

PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES REGIONAL

Marta Melguizo Garde

*Profesora Titular de Universidad. Departamento de Economía Pública.
Universidad de Zaragoza*

EXTRACTO

El objetivo de este trabajo es analizar cuál es la incidencia de la normativa de cada comunidad autónoma de régimen común referente al impuesto sobre sucesiones y donaciones en vigor el 1 de septiembre del 2016 en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución. Para ello simularemos cada regulación sobre un panel de declarantes. Lo mismo haremos con las Propuestas del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. La comparación de los resultados permite determinar la funcionalidad actual del tributo a la vez que contextualizar y valorar los posibles escenarios de reforma.

Palabras claves: sucesiones, donaciones, impuestos, redistribución y federalismo fiscal.

Fecha de entrada: 25-05-2016 / Fecha de aceptación: 29-06-2016 / Fecha de revisión: 31-08-2016

PRESENT AND FUTURE OF THE FEDERAL GIFT AND INHERITANCE TAX

Marta Melguizo Garde

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyse the effect of the recent reforms carried out in The Inheritance and Gift Tax of Spain by the autonomous communities. To that end, we simulate each regional tax law of 2016 over a panel of taxpayers of the last year before the tax reforms. After that we realize an empirical analysis to determine the tax incidence, the changes of the tax collections and the impact on the redistributive effects that the inheritance tax has respect to the wealth of the individuals. We do the same with the Proposal of Experts' Committee for Tax Reform. The comparison of the results obtained may establish the present functionality of the tax and contextualize and value the available schemes of reforms.

Keywords: inheritance, gifts, tax, redistribution and fiscal federalism.

Sumario

1. Introducción y aspectos metodológicos
2. Panorama de la tributación de sucesiones en 2016
3. Panorama de la tributación de donaciones en 2016
4. Propuesta de reforma del ISD por la Comisión de expertos
5. Conclusiones

Bibliografía

NOTA: La autora agradece la inestimable colaboración del profesor Miguel Angel Barberán y de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón en la elaboración del panel de declarantes utilizado en este trabajo, así como en el uso de la misma. Además agradece la financiación recibida del Gobierno de Aragón y el Fondo Social Europeo (Grupo de investigación de Economía Pública).

1. INTRODUCCIÓN Y ASPECTOS METODOLÓGICOS

El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español ha puesto en el candelero la situación actual del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD en adelante). Un impuesto cuya cesión normativa a las comunidades autónomas (CC. AA. en adelante), sobre todo a partir del año 2002, ha supuesto que, aunque la estructura básica del impuesto sea básicamente la de su aprobación en 1989, lo que se plasma en que seamos el país con mayores tipos efectivos de sucesiones según el Fondo Monetario Internacional, en la actualidad solo tributen de acuerdo a ella los parentescos más lejanos y los no residentes en países de la Unión Europea distintos de los del Espacio Económico Europeo¹. El resto de contribuyentes se beneficia de numerosos y dispares beneficios fiscales fijados por las CC. AA. que suponen, en muchos casos, cuotas a pagar nulas o muy reducidas. Pero si la tributación difiere según el territorio también lo hace de acuerdo al año de fallecimiento o donación, ya que el ISD es seguramente el tributo que más se modifica por el legislador autonómico y varía de acuerdo a los ciclos políticos y económicos². De manera que, en la actualidad, son varias las CC. AA. que han ido suprimiendo, modificando y reintroduciendo incentivos³. Por tanto la pregunta inmediata antes de abordar futuras reformas, tal y como se han planteado en la reciente campaña electoral, es concretar cuál es el presente del ISD cedido a las CC. AA.

Pero más que enumerar la profunda disparidad de medidas (tanto si atendemos al tipo de beneficio fiscal aprobado, al grado de generalidad, al tipo de transmisión, a la evolución temporal de las medidas, etc.) nuestro objetivo es valorar la incidencia de estas normas y propuestas reformadoras en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución. Para lo que partiremos de la simulación de cada normativa autonómica (en vigor a 1 de septiembre de 2016) o propuesta legislativa sobre un panel de declarantes.

