, los beneficiarios.

2.2.3- Liquidación del Impuesto (anexo 1)

La **Base Imponible** es el valor real de bienes y derechos minorado por las cargas y deudas deducibles y en los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario.

Se determina en régimen de estimación directa. La administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos como establece el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Se establecen unas **deducciones** que minoran la herencia:

1. Las cargas o gravámenes que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan su valor. No se incluyen las que constituyan obligación personal del adquirente, como las hipotecas, que no suponen disminución del valor de lo transmitido.
2. Las deudas que puedan acreditarse.
3. Las deudas con Hacienda y demás organismos públicos en concepto de tributos y que se satisfagan por los herederos.
4. Gastos de última enfermedad, entierro y funeral que se justifiquen.

La **Base liquidable** se obtiene aplicando en la base imponible **las reducciones** estatales a las que se suman las aprobadas por las CCAA, y se establecen en función de:

El grado de parentesco con el fallecido según los siguientes grupos:

- Grupo I: Descendientes y adoptados menores de veintiún años. Se deducirán 15.956,87 €, más otros 3.990,72 € por cada año que le falten hasta cumplir los 21 años, con el límite máximo de 47.858,59 €.
- Grupo II: Descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. La reducción será de 15.956,87 €.

- Grupo III: Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. La reducción será de 7.993,46 €.

- Grupo IV: Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños. No se podrá aplicar ningún tipo de deducción.

Adicionalmente, en caso de minusvalía física, psíquica o sensorial, se aplicará una reducción de 47.858,59 euros a personas con un grado entre el 33 y el 65%, y de 150.253,03 euros si su minusvalía es igual o superior al 65%.

En los seguros de vida se establece una reducción del 100% hasta máximo de 9.195,49 euros si el beneficiario son el cónyuge, ascendiente, descendiente. En todos los casos, y sin límite, la reducción se aplica si la muerte es a causa de terrorismo, misiones humanitarias o de paz de carácter público.

Reducción por adquisición de vivienda habitual del fallecido. del 95% por adquisición mortis causa, por cónyuge, ascendientes o descendientes, o bien colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, con el límite de 122.606,47 euros. Requisito de mantenerlo **10 años**.

Tipo de gravamen. La Tarifa aplicable se determina aplicando a la base liquidable el porcentaje establecido por la comunidad autónoma de residencia del fallecido, aunque por defecto (si la CCAA no ha asumido las competencias o no es aplicable al sujeto pasivo) se aplicarán los tipos establecidos en el artículo 21 de la LISD y con ello obtenemos la **Cuota Íntegra**:

Tabla 1: Tarifa aplicable del impuesto

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentajes
0	-	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.993,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.993,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.993,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.993,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.993,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.993,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.993,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.993,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.993,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: Artículo 21 de la LISD.

La **cuota tributaria** se calcula aplicando **el coeficiente multiplicador** sobre la cuota íntegra, y que depende del grado de parentesco y del **patrimonio preexistente** del causahabiente, como establece el artículo 22 de la LISD:

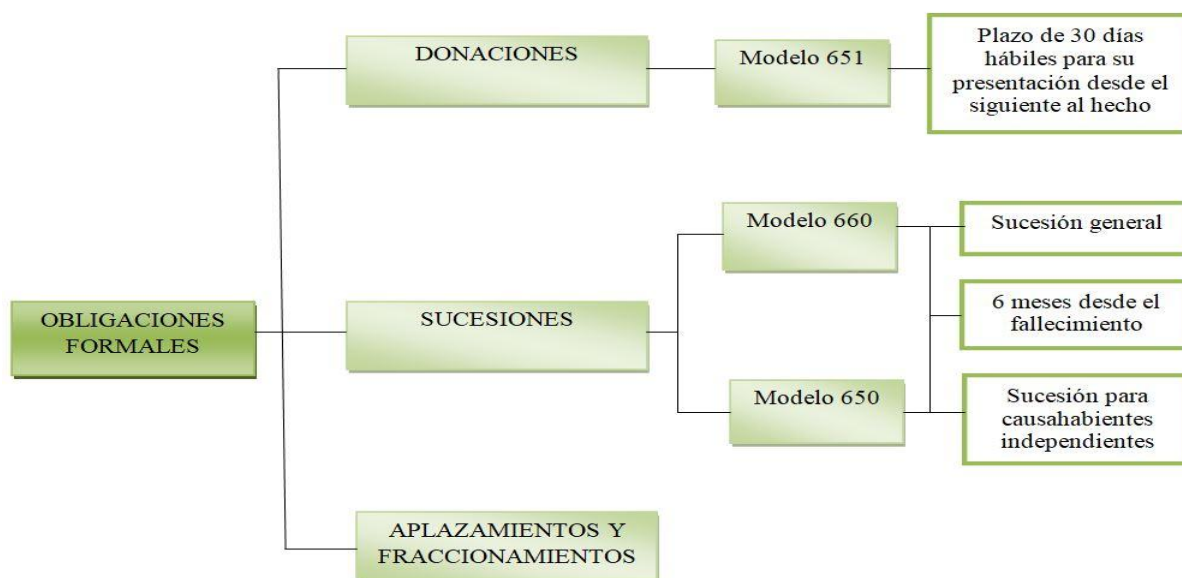
Tabla 2: Coeficiente multiplicador

Patrimonio preexistente	Grupos del artículo 20 de la Ley		
Euros	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: Artículo 22 de la LISD.

Deducciones y Bonificaciones. Deuda tributaria o Cuota a pagar resulta de reducir la cuota tributaria en el importe de las deducciones y bonificaciones correspondientes aprobadas en las distintas comunidades autónomas.

Figura 4: Obligación tributaria



Fuente: Elaboración propia.

Se podrá aplazar, hasta un año, el pago de las liquidaciones, siempre que no exista efectivo suficiente para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. El aplazamiento implica abonar el interés de demora correspondiente. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine.

2.3.- EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA FAMILIAR

2.3.1.- Justificación de la exención a la transmisión de una empresa familiar

Las empresas familiares generan riqueza y son difícilmente divisibles. Cuando su propietario muere, sus descendientes reciben una empresa en funcionamiento (sus terrenos, naves, maquinaria, etc.), no suele haber suficiente liquidez para hacer frente al pago de una liquidación del impuesto de sucesiones, siendo las únicas posibilidades la venta de la empresa

o el endeudamiento personal. En definitiva, el impuesto destruiría muchas empresas familiares por ser imposible su transmisión ante el fallecimiento del propietario.

Recientemente el propio Tribunal Supremo asume que los incentivos fiscales en el ISD a la empresa familiar son “*consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento*” (Sentencia del Tribunal Supremo de 5/4/2016).

A nivel internacional, España sigue un régimen similar: de la UE-15, sólo tres países han eliminado el ISD. El resto, tienen una tributación reducida para la empresa familiar, oscilando entre el 100% (empresas familiares no cotizadas en Alemania) y el 75% (en Francia).

Figura 5: Exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Empresa Familiar

	Existe Impuesto de Sucesiones y Donaciones	Las Empresas Familiares tienen tributación reducida
Alemania	Sí	Sí
Austria	No	-
Bélgica	Sí	Sí
Dinamarca	Sí	No
España	Sí	Sí
Finlandia	Sí	Sí
Francia	Sí	Sí
Grecia	Sí	No
Países Bajos	Sí	Sí
Irlanda	Sí	Sí
Italia	Sí	Sí
Luxemburgo	Sí	No
Portugal	No	-
Reino Unido	Sí	Sí
Suecia	No	-

Fuente: Cátedra Santander de Empresa Familiar, Universidad de Sevilla (2016).

En la normativa Española se establece una reducción para la herencia de empresa familiar del 95% de la base imponible. Por desarrollo de la normativa autonómica, en algunas

Comunidades Autónomas se eleva hasta el 99%: Andalucía, Madrid, Castilla y León, en Cantabria (98%) y Cataluña (95%). Normalmente, para aplicar estas mejoras autonómicas, la empresa debe estar en el territorio de la Comunidad Autónoma y cumplir unos requisitos (Anexo 2):

- 1.- La actividad principal de la sociedad no puede ser la gestión de un patrimonio.
- 2.- La participación en la entidad habrá de ser al menos el 5% (o el 20% si lo posee conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales en segundo grado).
- 3.- Alguno de los sujetos que cumplen con el porcentaje de participación en el capital social de la entidad, debe ejercer funciones de dirección en la entidad participada, por cuyo desempeño deberá percibir una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo.

Podrán aplicar la reducción de empresa familiar hasta los herederos de tercer grado de parentesco y como norma general, han de mantener las participaciones o conservar el valor de las participaciones heredadas, al menos 10 años.

Si la transmisión del patrimonio empresarial es por una donación, para poder aplicar la reducción, se deben cumplir estos requisitos:

- 1.- Que el donante tenga sesenta y cinco o más años o esté en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- 2.- Que si el donante ejerce funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.
- 3.- La participación en la entidad habrá de ser al menos el 5% (o el 20% si lo posee conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales en segundo grado).

El donatario como norma general debe de conservar el valor de las participaciones donadas, al menos 10 años desde que se produce la transmisión.

Diez CCAA han aumentado el porcentaje de reducción: Andalucía, Madrid, Castilla y León, Galicia, Murcia y La Rioja han aprovechado su capacidad reguladora para aumentar la reducción al 99%. Nueve CCAA establecen la necesidad de que la empresa se encuentre ubicada en la misma: Andalucía, Asturias, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura, Galicia, Murcia y La Rioja. Otras CCAA Asturias, Canarias y Murcia

establecen límites en la cifra de negocios de la empresa. Las CCAA de Baleares y Cataluña no han introducido ninguna variación con respecto a la normativa Estatal. . El requerimiento de exención en Patrimonio es sustituido por otros en Castilla y León y en C. Valenciana. Cataluña reduce la edad del donante a 60 años mientras Galicia y La Rioja amplían el grado de parentesco con el donante hasta colaterales por consanguinidad de tercer y cuarto grado, respectivamente.

El 16 de julio del 2015 el Tribunal Supremo dictó sentencia, en unificación de doctrina, por la que se limita la aplicación de los beneficios fiscales previstos por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la transmisión de empresas familiares; estableciendo que dichos beneficios se apliquen solo a la parte de los activos integrantes de la sociedad afectos a la actividad empresarial desarrollada.