¹ El ISD es regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. En adelante nos referiremos a esta norma como LISD. Desde el 2002 las CC. AA. pueden fijar reducciones, las escalas de gravamen y de coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones amén de regular aspectos de gestión. Un rasgo específico de este impuesto, tanto a nivel nacional como internacional –DE PABLOS (2007) y ERNST & YOUNG (2014)– es la aplicación, para calcular la cuota tributaria, sobre la cuota íntegra del llamado coeficiente multiplicador. Este se determina en función del valor del patrimonio del adquirente según la normativa del impuesto sobre el patrimonio en la fecha del fallecimiento del cónyuge y del grado de parentesco entre las partes. En el cuadro 1 se recogen las definiciones de los grupos de parentesco definidos por el artículo 20 de la LISD.

² Para entender y valorar la normativa autonómica de cada año en los impuestos cedidos es imprescindible consultar los excelentes artículos de POZUELO ANTONI en RCyT. CEF. Y de los que incluyo en el epígrafe de bibliografía la más reciente publicada.

³ A modo de ejemplo nos referimos a Murcia y Canarias. Ambas tenían en el pasado generosas medidas para los contribuyentes I y II (deducciones del 99% o 99,9% respectivamente) que en los años duros de la crisis suprimieron para el grupo II por lo que fueron las comunidades de menor alcance reformador. En cambio para 2016 las han introducido. Canarias a su nivel anterior (siendo en la actualidad, por tanto, la comunidad más generosa) mientras que Murcia ha fijado la deducción al 50%.

Dada la carencia de datos a nivel nacional se ha decidido utilizar el panel de declarantes elaborado por BARBERÁN (2006) procedente de autoliquidaciones por este impuesto en la Comunidad de Aragón en el año 2010. Esta muestra presenta dos activos. El primero es que corresponde al último año de aplicación de la normativa estatal en Aragón por lo que no se ve influenciado por la normativa aragonesa. Y el segundo es que ha sido utilizada en los trabajos de BARBERÁN y MELGUIZO (2007, 2010) por lo que permite al lector interesado valorar el devenir normativo autonómico. Entre sus limitaciones, además de las obvias restricciones territorial y temporal, destacaremos las carencias de la información disponible, ya que básicamente solo se conoce el grupo (que no grado) de parentesco, la base imponible (que incluye, en su caso, el ajuar, los bienes adicionales y acumulados, sin descripción detallada de los mismos, etc.), la edad para los menores de 18 años y el coeficiente multiplicador utilizado de acuerdo a la regulación estatal. Por lo que algunas de las restricciones de las disposiciones autonómicas no van a poder simularse, destacando por su trascendencia las referidas a las reducciones por discapacitados y a la transmisión de empresas y negocios profesionales, seguros de vida, vivienda habitual, etc.⁴.

El trabajo se divide en cuatro apartados, además de esta introducción. Comenzaremos por el presente del impuesto analizando las medidas autonómicas aprobadas distinguiendo un epígrafe según se trate de sucesiones, el segundo, o donaciones, el tercero. El cuarto epígrafe estudia las propuestas referidas al ISD de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. La estructura de los epígrafes anteriores será la siguiente: cuadro con las características del ISD a simular y análisis de incidencia, recaudación, progresividad y redistribución. El trabajo concluye con un epígrafe de consideraciones finales.

2. PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN DE SUCESIONES EN 2016

Tanto en el ámbito de las sucesiones como de las donaciones, y a nivel estatal como autonómico, las medidas de más calado se concentran en las transmisiones hereditarias a favor de los descendientes, ascendientes y cónyuges, las más comunes ya que de hecho suponen más del 85% de la muestra. Tal y como se observa en el **cuadro 1** las fórmulas empleadas en los procesos de revisión normativa han sido muy variadas. No obstante, haciendo un esfuerzo podemos agrupar a las CC. AA. en dos grandes bloques atendiendo a si discriminan o no según la riqueza de los receptores.

⁴ Tampoco se han podido simular las escalas de gravamen autonómicas aprobadas de aquellas comunidades que mantienen la estructura de 16 escalones de la norma estatal ya sea redondeando los escalones (en la Comunidad Madrid y la Valenciana) y/o aumentando los tipos marginales de los dos últimos escalones (situándolos en 31,75% y 36,5% en vez de 31,25% y 34% en el Principado de Asturias, Andalucía y Murcia). Lo mismo ha sucedido con los cambios en los umbrales de patrimonio preexistente aprobados por Cantabria, la Comunidad de Madrid y la Valenciana. Y también con Baleares que, además del cambio anterior, disminuye los coeficientes multiplicadores para los grupos III y IV salvo para los colaterales 2.º y 3.º por afinidad (una división propia del grupo III) a los que se aumenta aunque situándolos por debajo del grupo IV. Podemos apuntar que la incidencia de estas medidas atendiendo a las características de la muestra hubiera sido muy limitada tanto en sucesiones como en donaciones.

Cuadro 1. Medidas fiscales simuladas en el panel referentes a sucesiones

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años	II: Resto descendientes, cónyuge y ascendientes	III
Ley estatal 29/1987 aplicable salvo norma autonómica	Reducción [15.956,87 + (21 - edad) 3.990,72] ≤ 47.858,59	Reducción 15.956,87	7.993,46 IV: 0
	Escala de gravamen única con 16 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7,65 % (BL < 7.993,46) y 34 % (BL > 797.555,08). Coefficientes multiplicadores según patrimonio preexistente y parentesco. Comprendidos para grupos I y II entre 1 (el menor)-1,20 y para IV: 2-2,40 (el mayor).		
Andalucía	Reducción 100 % hasta BL = 0; si BI ≤ 175.000 y patrimonio previo ≤ 402.678,11		
Aragón	Hijo < 18 años Reducción 100 % ≤ 3.000.000		
	Reducción 100 %; cónyuge e hijos (y ascendientes); total reducciones (sin seguros de vida) ≤ 150.000; si patrimonio previo ≤ 402.678,11		
	Bonificación 65 % CT si BI ≤ 100.000, patrimonio previo ≤ 402.678,11 (en vez de los 100.000 aprobados) y cónyuge e hijos (incompatible con resto de medidas autonómicas)		
Principado de Asturias	Coefficiente multiplicador entre 0,00 (si patrimonio previo ≤ 402.678,11) y 0,04	Bonificación 100 % CT si BI ≤ 150.000 y patrimonio previo ≤ 402.678,11	
Islas Baleares	Reducción [25.000 + (21 - edad) 6.250] ≤ 50.000 Bonificación 99 % CT	Reducción 25.000	Reducción 8.000 IV: 1.000
	Escala de gravamen propia con 5 escalones y tipos marginales comprendidos entre 1 % (BL < 700.000) y 20 % (BL > 3.000.000)		
			.../...

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años	II: Resto descendientes, cónyuge y ascendientes	III
.../...			
Canarias	Reducción del 100 % con límite según edad: < 10 años: 138.650 11-15 años: 92.150 16-18 años: 57.650 19-21 años: 40.400 Bonificación 99,9 % CT	Reducciones: Hijos: 23.125 Cónyuge 40.400 (no se puede simular) Resto (nietos, ascendientes) 18.500 Bonificación 99,9 % CT	Reducción 9.300 IV: 0
Cantabria	Reducción [50.000 + (21 - edad) 5.000]	Reducción 50.000	Reducción 8.000 IV: 0
Castilla y León	Reducción [60.000 + (21 - edad) 6.000] Reducción (incluyendo todas) ≤ 250.000	Bonificación 99 % CT Reducción 60.000	
Castilla-La Mancha	Bonificación (%) CT dependiendo de la BL: 100 % si BL < 175.000; 95 % si 175.000 ≤ BL < 225.000; 90 % si 225.000 ≤ BL < 275.000 85 % si 275.000 ≤ BL < 300.000; 80 % si BL ≥ 300.000		
Cataluña	Reducción [100.000 + (21 - edad) 12.000] ≤ 196.000	Reducción 100.000 (cónyuge e hijos), 50.000 nietos No simulables: 50.000 convivencia y ayuda mutua, 30.000 ascendientes	Reducción 8.000 IV: 0
	Escala de gravamen propia con 5 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7 % (BL < 50.000) y 32 % (BL > 800.000). No distingue patrimonio preexistente.	Bonificación 99 % para cónyuges. Para el resto grupos I y II se aplica la escala siguiente. Simulada la escala a todo grupo I y II con BL > 0	.../...