El cambio es importante, pues se pasará de aplicar una reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99% **del valor total de la sociedad**, a hacerlo sólo a aquella **parte proporcionalmente afecta** (porcentaje en que los activos se encuentren afectos al negocio 30, 50, 70 o 100%). De este modo, la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya no solo exigirá el cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma para su aplicación, sino que además obligará a determinar su alcance atendiendo a la composición del activo y pasivo del negocio o sociedad.

2.4 - DIFERENCIAS DE TRIBUTACIÓN POR CCAA

2.4.1. - Diferencias normativas en Andalucía

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. El Reglamento que lo desarrolla es el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. En lo concerniente a las normas autonómicas vigentes en Andalucía, se regulan en los artículos 17 a 22 quater del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.

Reducciones autonómicas y mejoras de las reducciones estatales mediante equiparación de las parejas de hecho a los matrimonios y las familias de acogida a los adoptantes.

Adquisiciones mortis causa

1. Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición mortis causa de la **vivienda habitual**. Para cónyuges, ascendientes o descendientes o colaterales mayores de 65 años que convivieron los dos años anteriores, el porcentaje asciende a:

Tabla 3: Reducción por vivienda habitual

Valor real neto del inmueble en BI de cada sujeto	Porcentaje de reducción
Hasta 123.000	100%
Desde 123.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97%
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

Fuente: Consejería de Hacienda y Administración Pública. Junta de Andalucía (2017).

Será necesaria que la adquisición se mantenga al menos 3 años

2. Reducción autonómica para cónyuge y parientes directos cuando el valor de los bienes y derechos adquiridos no exceda de **250.000 €**. La reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.
 - Sujetos pasivos incluidos en los grupos de parentesco I y II.
 - Patrimonio preexistente menor de 402.678,11 euros.
3. Para base imponible comprendida entre **250.000,01 y 350.000**, se aplicará una reducción en una cantidad variable que sumada a las restantes reducciones aplicables no podrá exceder de 200.000 euros, con los mismos condicionante del punto anterior
4. Mejora para los sujetos pasivos con **discapacidad**. La reducción consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.
 - Personas con discapacidad reconocida igual o superior al 33%
 - Cuando el valor íntegro de los bienes no sea superior a 250.000 euros
 - Los sujetos pasivos pertenecientes a los grupos III y IV de parentesco dentro del primer tramo de patrimonio preexistente (de 0 a 402.678,11 euros)

5. Mejora en la reducción por adquisición mortis causa de **empresa individual**, negocio profesional y participaciones en entidades consistente en la ampliación del porcentaje de reducción (99% en lugar del 95%) o del ámbito subjetivo de beneficiarios, o el acortamiento del plazo de mantenimiento de la adquisición de 10 a 5 años).
6. En la adquisición de **explotaciones agrarias**: Reducción del 99% de la explotación agraria cuando el causante haya ejercido la explotación de forma habitual, personal o directa. Si está jubilado, la actividad debe ser ejercida por su cónyuge o descendiente. Esto también es aplicable para personas sin relación de parentesco con el causante, siempre que sea agricultor profesional y cumpla los requisitos del artículo 22 quater 2 del Texto Refundido. La adquisición debe mantenerse cinco años.

Adquisiciones inter vivos

1. Mejora por la adquisición de empresa **individual**, negocio profesional y participaciones en entidades: reducción del 99% cuando el donatario, cualquiera que sea su parentesco, viniera prestando servicios en la empresa y tuviera encomendadas tareas de gestión o dirección de la misma.
2. Reducción autonómica del 99% de las cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la primera **vivienda habitual**. Base máxima de reducción:
 - 120.000, para menores de 35 años
 - 180.000, para personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
3. Reducción autonómica del 99% de las cantidades donadas a parientes para la **constitución o ampliación de una empresa individual** o negocio profesional con domicilio en Andalucía. Máximo de reducción 120.000 euros y hasta 180.000 euros para personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
4. Reducción autonómica en la adquisición de **explotaciones agrarias**. Mismos términos que mortis causa.

Tarifa del impuesto: Se aumenta con respecto a la tarifa Estatal la cuota íntegra y el tipo aplicable en los tramos más elevados.

Tabla 4: Tarifa del Impuesto

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75
797.555,08	207.266,95	en adelante	36,50

Fuente: Consejería de Hacienda y Administración Pública. Junta de Andalucía (2017).

Coeficiente multiplicador; mismos grupos del artículo 22 de la LISD Estatal.

2.4.2.- Cambios normativos en las Islas Canarias

Desde el 1 de enero de 2016 se establece una bonificación de la cuota por parentesco: Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones ‘mortis causa’ y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida... También se aplicará la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones ‘intervivos’, siempre que la donación se formalice en documento público.

Para los grupos III y IV se aplicará la normativa Estatal.

Reducción del 99 por 100 para los cónyuges, descendientes o adoptados y 95 por 100 para los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado, del valor de una empresa individual o de un negocio profesional o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos. En todo caso el cónyuge tendrá derecho a la reducción del 99 por 100 con similares requisitos de la normativa Estatal.

2.4.3- Diferencias normativas en la Comunidad de Madrid

Las uniones de hecho inscritas en el Registro, se equiparan al matrimonio.

Reducciones genéricas en la base imponible equiparables a la LISD Estatal. Estas reducciones no son aplicables a las donaciones.

Reducción adicional del 95% en la base imponible para la transmisión de empresa a descendientes o adoptados de la persona fallecida y, si no existen estos, por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado. El cónyuge tiene siempre derecho a la reducción. Debe mantenerse durante 5 años.

Bonificaciones genéricas en la cuota tributaria: Los grupos I y II gozarán de una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa.

En las donaciones los grupos I y II aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria si se formaliza en documento público, se justifica el origen de las aportaciones en metálico y que los inmuebles estén en la Comunidad de Madrid; la residencia del donatario debe estar en Madrid, se debe mantener durante 5 años;

Cuota tributaria para su cálculo se realizará siguiendo la misma tarifa y coeficiente multiplicador de la LISD.

2.4.4.- Cambios normativos en otras comunidades

2.4.4.1- Cambios normativos en la Comunidad de Asturias

En los Presupuestos generales para 2017, se modifica el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en relación con las adquisiciones *mortis causa*:

- Se sustituye la bonificación del 100% de la cuota, para los herederos comprendidos en el grupo II de parentesco, por una reducción en la base imponible de 200.000

euros. Se mantiene la bonificación para los discapacitados del 65% o superior, con patrimonio preexistente del heredero inferior a 402.678,11 euros.

- Para mantener la progresividad del Impuesto, se ha separado de la tarifa general del Impuesto a los sucesores que se encuentran comprendidos en los grupos I y II de parentesco.

2.4.4.2- Cambios normativos en la Comunidad de Cataluña

Reducción por parentesco.

- Grupo I: 100.000, más 12.000 euros por cada año, hasta un límite de 196.000 euros.
- Grupo II: Cónyuge e hijos 100.000 euros. Resto de descendientes: 50.000 euros. Ascendientes: 30.000 euros.
- Grupo III: 8.000 euros.
- Grupo IV: no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

Las parejas de hecho quedan asimiladas a los cónyuges.

Reducción por discapacidad 33 % de 275.000 € y 65 %, de 650.000€.

Reducción a la tercera edad: grupo II de más de 65 años, reducción de 275.000 €.

Reducciones en seguros de vida: 100%, hasta 25.000€: cónyuge, descendiente o ascendiente.

Reducción del 95% por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica o adquisición de participaciones en entidades.

Reducción del 95% por la adquisición de la vivienda habitual del causante al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes, límite de 500.000 euros por vivienda, con el límite individual de 180.000 euros.

Tipo impositivo. Reduce el tipo máximo a 32%

Coefficiente multiplicador. Similar a la normativa estatal

Los cónyuges pueden aplicar una bonificación del 99% de la cuota tributaria en las adquisiciones por causa de muerte.

2.4.4.3- Castilla-La Mancha

- Sucesiones: bonificación para Grupos I y II con tipos del 100% al 80%, en función de la cuantía de la base liquidable (80% a partir de 300.000 euros), con efectos 1 de junio de 2016. Antes había una bonificación general del 95%

- Donaciones: bonificación para Grupos I y II con tipos del 95% al 85%, en función de la cuantía de la base liquidable (85% a partir de 240.000 euros), con efectos 1 de junio de 2016. Antes, la bonificación general era del 95%.

2.4.4.4- Extremadura

- Donaciones: suprime la bonificación que se regulaba en los mismos términos que en la modalidad mortis causa y que era del 99% al 90% para bases de menos de 600.000 euros.

2.4.4.5.- Murcia

- Aumenta la bonificación en 10 puntos aplicable al Grupo II, pasando del 50% al 60%. Es del 99% en el caso de sujetos pasivos integrantes de una familia numerosa de categoría especial.

2.4.4.6.-Comunidad Valenciana

- Sucesiones: la bonificación para el Grupo II se reduce al 50% (antes era el 75%).
- Donaciones: reduce el requisito del importe mínimo de patrimonio preexistente a 600.000 euros (antes 2.000.000 euros), para poder aplicar la reducción por parentesco. Y se suprime la bonificación del 75% tipificada para Grupos I y II y discapacitados.

2.4.4.7- Cantabria y la Rioja: establece una bonificación del 99% del impuesto para los grupos I y II e igualmente una bonificación del 99% para la transmisión de las empresas familiares con un periodo de mantenimiento de 5 años.

2.4.4.8.- Castilla y León: desde julio del 2016 establece una bonificación para los grupos I y II en los primeros 250.000€ y una reducción del 99% para la transmisión de las empresas familiares reduciendo a 5 años el periodo de permanencia

2.4.4.9- Aragón: en sucesiones bonifica el 100% para grupo I y minusválidos del 65% con límite en 3.000.000€. y para el grupo II límite de 150.000€. La adquisición de la vivienda o la empresa familiar se bonifica el 99% con 5 años de permanencia.

En las donaciones bonifica el 100% con límite de 75.000€ a los grupos I y II con patrimonio inferior a 100.000€ y las empresas familiares bonifica el 99% para los grupos I y II con los mismos requisitos que la LISD y 5 años de permanencia.

2.4.4.10- Galicia: en sucesiones bonifica al grupo I con 1.000.000€ y al grupo II con 400.000€. La vivienda habitual entre 95- 99% según el valor, mientras para el cónyuge es del 100%, con límite en 600.000€. Bonificación del 99% de la empresa familiar hasta el grupo III con 5 años de permanencia y que esté ubicada en Galicia. Para los grupos I y II el coeficiente multiplicador es 1, sin tener en cuenta el patrimonio preexistente. Para el grupo I aplica una deducción del 99%

Las donaciones realizadas en escritura pública a los grupos I y II se aplica una tarifa entre 5 y 9 %, sin tener en cuenta el patrimonio preexistente. Aplica una reducción del 95% en donaciones a menores de 35 años para adquisición primera vivienda con límite en 60.000€. Reducción del 99% de la donación de las empresas familiares ubicadas en Galicia con 5 años de permanencia.

2.4.4.11- País Vasco: fija la tributación en el 1,5% para adquisiciones hereditarias “mortis causa” para cónyuges, pareja de hecho, ascendientes y descendientes en línea recta, con exención de 400.000 € por heredero. Reducción del 95%e para la vivienda familiar (límite 215.000€) y para la empresa familiar con 5 años de permanencia.

2.4.4.12.- Navarra: la cuota tributaria para sucesores o donaciones de los Grupos I y II se calcula con el tipo del 0,8 por 100; estando exenta la transmisión de la empresa familiar.

2.4.4.13.- Islas Baleares: establece una cuota tributaria del 1% para los grupos I y II hasta 700.000€ aumentando hasta el 20% para importes mayores. Bonifica la vivienda habitual con el 100% hasta 180.000€ y la empresa familiar con el 95% con una permanencia de 5 años.

2.5.- IMPUESTO CEDIDO POR CCAA

Analizando la evolución del ISD en los últimos años, se pone de manifiesto el continuo cambio de la normativa en el ISD, fruto de la competencia fiscal inter-autonómica. Esto nos permite diferenciar o agrupar las autonomías según sus tendencias normativas:

Sucesores del Grupo I: Las comunidades se pueden agrupar en dos tipos:

- Comunidades donde se pagan sólo importes simbólicos: Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja, Navarra y País Vasco.
- Comunidades donde casi no pagan las transmisiones dentro de ciertos límites: Andalucía, Castilla y León, Aragón (donde los menores no pagan salvo que hereden más de 3 millones de euros), Cataluña (bonificación del 99-57,37%) y Comunidad Valenciana (bonificación del 75%).

Sucesores del Grupo II:

- Prácticamente libres de tributación: Canarias, Cantabria, La Rioja y Madrid. Además, País Vasco y Navarra.
- En Andalucía o Extremadura casi no se paga para bases < de 250.000 y 175.000 euros, respectivamente. Aragón (bonificación del 65% solo para bases < 100.000 euros). Asturias (no se gravan herencias si base imponible es < 200.000 euros y tiene una tarifa del 21,25% al 36,50%). Murcia (deducción del 60%). Galicia (tarifa para familiares y reducción de 400.000 euros, con tipos del 5 al 18%). Cataluña (bonificaciones decrecientes del 99% al 57,37% e inversamente proporcionales a la base imponible). Comunidad Valenciana (bonificación del 50%). Baleares (tarifa del 1% al 20%) Castilla-La Mancha (suprime la bonificación sustituyéndola por otras del 100% al 80% a partir de 300.000 euros).

Comparando los dos últimos años (figura 10) se observa un aumento de la presión recaudatoria y por tanto de la cuota líquida a pagar en las comunidades de Castilla La Mancha y Valencia y por el contrario ha disminuido en Asturias y Murcia. En Andalucía desde enero 2017, están exentas las herencias menores de 250.000€ y reducidas las menores de 350.000€; para las de mayor importe no ha sufrido variaciones, al igual que en el resto de comunidades.

Sucesores de los grupos III y IV:

Para estos grupos los cambios normativos han sido mínimos y todas las Comunidades Autónomas aplican la normativa estatal carente de reducciones y bonificaciones. Varía sin embargo, la tarifa aplicable a adquisiciones “mortis causa” en Galicia tiene tipos del 5 al 18 por 100, en Baleares del 1 al 20 por 100 y en Cataluña del 7 al 32 por 100. En Andalucía y

Murcia los tramos son parecidos a la tarifa estatal (7,65 a 34 por 100) pero se han incrementado los dos últimos, llegando a un marginal máximo del 36,5 por 100. En Asturias está entre el 21,25 y el 36,50 por 100.

Donaciones las modificaciones son menores distinguiendo dos grupos;

- Para los Grupos I y II:

- Madrid bonificación del 99% y Canarias, del 99,9%. Castilla-La Mancha establece una bonificación desde el 95% al 85 % (a partir esta última de 240.000 euros). Baleares solo se paga el 7% de la base liquidable. Aragón reducción del 65%, pero solo para bases menores de 75.000 euros. Cataluña y Galicia tienen una tarifa entre parientes cercanos con tipos del 5% al 9%. Murcia bonifica el 60%.

- No aplican ninguna reducción: Andalucía, Cantabria, La Rioja, Castilla León y Extremadura.

Comparando los dos últimos años, la región de Murcia ha aumentado la bonificación en las donaciones, mientras en Castilla la Mancha y mayormente en Valencia han sufrido una disminución. En el resto de comunidades no ha variado.

Mención aparte son los territorios vascos de Álava, Bizkaia y Guipúzcoa las adquisiciones “mortis causa” y las donaciones a los grupos I y II, tributan al 1,5 por 100. En Navarra, además de regular beneficios para empresas familiares, la cuota, tanto para Sucesiones como para Donaciones, para los dos grupos de parentesco citados, resulta por aplicación de un tipo del 0,8 por 100. El cónyuge, ascendientes y descendientes están exentos los primeros 400.000 euros por adquirente.

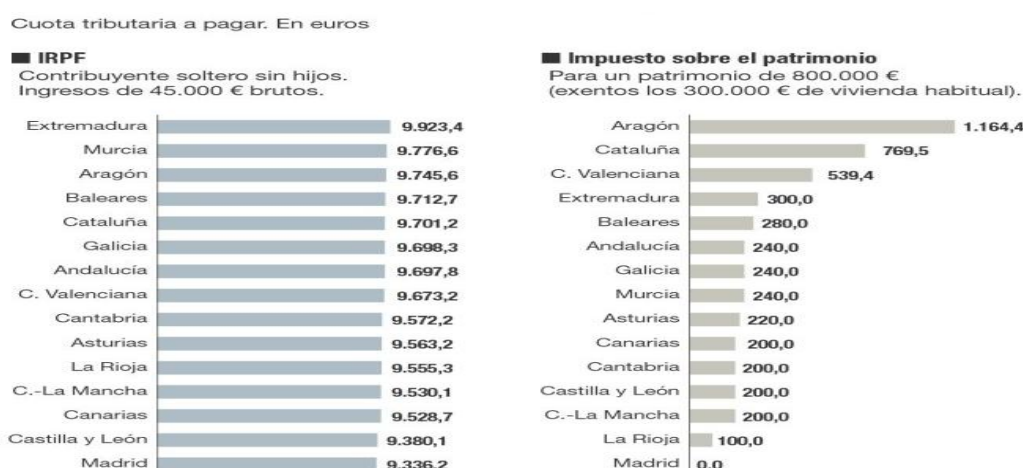
Las CCAA disponen un total de 79 impuestos cedidos por el Estado. El peso relativo de estos respecto al total varía, desde el 6,9% de Extremadura hasta el 0% de Madrid, (bonifica al 100% estos tributos). En cambio, son el IRPF (35,7%), el IVA (31,62%) y los impuestos especiales (16,04%) los que más suponen en las cuentas autonómicas. En total, estos supusieron hasta el 83,36% de los ingresos autonómicos en 2015, teniendo capacidad normativa, solo en el impuesto sobre la renta.

Figura 6: Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2016



Fuente: Cinco días - Diferencias Fiscales entre comunidades autónomas 2016

Figura 7: Diferencias Fiscales entre comunidades autónomas



Fuente: Cinco días - Diferencias Fiscales entre comunidades autónomas 2016

Con la legislación actual las diferencias por territorio son relativamente pequeñas en el IRPF (entre el 6 y el 12%), sin embargo, en el Impuesto sobre el Patrimonio o en Sucesiones y Donaciones las diferencias son notables.

A pesar de que los ingresos tributarios están recuperando los niveles previos a la crisis, esto no ocurre entre los impuestos cedidos. Entre 2007 y 2014, la recaudación del impuesto de sucesiones y donaciones se redujo un 19,62%. Los impuestos cedidos originan demasiado esfuerzo en comparación a su recaudación. Por ejemplo, sucesiones está provocando mucha conflictividad y aporta relativamente poco a las arcas (anexo 3).

Figura 8: Ingreso impositivo de las CC.AA en millones de euros

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	%14	ΔV13-14	ΔV09-14
I.R.P.F.	33.744,22	27.082,87	36.791,16	44.523,83	32.366,78	31.831,88	35,70%	-1,65%	-5,67%
I.S.D.	2.310,31	2.058,98	1.799,27	1.879,19	2.053,07	2.207,03	2,47%	7,50%	-4,47%
I.P.	23,99	95,20	38,87	639,35	1.190,57	972,77	1,09%	-18,29%	
Otros	644,51	409,56	417,84	376,67	521,08	528,29	0,59%	1,38%	-18,03%
TOTAL DIRECTOS	36.723,03	29.646,60	39.047,14	47.419,04	36.131,50	35.539,97	39,86%	-1,64%	-3,22%
I.V.A.	18.155,70	12.196,27	24.579,84	34.667,61	26.723,72	28.192,19	31,62%	5,50%	55,28%
T.P.O.	3.777,28	4.229,77	3.516,20	3.264,65	3.522,04	4.203,76	4,71%	19,36%	11,29%
A.J.D	3.573,75	2.729,94	2.040,99	1.635,98	1.420,22	1.492,15	1,67%	5,06%	-58,25%
II.EE	11.304,92	11.519,82	14.696,59	16.108,63	13.410,55	14.301,25	16,04%	6,64%	26,50%
Otros	1.370,29	1.204,14	1.240,69	1.431,93	1.446,51	1.744,93	1,96%	20,63%	27,34%
TOTAL INDIRECTOS	38.181,93	31.879,94	46.074,30	57.108,80	46.523,03	49.934,27	56,00%	7,33%	30,78%
Tasas y otros ingresos	3.928,36	4.299,46	3.661,22	3.625,58	3.549,13	3.698,82	4,15%	4,22%	-5,84%
INGRESOS TOTALES	78.833,32	65.826,00	88.782,66	108.153,42	86.203,66	89.173,06	100%	3,44%	13,12%