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años	II: Resto descendientes, cónyuge y ascendientes	III																																																
.../...	<table border="1"> <thead> <tr> <th data-bbox="273 1179 345 1425">Base imponible</th> <th data-bbox="273 924 345 1179">Bonificación (%)</th> <th data-bbox="273 678 345 924">Resto BI</th> <th data-bbox="273 433 345 678">Bonificación marginal (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>100.000,00</td> <td>99,00</td> </tr> <tr> <td>100.000,00</td> <td>99,00</td> <td>100.000,00</td> <td>97,00</td> </tr> <tr> <td>200.000,00</td> <td>98,00</td> <td>100.000,00</td> <td>95,00</td> </tr> <tr> <td>300.000,00</td> <td>97,00</td> <td>200.000,00</td> <td>90,00</td> </tr> <tr> <td>500.000,00</td> <td>94,20</td> <td>250.000,00</td> <td>80,00</td> </tr> <tr> <td>750.000,00</td> <td>89,47</td> <td>250.000,00</td> <td>70,00</td> </tr> <tr> <td>1.000.000,00</td> <td>84,60</td> <td>500.000,00</td> <td>60,00</td> </tr> <tr> <td>1.500.000,00</td> <td>76,40</td> <td>500.000,00</td> <td>50,00</td> </tr> <tr> <td>2.000.000,00</td> <td>69,80</td> <td>500.000,00</td> <td>40,00</td> </tr> <tr> <td>2.500.000,00</td> <td>63,84</td> <td>500.000,00</td> <td>25,00</td> </tr> <tr> <td>3.000.000,00</td> <td>57,37</td> <td>en adelante</td> <td>20,00</td> </tr> </tbody> </table>	Base imponible	Bonificación (%)	Resto BI	Bonificación marginal (%)	0,00	0,00	100.000,00	99,00	100.000,00	99,00	100.000,00	97,00	200.000,00	98,00	100.000,00	95,00	300.000,00	97,00	200.000,00	90,00	500.000,00	94,20	250.000,00	80,00	750.000,00	89,47	250.000,00	70,00	1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00	1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00	2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00	2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00	3.000.000,00	57,37	en adelante	20,00		
Base imponible	Bonificación (%)	Resto BI	Bonificación marginal (%)																																																
0,00	0,00	100.000,00	99,00																																																
100.000,00	99,00	100.000,00	97,00																																																
200.000,00	98,00	100.000,00	95,00																																																
300.000,00	97,00	200.000,00	90,00																																																
500.000,00	94,20	250.000,00	80,00																																																
750.000,00	89,47	250.000,00	70,00																																																
1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00																																																
1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00																																																
2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00																																																
2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00																																																
3.000.000,00	57,37	en adelante	20,00																																																
Comunidad Valenciana	<p>Reducción [100.000 + (21 - edad) 8.000] ≤ 156.000</p> <p>Bonificación 75 % CT</p>	Reducción 100.000																																																	
Extremadura	Reducción [18.000 + (21 - edad) 6.000] ≤ 70.000		.../...																																																