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

Figura 9: Recaudación Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (millones de euros)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	ΔV13-14	ΔV09-14
Andalucía	288,60	309,30	326,30	319,00	344,80	332,32	-3,62%	15,15%
Aragón	119,10	126,80	128,10	135,60	123,80	131,54	6,25%	10,45%
Asturias	71,50	106,60	103,20	106,70	121,20	98,60	-18,65%	37,90%
Baleares (Illes)	56,40	56,20	54,50	55,70	65,30	74,15	13,55%	31,47%
Canarias	44,30	47,40	37,30	34,80	54,70	60,32	10,27%	36,16%
Cantabria	35,10	42,90	44,10	42,00	76,40	30,85	-59,62%	-12,11%
Castilla-La Mancha	83,80	80,00	66,10	64,10	65,30	63,20	-3,22%	-24,58%
Castilla y León	126,20	114,20	118,40	138,50	134,00	154,50	15,30%	22,42%
Cataluña	844,80	609,50	338,30	339,10	298,30	290,47	-2,62%	-65,62%
Comunidad Valenciana	108,40	125,70	130,50	123,10	142,90	170,36	19,22%	57,16%
Extremadura	34,90	39,50	40,90	42,00	54,00	43,62	-19,22%	24,99%
Galicia	156,20	157,10	174,10	191,50	156,50	231,81	48,12%	48,41%
Madrid (Comunidad de)	453,40	343,40	354,60	401,20	424,80	367,63	-13,46%	-18,92%
Murcia (Región de)	32,30	33,90	26,10	33,40	43,00	91,22	112,14%	182,41%
Navarra (Comunidad Foral)	37,90	40,50	37,00	44,90	92,60	51,12	-44,79%	34,88%
País Vasco	80,10	70,50	77,10	89,50	105,40			
Rioja (La)	15,70	18,70	22,10	16,10	17,90	15,32	-14,41%	-2,42%
TOTAL CC.AA.	2.588,70	2.322,20	2.078,70	2.177,20	2.320,90	2.207,03	-4,91%	-14,74%

Fuente DGT-SG de Política Tributaria

Hasta finales del año 2015, Madrid, La Rioja, el País Vasco y Navarra eran las comunidades donde el impuesto de sucesiones y donaciones era menor, sobre todo entre padres e hijos. Las autonomías con gravamen más elevado eran Andalucía, Asturias y Cataluña.

El año 2016 comenzó con diferentes cambios en este impuesto (anexo 4): Entre las CCAA que han subido el impuesto se encuentra Baleares, que deroga la deducción autonómica a las herencias entre familiares directos e introduce una nueva tarifa progresiva. En Aragón se ha eliminado, en sucesiones, la bonificación del 65% en patrimonios preexistentes superiores a 402.000 euros, aunque se mantienen los beneficios para las herencias pequeñas y medias. Por el contrario, Canarias, Castilla y León y Galicia han rebajado el impuesto a sucesiones y donaciones. Canarias desde enero del 2016 bonifica el 99'9%, en herencias y donaciones. La Junta de Andalucía estrena el año 2017 con un aumento del mínimo exento hasta los 250.00€.

Figura 10: Comparativa Impuesto sobre Sucesiones 2016-2017

Cuota líquida para una herencia de 800.000 euros, grupo I/II y patrimonio del heredero menor de 400.000 euros.

CC.AA.	Cuota líquida 2016	Cuota líquida 2017	Diferencia
PRINCIPADO DE ASTURIAS	162.618,96	134.385,48	-28.233,48
REGIÓN DE MURCIA	82.024,68	65.619,74	-16.404,94
ANDALUCÍA	164.049,35	164.049,35	0,00
ARAGÓN	155.393,76	155.393,76	0,00
ILLES BALEARS	5.950,00	5.950,00	0,00
ISLAS CANARIAS	134,23	134,23	0,00
CANTABRIA	1.486,68	1.486,68	0,00
CASTILLA Y LEÓN	125.643,76	125.643,76	0,00
CATALUÑA	9.796,89	9.796,89	0,00
EXTREMADURA	158.796,17	158.796,17	0,00
GALICIA	15.040,00	15.040,00	0,00
MADRID	1.586,04	1.586,04	0,00
LA RIOJA	3.175,92	3.175,92	0,00
CASTILLA-LA MANCHA	7.939,81	31.759,23	23.819,43
C. VALENCIANA	31.596,88	63.193,76	31.596,88

Las CC.AA. en verde bajan el Impuesto

Las CC.AA. en rojo suben el Impuesto

Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales · Consejo General de Economistas (2017)

Figura 11: Comparativa Impuesto sobre Donaciones 2016-2017

Cuota líquida para una donación de 800.000 euros, grupo I/II y patrimonio del heredero menor de 400.000 euros.

CC.AA.	Cuota líquida 2016	Cuota líquida 2017	Diferencia
REGIÓN DE MURCIA	104.079,67	83.263,74	-20.815,93
ANDALUCÍA	208.159,35	208.159,35	0,00
ARAGÓN	177.706,26	177.706,26	0,00
PRINCIPADO DE ASTURIAS	205.920,00	205.920,00	0,00
ILLES BALEARS	56.000,00	56.000,00	0,00
ISLAS CANARIAS	200,12	200,12	0,00
CANTABRIA	200.122,67	200.122,67	0,00
CASTILLA Y LEÓN	200.122,67	200.122,67	0,00
CATALUÑA	56.000,00	56.000,00	0,00
EXTREMADURA	200.122,67	200.122,67	0,00
GALICIA	56.000,00	56.000,00	0,00
MADRID	2.000,06	2.000,06	0,00
LA RIOJA	200.122,67	200.122,67	0,00
CASTILLA-LA MANCHA	10.006,13	30.018,40	20.012,27
C. VALENCIANA	42.753,13	171.012,52	128.259,39

Fuente: Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales · Consejo General de Economistas (2017)

Como se puede apreciar (Figura 8, 9, 10 y 11), las diferencias normativas inter autonómicas son totales y variables en el tiempo: reducciones, coeficientes multiplicadores, escala de tipos de gravamen, deducciones, requisitos para las reducciones, etc.; resulta difícil sistematizar esas diferencias; en el tipo de gravamen casi no hay diferencias porque todas mantienen el de la escala estatal salvo Andalucía, Asturias y Murcia que elevan el tipo máximo del 34 % al 36,5%; por el contrario, Cataluña lo baja al 32%. Las diferencias importantes están en las reducciones y deducciones, que son las que producen las cuotas tributarias tan dispares.

2.6.- INFLUENCIA DEL ISD EN EL DOMICILIO DE LAS PERSONAS

Con frecuencia, los asesores fiscales recomiendan censarse en otra comunidad autónoma, con menor grado impositivo, para evitar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El éxodo fiscal es real y Madrid, con un tipo testimonial del 1% en descendientes directos, es el destino favorito; razón por la cual, entre otras, es la comunidad que más recauda en el ISD a pesar de tener los tipos más bajos. Con la normativa actual el causante o el donatario debe censarse al menos dos años y medio antes.

Fruto de esta competencia fiscal entre las CCAA se producen cambios normativos continuos, así el aumento, desde enero 2017, del mínimo exento hasta los 250.000 euros por

heredero en Andalucía (nuevamente incrementado, a partir de enero de 2018, hasta 1.000.000 euros).

Según datos del Observatorio notarial, en estos años de crisis se ha disparado el número de personas que renuncian a una herencia. El dato para Andalucía en 2015 se acerca a las 5.000 renunciaciones, según estas estadísticas, es una de las comunidades donde se producen más rechazos, junto a Murcia y La Rioja, justo aquellas donde los impuestos están más altos.

3. - CASOS PRÁCTICOS DE LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO

3.1.- Fallece Pedro, casado en régimen de gananciales con María de 60 años de edad y con dos hijos mayores de 30 años con patrimonio inferior a 402.678,11 euros. En su testamento deja a su esposa el usufructo de todos sus bienes y a sus hijos la nuda propiedad. Su patrimonio familiar es: Vivienda habitual: 300.076,93 euros. Segunda vivienda: 200.576,93 euros. Ahorros: 630.000 euros. Como gastos deducibles 10.000€ de gastos de enfermedad y 5.000 € de gastos de entierro.

El primer paso es la liquidación de la sociedad de gananciales correspondiendo a María la mitad del patrimonio. La masa hereditaria sería:

- vivienda habitual 150.038,46 €,
- segunda vivienda 100.288,46€
- ahorros 315.000€
- Ajuar 11.319,81€

Habría que sumar el ajuar doméstico: 3% de 565.326,92 = 16.959,81€. En caso de cónyuge superviviente se deduce un 3% del valor catastral de la vivienda 5.640,00€ quedando 11.319,81€

- Se restan los gastos deducibles: 15.000€
- Total: 561.646,73€

Se realiza el reparto de la herencia o base liquidable:

1.- Esposa: usufructo vitalicio se calcula: $89 - \text{edad } (60) = 29\%$ del valor de la herencia. 29% de 561.646,73 = 162.877,55€

2.- Hijos cada uno la mitad de la nuda propiedad: $561.646,73 - 162.877,55 = 398.769,18$ € dividido entre 2 = 199.384,59 €

Desde enero 2017 en Andalucía a los herederos del grupo I, para base imponible comprendida entre **250.000,01 y 350.000**, se aplicará una reducción en una cantidad variable que sumada a las restantes reducciones aplicables no podrá exceder de 200.000 euros,

- 1.- Esposa: base liquidable 162.877,55 Reducción 162.877,55. A pagar 0 €
- 2.- Hijos: base liquidable 199.384,59 Reducción 199.384,59. A pagar 0 €

Se ha elegido este ejemplo como caso tipo en la sociedad actual, matrimonio con dos hijos, con un patrimonio total de 1.130.653,84€, se podría considerar como clase media

acomodada. Con la normativa vigente en Andalucía desde enero del 2017 se mejora significativamente la tributación por el ISD y como resultado, en este supuesto, los herederos no deben pagar nada por la herencia. Caso distinto es, si como es cada vez más frecuente en la sociedad actual, solo tienen un hijo. En este caso la esposa seguiría sin pagar nada pero el hijo debería de pagar 56.085,86 €. Este beneficio también se pierde si el patrimonio preexistente de alguno de los herederos fuera mayor de 402.678,11 euros. En este caso la esposa la cuota a pagar sería de 13.614,29€ y los hijos de 21.307,86€.

En comparación con las autonomías donde, en conjunto, se pagan menos impuestos Canaria y Madrid, en estas se bonifica el 99,9% y el 99% respectivamente de la cuota tributaria:

- 1.- Esposa: hasta 159.634,83€ paga 23.063,25€ resto al 21,25% 689.08€. Total 23.752.33€. En Madrid pagaría el 1%: 237,52€ y en Canarias el 0,1% 23,75€.
- 2.- Hijos: hasta 159.634,83€ paga 23.063,25€ resto al 21.25% 8.446,82 €. Total 31.510,07€. En Madrid paga el 1%: 315,1€ y en canarias el 0,1% 31,51€.

Como se observa, aunque con escasa diferencia para el ejemplo expuesto, en Andalucía se paga menos impuesto por sucesiones para la mayoría de las herencias de la clase media. El límite de patrimonio, para una familia con dos hijos estaría en 1.131.000€ si se incluye la vivienda habitual. A partir de esta cantidad o si el patrimonio de los herederos supera los 402.678,11 euros, la diferencia se hace progresivamente mayor en favor de Madrid y Canarias, donde las grandes herencias tributarían muy poco.

Sí que es cierto que todo cambia mucho cuando no hay herederos directos y los herederos son sobrinos o personas sin vinculación familiar. En este caso no se aplican reducciones y desde el primer euro tendrán que pagar impuestos. Aunque en estos grupos las diferencias entre las distintas comunidades son escasas y todas se rigen por la normativa estatal con mínimos cambios. En Andalucía sería:

- Base imponible 1.130.653.84€:
- Cuota íntegra: hasta 797.555,08 pagaría 207.266,99€ resto 333.098,76 al 36.5% 121.581.05€.
- Total sería 328.848,04€.
- Coeficiente multiplicador: En caso del sobrino pertenece al grupo III y se multiplica por 1.5882. A pagar: 512.411,02€. Mientras que si no tiene

vinculación familiar se multiplica por 2. A pagar: 657.696,08€. Ambos para un patrimonio preexistente menor de 402.070€. En caso de patrimonios superiores a 4.020.770€ se multiplicaría por 2,4 y pagaría 789.235,30€ un 69,80% de la herencia.

3.2.- Un hijo de 30 años recibe de su padre 800.000€ en dinero en efectivo sin un destino específico y sin que tenga ningún grado de discapacidad (figura 12). En el caso de donaciones, en vida, a los hijos, el impuesto de sucesiones y donaciones establece ventajas fiscales para los ciudadanos en función de la comunidad en la que reside el donatario: el ejemplo planteado, Andalucía, Asturias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura y la Rioja encabezan el ranking pagándose en todas ellas por encima de los 200.000 euros frente a Canarias donde solo se tributaría 200 euros o Madrid 2.000 euros.

Figura 12: Comparativa sobre Donaciones en las diferentes CC.AA

	B. Imponible	Reducción	B. Liquidable	Tipo	C. I	Bonific.	C. Líquida
ANDALUCÍA	800.000,00	0,00	800.000,00	36,50%	208.159,35		208.159,35
P. DE ASTURIAS	800.000,00	0,00	800.000,00	36,50%	205.920,00		205.920,00
CANTABRIA	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67		200.122,67
CASTILLA Y LEÓN	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67		200.122,67
EXTREMADURA	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67		200.122,67
LA RIOJA	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67		200.122,67
ARAGÓN	800.000,00	75.000,00	725.000,00	29,75%	177.706,26		177.706,26
C. VALENCIANA	800.000,00	100.000,00	700.000,00	29,75%	171.012,52		171.012,52
REGIÓN DE MURCIA	800.000,00	0,00	800.000,00	36,50%	208.159,35	124.895,61	83.263,74
ILLES BALEARS	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	199.920,00	143.920,00	56.000,00
CATALUÑA	800.000,00	0,00	800.000,00	9,00%	56.000,00		56.000,00
GALICIA	800.000,00	0,00	800.000,00	9,00%	56.000,00		56.000,00
CASTILLA-LA MANCHA	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67	170.104,27	30.018,40
MADRID	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.006,38	198.006,32	2.000,06
ISLAS CANARIAS	800.000,00	0,00	800.000,00	34,00%	200.122,67	199.922,55	200,12

Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales · Consejo General de Economistas (2017).

3.3. - La diferencia es algo menor, pero también muy significativa, cuando se trata de herencias y se incluye la vivienda familiar: Soltero de 35 años que hereda bienes privativos de su padre por un valor de 800.000€ de los que 200.000€ corresponden a la vivienda del fallecido (figura 13). En este caso Andalucía, Extremadura y Aragón mantienen un tipo impositivo alto con tributación por encima de los 150.000 euros, mientras La rioja, Madrid y Cantabria recaudan menos de 3.000 euros y Canarias mantienen su baja recaudación con sólo 134 euros.

Figura 13: Comparaciones sobre Sucesiones en las diferentes CC.AA

				REDUCCIONES								
	Vivienda	Resto	I.L.	% vivienda	vivienda	parentesco	propi	I.L.	tipo	C.I.	Bonificación	Cuota líq.
ANDALUCÍA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	97%. Um E	122.606,47	15.956,87		661.436,66	31,75%	164.049,35		164.049,35
EXTREMADURA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	97%. Um E	122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17		158.796,17
ARAGÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00	99%. Um 125.000	125.000,00	15.956,87	9.043,13	650.000,00	29,75%	155.393,76		155.393,76
PRINCIPADO DE ASTURIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	96%. Um E	122.606,47	200.000,00		477.393,53	31,25%	134.385,48		134.385,48
CASTILLA Y LEÓN	200.000,00	600.000,00	800.000,00	E	122.606,47	60.000,00	67.393,53	550.000,00	29,75%	125.643,76		125.643,76
REGIÓN DE MURCIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	E	122.606,47	15.956,87		661.436,66	31,75%	164.049,35	98.429,61	65.619,74
COMUNIDAD VALENCIANA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Um 150.000	150.000,00	100.000,00		550.000,00	29,75%	126.387,52	63.193,76	63.193,76
CASTILLA-LA MANCHA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	E	122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17	127.036,93	31.759,23
GALICIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	97%. Um 600.000	194.000,00	400.000,00		206.000,00	9,00%	15.040,00		15.040,00
CATALUÑA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Um 500.000	190.000,00	100.000,00		510.000,00	24,00%	83.400,00	73.603,11	9.796,89
ILLES BALEARS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	100%. Um 180.000	180.000,00	25.000,00		595.000,00	1,00%	5.950,00		5.950,00
LA RIOJA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	E	122.606,47	15.956,87		661.436,66	29,75%	158.796,17	155.620,24	3.175,92
MADRID	200.000,00	600.000,00	800.000,00	95%. Um 123.000	123.000,00	16.000,00		661.000,00	29,75%	158.603,61	157.017,58	1.586,04
CANTABRIA	200.000,00	600.000,00	800.000,00	99%. Um E	122.606,47	50.000,00		627.393,53	29,75%	148.668,34	147.181,65	1.486,68
ISLAS CANARIAS	200.000,00	600.000,00	800.000,00	99%. Um 200.000	198.000,00	23.125,00		578.875,00	29,75%	134.234,07	134.099,84	134,23

Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales · Consejo General de Economistas (2017).

4.- CONCLUSIONES

El **Impuesto sobre Sucesiones** grava los bienes recibidos tras el fallecimiento de una persona. Son los herederos, en función de las bonificaciones vigentes en cada comunidad autónoma, quienes deben pagar este impuesto. El **Impuesto por Donaciones**, es la misma figura impositiva establecida para las sucesiones, pero para transmisiones de patrimonio a título gratuito entre personas vivas.

Al tratarse de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, son éstas, las receptoras del gravamen y las que definen su propio sistema impositivo, variando los tipos y bonificaciones de una a otra.

En general, las Autonomías han legislado profusamente en los tributos cedidos: IRPF, 195 deducciones; Sucesiones y Donaciones, 225 reducciones, bonificaciones o deducciones; e Impuesto sobre Transmisiones, 238 tipos reducidos y deducciones. Como consecuencia de tanto cambio normativo podríamos establecer las siguientes conclusiones:

- Las desigualdades entre CCAA son importantes y diferentes según los impuestos.
- La mayoría de las CCAA han legislado mucho, estableciendo variadas reducciones, deducciones o bonificaciones.
- Los múltiples cambios y requisitos dificultan el control.
- Muchas deducciones pueden aplicarse solo a colectivos muy pequeños con una incidencia económica muy reducida.
- Falta información más actualizada sobre la recaudación y sobre los beneficios fiscales en los tributos cedidos.
- En algunas CCAA es difícil saber la normativa aplicable al no existir textos refundidos de su cambiante normativa autonómica, siendo su liquidación una tarea imposible para los ciudadanos corrientes.
- Aunque hay 79 impuestos propios aprobados por las CCAA, algunos están bonificados al 100% o declarados inconstitucionales.
- En algunos casos la recaudación del impuesto es tan pobre que posiblemente no llegue a cubrir los costes derivados de su establecimiento y recaudación.

El ISD es uno de los tributos más cuestionados de todo nuestro sistema tributario. Algunos proponen su supresión, pero para todos es clara la necesidad de realizar una reforma del mismo, que procure una mínima armonización entre las CCAA. No parece aceptable, la discriminación normativa autonómicas en el ISD en función de la residencia de las personas.

Por lo que, aunque admitamos la constitucionalidad de estas diferencias normativas, el rechazo social originado por el variable trato que reciben los contribuyentes en función de la comunidad Autónoma donde residen, hace necesario una modificación sustancial de la regulación de este impuesto. La competencia fiscal entre comunidades ha creado una situación injusta, sin una función redistributiva, carente, en palabras del Tribunal Constitucional, *“de la necesaria uniformidad normativa en todo el territorio nacional”, garantía de “una posición igual o común de todos los españoles, más allá de las necesarias diferencias de régimen jurídico que resulten inexcusablemente del legítimo ejercicio de la autonomía”* En consecuencia, con indiferencia de la constitucionalidad o no de las diferentes normativas autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que se observa es que el desarrollo de las competencias cedidas a las Comunidades ha producido progresivas diferencias dentro del territorio nacional, siendo por ello necesarias modificaciones técnicas, pero también políticas, para lograr una armonización, un trato más solidario y unas diferencias menos “alarmantes”.

La Comisión de expertos encargada en su día de estudiar una propuesta de reforma fiscal (propuesta del informe Lagares) recomendó: *“fijar un “mínimo exento” para impedir que los patrimonios reducidos estén sometidos al pago del mismo. En segundo término, propuso simplificar “notablemente” el impuesto, combinando una base imponible amplia con la aplicación de tipos impositivos reducidos, que no superasen el 10%. Y, por último, planteó que para evitar las distorsiones que provoca, se debería fijar por normativa estatal unos límites máximos y mínimos dentro de los que pudieran moverse las capacidades de cada Gobierno regional”*. El Gobierno de momento no ha dado ningún paso en este sentido. Dicho informe, sin embargo, no defiende la supresión de este impuesto sino su armonización a nivel Estatal.

La Constitución española determina que los ciudadanos deberán contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31) *“de acuerdo con su capacidad económica y que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”*, sin embargo, de 2007 a 2014 se han triplicado las renunciaciones a herencias, según el Consejo General del Notariado. “: de 2009 a 2015 el número de herencias rechazadas pasó de 14.600 a 34.000, un 133% más. La causa en unos casos es porque el legado tiene más deudas que ingresos, pero en otros muchos la falta de liquidez inmediata impide hacer frente al impuesto de Sucesiones.

Aunque la polémica y la preocupación social que se está generando, consecuencia de la crisis económica y la corrupción política, con el impuesto de Sucesiones es enorme y va en aumento, **las cifras publicadas por la Junta de Andalucía** sobre la recaudación real de este impuesto deberían tranquilizar a la mayoría de la población ya que demuestran que en realidad se trataría de un impuesto para la que podríamos denominar “clase media alta o muy acomodada” y no afectaría a la mayoría de la clase media trabajadora: “*Como su tributación se establece según la relación de parentesco y del patrimonio preexistente del heredero, los grupos III y IV tributan en todas las CCAA prácticamente igual. En Andalucía desde el 1 de enero de 2017 se aumenta el mínimo exento para las herencias recibidas por parientes directos (grupos I y II) a 250.000€ por heredero. Además, para bases imponibles entre 250.000 y 350.000 euros se crea una reducción de 200.000 euros que corrige el error de salto para esta franja de herencias: todo andaluz que herede hasta 250.000 euros de un pariente directo no tiene que pagar absolutamente nada por impuesto de Sucesiones.*”

En 2016, de 255.009 autoliquidaciones por sucesiones en Andalucía. Sólo tuvieron que realizar un ingreso 19.136 (el 7,5% del total). Por tanto 235.873 herederos tuvieron que liquidar el impuesto pero no pagaron nada. De esos 19.136, únicamente 5.426 eran descendientes directos del fallecido (grupos I y II de parentesco). Los restantes eran herederos con vínculo más lejano, que han de tributar cantidades similares en todas las CCAA. Por tanto, los herederos directos que han de pagar el ISD representan el 2,1% de las personas que realizan autoliquidaciones.”

A pesar de estas cifras y si se mantiene la normativa actual, en un futuro no muy lejano, el aumento social actual de familias monoparentales, sin hijos o con uno solo, hará que aumente significativamente el número de contribuyentes con resultado positivo en la liquidación del ISD, al repartir los bienes heredados entre menos herederos, lo que aumentará inevitablemente la cuota tributaria y ocasionando que desaparezcan o disminuyan muchas de las bonificaciones.

5.- BIBLIOGRAFÍA

Abogados Madrid Tenerife (2016). *"La bonificación del impuesto de sucesiones y donaciones en canarias entra en vigor el 1 de enero de 2016"*. Disponible en:

<https://www.abogadosmadridtenerife.com/español/blog/la-bonificacion-del-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones-en-canarias-entra-en-vigor/>

AEAT (2017), *Modelo 650, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G702.shtml>

Álvarez y Soda. (2017). *"Presupuesto 2017 Asturias: Novedades en el impuesto sobre sucesiones"*. (Asesores legales y tributarios). Disponible en:

<http://alvarezysota.es/presupuestos-2017-asturias-novedades-en-el-impuesto-sobre-sucesiones/>

Arquez Valenzuela, M. E. (2016). *"El impuesto sobre sucesiones en España y derecho comprado entre algunas CC. AA., la UE y EE. UU."*.

Bankinter, S.A. (2016). *"Novedades fiscales sobre donaciones y sucesiones por comunidades autónomas"*. Disponible en:

<https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2016/3/30/sucesiones-donaciones-comunidades-autonomas.aspx>

BOE (2014), *Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Publicada en BOE núm. 303, de 28/11/2014. Madrid: Boletín Oficial del Estado.

Cámara de Madrid. (2017). *"Impuesto de sucesiones y donaciones en la comunidad de Madrid"*.

Casillas, J. C. (2016). *"Exención en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la empresa familiar"*. (Cátedra Santander de empresa familiar, Universidad de Sevilla). Disponible en: <http://institucionales.us.es/empresafamiliar/blog/impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-empresa-familiar/>

Cassinello Plaza, N., Haro Cabas, S., & Moral Bello, C. (2007). *"Estudio comparativo del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las comunidades autónomas"*. Disponible en: <http://web.upcomillas.es/centros/documentos/Estudio%20comparativo%20del%20Impuesto%20de%20Sucesiones%20y%20Donaciones%20en%20las%20distintas%20Comunidades%20Aut%C3%B3nomas.pdf>

Centro de estudios financieros. (2017). *"Medidas fiscales para 2017 de las comunidades autónomas de régimen común: Una "reforma" en concordancia con la coyuntura política y económico"*. Comunidad Autónoma Del Principado De Asturias: Nuevo Régimen Tributario De Los Parientes Cercanos En El Impuesto De Sucesiones, (Fiscal impuestos). Disponible en:

<http://www.fiscal-impuestos.com/resumen-medidas-fiscales-2017-comunidades-autonomas-regimen-comun.html#punto2>

Del campo Zafra, A. (2014). *"El impuesto sucesiones y donaciones en España tras modificaciones ley 26/2014 para cumplir fallo sentencia tribunal justicia unión europea 3/9/2014"*. (Abogado-Asesor Fiscal). Disponible en: <http://www.consultingdms.com/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>

Economistas, C. G. (2017). *"Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2017"* [pg. 9 y 23] In REAF·REGAF asesores fiscales, (XVI ed.). Madrid. Disponible en:

<https://www.economistas.es/Contenido/REAF/NOTAS%20PRENSA/PANORAMA%20FISCALIDAD%20CCAA%202017.pdf>

García Vázquez, D. (2015). *"Fiscalidad en la empresa familiar: ¿Qué comunidades no tienen bonificación?"*. (Inversión y Finanzas). Disponible en:

<http://www.finanzas.com/noticias/economia/fiscalidad/20150620/fiscalidad-empresa-familiar-comunidades-3165480.html>

INEAF, b. s. (2016). *"Material divulgativo sobre impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) (sistema tributario español)"*. Disponible en:

<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sucesiones-donaciones>

Junta de Andalucía. (2017). *"Impuesto sobre sucesiones y donaciones: Reducciones generales y autonómicas"*. Disponible en:

<https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/anexo650.htm>

- Junta de Andalucía. (2017). *"Impuestos sobre sucesiones y donaciones"*. Disponible en:
<https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/cedidos/sucesiones.htm>
- Ministerio de Hacienda. (2002). *"Impuesto sobre el patrimonio y sucesiones y donaciones"*. (Dirección general de tributos). Disponible en:
http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Doctrina/Libros%20electronicos/librodoctrina_ipsd%20.pdf
- Morón Plaza, J. A. (2016). *"Impuesto sobre sucesiones y donaciones y libre circulación de capitales"*. Disponible en: <http://www.ucm.es/data/cont/docs/1135-2016-03-17-TFG%20J.A%20Mor%C3%B3n%20-%20ISD%20Libre%20circulacion%20de%20capitales.pdf>
- Prados Ramos, L. (2014). *"El impuesto de sucesiones en Cataluña"*. Disponible en:
<http://www.notarialuisprados.com/impuesto-sucesiones-en-catalunya-2014/>
- Registro de Asesores Fiscales REAF-REGAF. (2017). *"Novedades fiscales 2017: El impuesto de sucesiones por comunidades autónoma"*. (Bankinter). Disponible en:
<https://blog.bankinter.com/economia/-/noticia/2017/3/8/novedades-impuesto-sucesiones-2017-comunidades-autonomas>
- Rodríguez M. (2016). *"Canarias, un modelo en la gestión del impuesto de sucesiones"*. (La provincia, diario de las Palmas). Disponible en:
<http://www.laprovincia.es/blogs/canarias-diferente/canarias-un-modelo-en-la-gestion-del-impuesto-de-sucesiones.html>
- Secretaría General de Financiación Autonómica y Local (2017). *"Tributación autonómica. Medidas 2017"*, Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales U.S.C. (2017). Disponible en:
<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capítulo%20III%20Tributación%20Autonómica%202017.pdf>
- Tejerizo López, J. M. (2014). *"El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas"*. Disponible en:
<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/el-isd-como-tributo-cedido-a-las-cc-aa-17-julio-2014.pdf>

ANEXO 1: Modelo 650, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

 MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	 Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agencia tributaria.es	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Adquisiciones mortis causa AUTOLIQUIDACIÓN	Modelo 650 Página 1																																																									
Espacio reservado para la etiqueta identificativa.		653257580761 5  Nº de registro identificativo de la documentación																																																										
		Devengo (fecha fallecimiento) Prescrito																																																										
Sujeto pasivo: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Nº</td> <td>Pasaporte</td> <td colspan="2">Apellidos y nombre</td> </tr> <tr> <td>Calle/Plaza/Ayda/Municipio</td> <td>Provincia</td> <td>Comunidad Autónoma</td> <td>Número Escalera Piso Puerta Teléfono</td> </tr> <tr> <td>Fecha nacimiento</td> <td>Parentesco</td> <td>Grupo</td> <td>Minusvalía % Patrimonio preexistente</td> </tr> <tr> <td colspan="4"> Título sucesorio Herencia ☐ Legado ☐ Otros títulos sucesorios (citar) ☐ </td> </tr> </table>				Nº	Pasaporte	Apellidos y nombre		Calle/Plaza/Ayda/Municipio	Provincia	Comunidad Autónoma	Número Escalera Piso Puerta Teléfono	Fecha nacimiento	Parentesco	Grupo	Minusvalía % Patrimonio preexistente	Título sucesorio Herencia ☐ Legado ☐ Otros títulos sucesorios (citar) ☐																																												
Nº	Pasaporte	Apellidos y nombre																																																										
Calle/Plaza/Ayda/Municipio	Provincia	Comunidad Autónoma	Número Escalera Piso Puerta Teléfono																																																									
Fecha nacimiento	Parentesco	Grupo	Minusvalía % Patrimonio preexistente																																																									
Título sucesorio Herencia ☐ Legado ☐ Otros títulos sucesorios (citar) ☐																																																												
Causante: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Nº</td> <td>Pasaporte</td> <td>Apellidos y nombre</td> </tr> </table>				Nº	Pasaporte	Apellidos y nombre																																																						
Nº	Pasaporte	Apellidos y nombre																																																										
Normativa aplicable Estado ☐ Comunidad Autónoma																																																												
Datos del documento Doc. Privado ☐ Notario Cód. Notario Doc. Público ☐ Nº protocolo Fecha de protocolo																																																												
Liquidación parcial o complementaria Liquidación parcial ☐ Liquidación complementaria ☐ Nº justificante Cuota ingresada		Datos para cálculo Caso general ☐ Adquisición nuda propiedad ☐ Acumulación donaciones ☐ Solicitó prórroga No ☐ Si ☐ Fecha presentación																																																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Valor porción causal hereditario.....</td><td>19</td><td></td></tr> <tr><td>Valor legados.....</td><td>20</td><td></td></tr> <tr><td>Valor seguros vida.....</td><td>21</td><td></td></tr> <tr><td>BASE IMPONIBLE ([19]+[20]+[21]).....</td><td>22</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por parentesco.....</td><td>23</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por minusvalía.....</td><td>24</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por prestaciones seguras de vida.....</td><td>25</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por adquisición empresa o participaciones.....</td><td>26</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción adquisición vivienda habitual.....</td><td>27</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción adquisición explotación agraria.....</td><td>28</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.....</td><td>29</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por transmisión consecutiva mortis causa.....</td><td>30</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por edad.....</td><td>31</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por adq. de bienes destinados a la constitución o adq. de una empresa o negocio profesional o adq. de particip. en entidades.....</td><td>32</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por indemnizaciones a los herederos de los afectados por síndrome físico.....</td><td>33</td><td></td></tr> <tr><td>Reducción por percepción de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.....</td><td>34</td><td></td></tr> <tr><td>Otras reducciones aprobadas por la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte aplicable.....</td><td>35</td><td></td></tr> <tr><td>Total reducciones ([23]+[24]+[25]+[26]+[27]+[28]+[29]+[30]+[31]+[32]+[33]+[34]+[35]).....</td><td>36</td><td></td></tr> <tr><td>BASE LIQUIDABLE ([22]-[36]).....</td><td>37</td><td></td></tr> </table>		Valor porción causal hereditario.....	19		Valor legados.....	20		Valor seguros vida.....	21		BASE IMPONIBLE ([19]+[20]+[21])	22		Reducción por parentesco.....	23		Reducción por minusvalía.....	24		Reducción por prestaciones seguras de vida.....	25		Reducción por adquisición empresa o participaciones.....	26		Reducción adquisición vivienda habitual.....	27		Reducción adquisición explotación agraria.....	28		Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.....	29		Reducción por transmisión consecutiva mortis causa.....	30		Reducción por edad.....	31		Reducción por adq. de bienes destinados a la constitución o adq. de una empresa o negocio profesional o adq. de particip. en entidades.....	32		Reducción por indemnizaciones a los herederos de los afectados por síndrome físico.....	33		Reducción por percepción de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.....	34		Otras reducciones aprobadas por la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte aplicable.....	35		Total reducciones ([23]+[24]+[25]+[26]+[27]+[28]+[29]+[30]+[31]+[32]+[33]+[34]+[35])	36		BASE LIQUIDABLE ([22]-[36])	37		CASOS APLICACIÓN DE TIPO MEDIO: Adquisición nuda propiedad, acumulación donaciones Base liquidable teórica..... 41 Aplicación de tarifa Hasta a Resto al % b Cuota íntegra teórica (a) + (b)..... 42 Coeficiente multiplicador..... 43 Cuota tributaria teórica ([42] x [43])..... 44 Tipo medio efectivo de gravamen ([44] : [41] x 100)..... 45 % Cuota tributaria ([37] x [45])..... 46 DEUDA TRIBUTARIA Cuota tributaria ([40] ó [46])..... 47 Reducción por exceso de cuota..... 48 CUOTA TRIBUTARIA AJUSTADA ([47] - [48]) 49 Bonificación Cesta y Milla..... 50 Bonificación al cónyuge..... 51 Bonificación Grupo I..... 52 Bonificación Grupo II..... 53 Bonificación por discapacidad..... 54 Deducción doble imposición internacional..... 55 Deducción Grupo I..... 56 Deducción Grupo II..... 57 Deducción por pago de la tasa per valoración previa de inmuebles..... 58 Otras deducciones y bonificaciones..... 59 Deducción cuotas anteriores..... 60 Total deducciones y bonificaciones ([50]+[51]+[52]+[53]+[54]+[55]+[56]+[57]+[58]+[59]+[60]) 61 Intereses de demora..... 62 TOTAL A INGRESAR ([49] - [61] + [62]) 63	
Valor porción causal hereditario.....	19																																																											
Valor legados.....	20																																																											
Valor seguros vida.....	21																																																											
BASE IMPONIBLE ([19]+[20]+[21])	22																																																											
Reducción por parentesco.....	23																																																											
Reducción por minusvalía.....	24																																																											
Reducción por prestaciones seguras de vida.....	25																																																											
Reducción por adquisición empresa o participaciones.....	26																																																											
Reducción adquisición vivienda habitual.....	27																																																											
Reducción adquisición explotación agraria.....	28																																																											
Reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural.....	29																																																											
Reducción por transmisión consecutiva mortis causa.....	30																																																											
Reducción por edad.....	31																																																											
Reducción por adq. de bienes destinados a la constitución o adq. de una empresa o negocio profesional o adq. de particip. en entidades.....	32																																																											
Reducción por indemnizaciones a los herederos de los afectados por síndrome físico.....	33																																																											
Reducción por percepción de prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.....	34																																																											
Otras reducciones aprobadas por la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte aplicable.....	35																																																											
Total reducciones ([23]+[24]+[25]+[26]+[27]+[28]+[29]+[30]+[31]+[32]+[33]+[34]+[35])	36																																																											
BASE LIQUIDABLE ([22]-[36])	37																																																											
CASO GENERAL Aplicación de tarifa Hasta a Resto al % b Cuota íntegra (a + b)..... 38 Coeficiente multiplicador..... 39 Cuota tributaria ([38] x [39])..... 40																																																												

Fuente: Agencia Tributaria del Estado (2017)

ANEXO 2: Normativa Estatal para empresas en Sucesiones y donaciones (Ley 29/1987 y Real Decreto 1629/1991)

I.Sucesiones Concepto	Normativa Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre y Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) (Continuación)																					
Empresa individual o negocio profesional, participaciones, explotación agraria y otras empresas	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor de cónyuge, descendientes o adoptados (extensible hasta tercer grado si no hubiera descendientes o adoptados, manteniendo el cónyuge superviviente su derecho a la reducción) siempre que se cumplan los requisitos siguientes: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. 2.- La adquisición se deberá mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo y no podrá realizar en ningún caso actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.																					
	Reducción del 50% al 100% en la adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o superficie rústica de dedicación forestal según la Ley 19/1995 de Modernización de explotaciones agrarias, de acuerdo con el siguiente esquema:																					
	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="440 745 687 891">% Reducción</th><th data-bbox="687 745 1477 891">Explotación agraria</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="440 891 687 992">90</td><td data-bbox="687 891 1477 992">Transmisión de una explotación agraria íntegra a titular de una explotación agraria prioritaria (EAP) o que alcance esta consideración con la adquisición y no se altere la condición de EAP del adquirente.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 992 687 1093">100</td><td data-bbox="687 992 1477 1093">Transmisión de una explotación agraria íntegra a cónyuge titular de una EAP o agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) para 1ª instalación de EAP y no se altere la condición de EAP del adquirente.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1093 687 1171">75</td><td data-bbox="687 1093 1477 1171">Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor del titular de una EAP que no pierda o alcance esta condición por la adquisición.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1171 687 1249">85</td><td data-bbox="687 1171 1477 1249">Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor de AJ o AA para su primera instalación</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1249 687 1328">100</td><td data-bbox="687 1249 1477 1328">Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1328 687 1406">50</td><td data-bbox="687 1328 1477 1406">Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde el 50% o más de la superficie de una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1406 687 1507">% Reducción</td><td data-bbox="687 1406 1477 1507">Superficie rústica agraria con superficie de dedicación forestal superior al 80%</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1507 687 1585">90</td><td data-bbox="687 1507 1477 1585">Superficie incluida en plan de protección de acuerdo con CCAA o Ministerio de Agricultura.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1585 687 1664">75</td><td data-bbox="687 1585 1477 1664">Superficie con plan de ordenación forestal o plan técnico de gestión y mejora forestal o figura equivalente.</td></tr> <tr> <td data-bbox="440 1664 687 1738">50</td><td data-bbox="687 1664 1477 1738">Demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que no se altere el carácter forestal (con requisito de no transmisión o cesión por el adquirente durante 5 años).</td></tr> </tbody> </table>	% Reducción	Explotación agraria	90	Transmisión de una explotación agraria íntegra a titular de una explotación agraria prioritaria (EAP) o que alcance esta consideración con la adquisición y no se altere la condición de EAP del adquirente.	100	Transmisión de una explotación agraria íntegra a cónyuge titular de una EAP o agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) para 1ª instalación de EAP y no se altere la condición de EAP del adquirente.	75	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor del titular de una EAP que no pierda o alcance esta condición por la adquisición.	85	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor de AJ o AA para su primera instalación	100	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.	50	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde el 50% o más de la superficie de una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.	% Reducción	Superficie rústica agraria con superficie de dedicación forestal superior al 80%	90	Superficie incluida en plan de protección de acuerdo con CCAA o Ministerio de Agricultura.	75	Superficie con plan de ordenación forestal o plan técnico de gestión y mejora forestal o figura equivalente.	50
% Reducción	Explotación agraria																					
90	Transmisión de una explotación agraria íntegra a titular de una explotación agraria prioritaria (EAP) o que alcance esta consideración con la adquisición y no se altere la condición de EAP del adquirente.																					
100	Transmisión de una explotación agraria íntegra a cónyuge titular de una EAP o agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) para 1ª instalación de EAP y no se altere la condición de EAP del adquirente.																					
75	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor del titular de una EAP que no pierda o alcance esta condición por la adquisición.																					
85	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor de AJ o AA para su primera instalación																					
100	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.																					
50	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde el 50% o más de la superficie de una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.																					
% Reducción	Superficie rústica agraria con superficie de dedicación forestal superior al 80%																					
90	Superficie incluida en plan de protección de acuerdo con CCAA o Ministerio de Agricultura.																					
75	Superficie con plan de ordenación forestal o plan técnico de gestión y mejora forestal o figura equivalente.																					
50	Demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que no se altere el carácter forestal (con requisito de no transmisión o cesión por el adquirente durante 5 años).																					
Bienes de Interés Cultural o Patrimonio Cultural	Reducción del 95% del valor de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA e inscritos los correspondientes registros que estén exentos en el Impuesto sobre Patrimonio (LIP art. 4.uno, dos o tres), a favor del cónyuge, descendientes o adoptados siempre que la adquisición se mantenga al menos los diez años siguientes al fallecimiento del causante.																					
Transmisión de los mismos bienes	Si unos bienes fueran objeto de dos o más transmisiones mortis causa en un período máximo de 10 años, a favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible el importe satisfecho por el impuesto de transmisiones anteriores.																					

II.Donaciones Concepto	Normativa Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre y Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) (Continuación)	
Empresa individual o negocio profesional, participaciones, explotación agraria y otras empresas	Reducción del 95% en adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a favor del cónyuge, descendientes o adoptados siempre que: 1.- Sea de aplicación la exención del art. 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. 2.- El donante tuviese 65 años o más o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. 3.- Si el donante ejerciera funciones de dirección (no miembro Consejo de Administración), dejara de ejercer y recibir remuneración por ello. 4.- El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP durante los diez años siguientes a la donación, y no podrá realizar actos de disposición y operaciones que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.	
	Reducción del 50% al 100% en la adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o superficie rústica de dedicación forestal según la Ley 19/1995 de Modernización de explotaciones agrarias, de acuerdo con el siguiente esquema:	
	% Reducción	Explotación agraria
	90	Transmisión de una explotación agraria íntegra a titular de una explotación agraria prioritaria (EAP) o que alcance esta consideración con la adquisición y no se altere la condición de EAP del adquirente.
	100	Transmisión de una explotación agraria íntegra a cónyuge titular de una EAP o agricultor joven (AJ) o asalariado agrario (AA) para 1ª instalación de EAP y no se altere la condición de EAP del adquirente.
	75	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor del titular de una EAP que no pierda o alcance esta condición por la adquisición.
	85	Transmisión parcial de explotación agraria o finca rústica a favor de AJ o AA para su primera instalación
	100	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.
	50	Adquisición de terrenos para constituir bajo una sola linde el 50% o más de la superficie de una EAP, haciendo constar en el documento público de la adquisición la indivisibilidad de la finca resultante en 5 años.
	% Reducción	Superficie rústica agraria con superficie de dedicación forestal superior al 80%
	90	Superficie incluida en plan de protección de acuerdo con CCAA o Ministerio de Agricultura.
	75	Superficie con plan de ordenación forestal o plan técnico de gestión y mejora forestal o figura equivalente.
	50	Demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que no se altere el carácter forestal (con requisito de no transmisión o cesión por el adquirente durante 5 años).
Donaciones de dinero de padres a hijos/descendientes para adquirir empresa		
Bienes de Interés Cultural o Patrimonio Cultural	Reducción del 95% del valor de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las CCAA e inscritos los correspondientes registros que estén exentos en el Impuesto sobre Patrimonio (LIP art. 4.uno, dos o tres) a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que: 1.- El donante tuviese 65 años o más o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. 2.- El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el IP durante los diez años siguientes a la donación.	

Fuente: Cátedra Altae de estudios financieros y fiscales (2017)

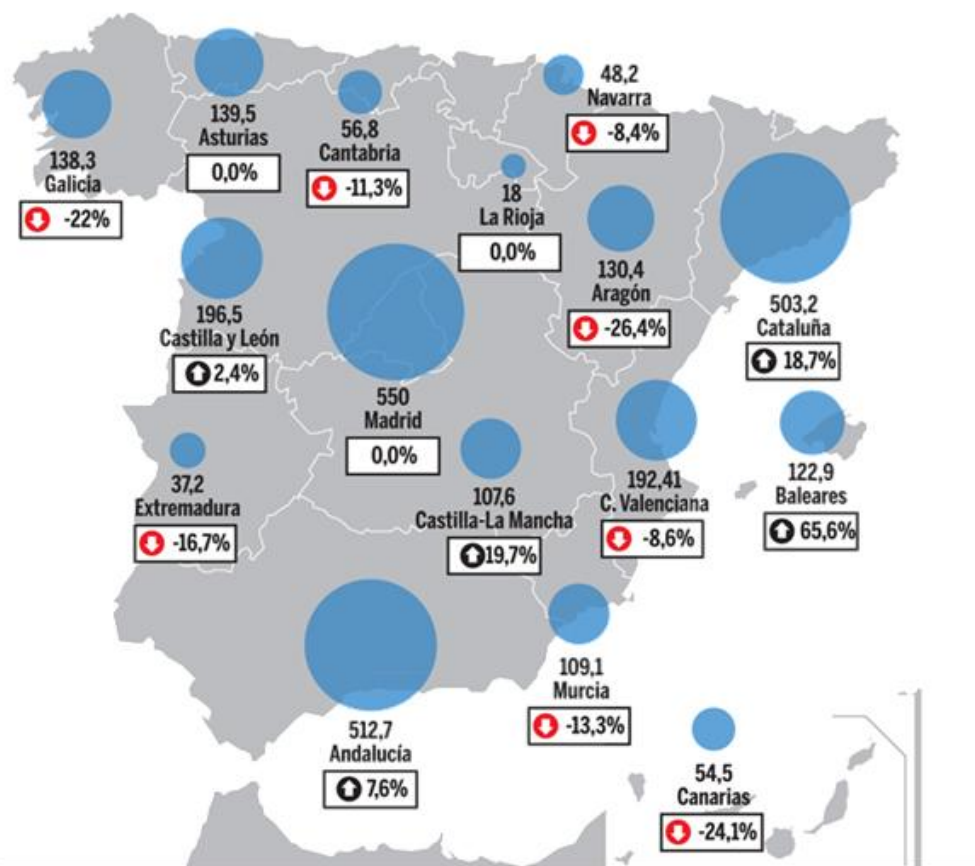
ANEXO 3: Recaudaciones autonómicas en Sucesiones

LAS DIFERENCIAS ENTRE AUTONOMÍAS EN SUCESIONES

> Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones

Estimación para 2016 incluida en los Presupuestos autonómicos. En millones de euros

Variación 16/15



Fuente: Consejo de Economistas Asesores Fiscales (Real-Regat) y Ministerio de Hacienda

Fuente: Consejo de Economistas Asesores Fiscales (Real-Legal) y Ministerio de Hacienda (2016)

ANEXO 4: Cambios del Impuesto de Sucesiones, año 2016

Reforma del impuesto de sucesiones

Cuota líquida en euros que debe pagar el heredero en la actualidad y a partir de enero del 2016, en dos supuestos

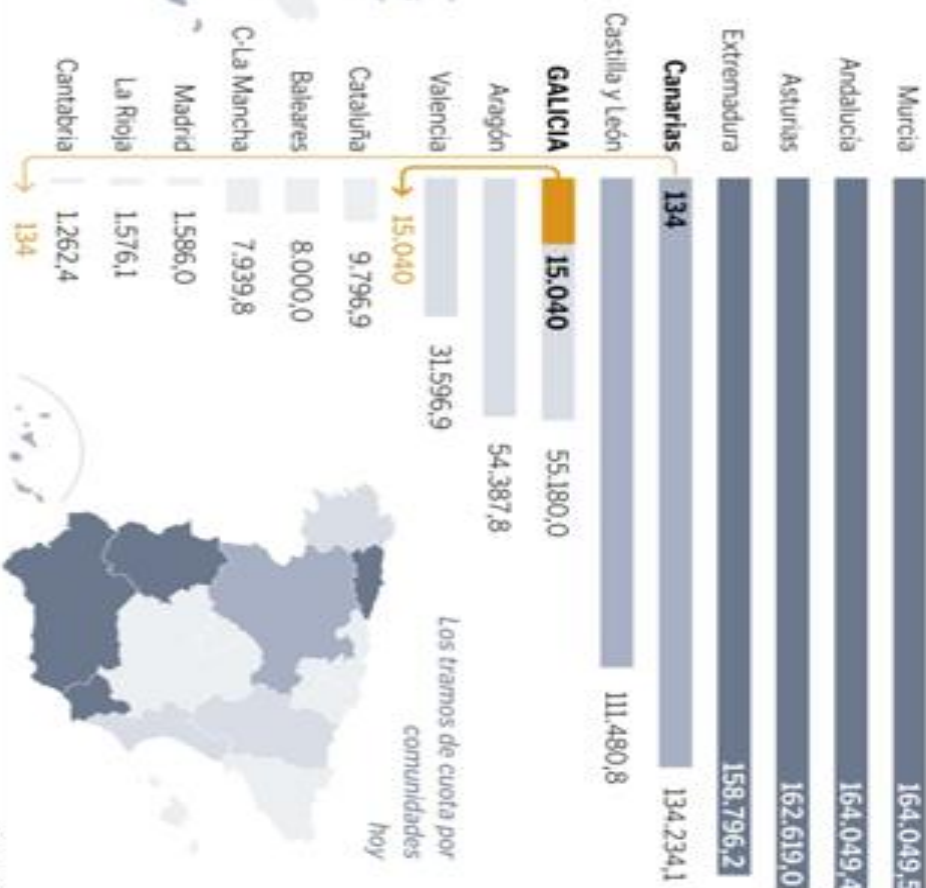
EJEMPLO 1

Un hijo de 35 años hereda de su padre por valor de 500.000 €, de los que 100.000 € corresponden a la vivienda habitual del fallecido.



EJEMPLO 2

Un hijo de 30 años hereda de su padre por valor de 800.000 €, de los que 200.000 € corresponden a la vivienda habitual del fallecido.



■ Cuota a partir del 1 de enero
→ Nueva posición en el ranking a partir del 1 de enero

Fuente: Elaboración propia

LA VOZ

Fuente: REAF·REGAF Asesores Fiscales · Consejo General de Economistas (2017)