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años	II: Resto descendientes, cónyuge y ascendientes	III
.../...	<p>Bonificación 99 % CT si patrimonio previo ≤ 600.000,00</p>	<p>Si patrimonio previo ≤ 600.000,00: Bonificación 99 % CT si BI ≤ 175.000; 95 % CT si BI ≤ 325.000; 90 % CT si BI ≤ 600.000</p>	
	<p>Reducción de hasta 175.000 (incluyendo todas salvo la de minusválidos) si patrimonio previo ≤ 300.000,00 y el caudal hereditario es ≤ 600.000,00. Incompatible con bonificaciones anteriores.</p>	<p>De manera novedosa permite la posibilidad de afectar la cuota tributaria que resulte a ingresar, a la financiación de programas de ayuda a la inversión de pymes.</p>	
Galicia	<p>Reducción [1.000.000 + (21 - edad) 100.000] Bonificación 99 % CT</p>	<p>Reducción ≥ 25 años: 400.000 Resto: [900.000 - (edad - 21) 100.000] no se puede simular</p>	<p>Reducción 8.000 IV: 0</p>
	<p>Coefficiente multiplicador igual a 1 Escala de gravamen propia con 6 escalones y tipos marginales comprendidos entre 5 % (BL < 50.000) y 18 % (BL > 1.600.000)</p>		
Comunidad de Madrid	<p>Reducción [16.000 + (21 - edad) 4.000] ≤ 48.000</p>	<p>Reducción 16.000</p>	<p>Reducción 8.000 IV: 0</p>
Región de Murcia	<p>Bonificación 99 % CT</p>		
La Rioja	<p>Deducción 99 % CT (tras ded.)</p>	<p>Deducción 50 % CT (tras ded.)</p>	
	<p>Deducción 99 % CT (tras ded.) si BL ≤ 500.000 o 98 % CT (tras ded.)</p>		
<p>Nota: Grupos de parentesco fijados por el artículo 20 de la LISD no definidos previamente: III. Colaterales de 2.º y 3.º grado y ascendientes y descendientes por afinidad (hermano, tío, sobrino, suegro, yerno...); IV. Colaterales de 4.º grado y grados más distantes (primo hermano, hijo de sobrino...) y extraños.</p>			
			<p>Fuente: elaboración propia.</p>

El primer bloque lo formarían aquellas que plantean las reformas más ambiciosas, tanto por la amplitud de sujetos pasivos que se benefician (engloban al grupo I y II de parentesco) como por la generosidad de las medidas. Hay diferencias entre ellas según el incentivo utilizado (reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores o escalas de gravamen) así como por el alcance de sus medidas. Empezaremos por las que básicamente han apostado por una bonificación del 99% de la cuota. Nos referimos a Canarias (con un 99,9% en vez de un 99%), Cantabria, la Comunidad de Madrid, La Rioja (que será del 98% si la BL es superior a 500.000 €), Castilla-La Mancha (con un 95%). Cantabria al acompañar la bonificación anterior con un aumento sustancial de las reducciones (de más del triple de la reducción estatal) es de las que menos recaudará. También incluiríamos a la Comunidad Valenciana que, aunque bajó la bonificación del 99% hasta el 75%, incrementó la reducción personal a un umbral mínimo de 100.000 euros (el doble de la reducción cántabra, idéntico al catalán y solo superado por Galicia).

Dentro de este bloque, a continuación nos referimos a tres comunidades que sin distinguir por rentas apuestan por combinar diferentes medidas tributarias. Así tras los recientes cambios legislativos Galicia y Baleares mantienen la generosa deducción del 99% comentada anteriormente pero solo para los familiares del grupo I. Por su parte, Cataluña ha establecido una bonificación, que puede llegar hasta el 99%, a partir de la fijación de una escala de bonificaciones de estructura similar a las habituales escalas de gravamen. Estas tres comunidades han fijado escalas de gravamen muy generosas con respecto a la normativa estatal con tipos comprendidos entre el 1 y el 20% (Baleares); el 5% y el 18% (Galicia) y el 7% y el 32% (Cataluña) y para umbrales más altos que los de la normativa estatal que varía entre el 7,67% y el 34%. Además las tres han aumentado las reducciones personales y tanto Cataluña como Galicia han suprimido la distinción por patrimonio preexistente.

Por último, la Región de Murcia, que también tiene la deducción del 99% para el grupo I mientras que para el grupo II es la más baja, del 50% de la cuota, por lo que obviamente será de las de este grupo la más próxima a la normativa estatal.

El segundo bloque lo conformarían aquellas CC. AA. que han decidido disminuir sustancialmente el impuesto pero excluyendo de sus medidas a los beneficiarios más ricos. Mayoritariamente lo han hecho estableciendo reducciones o bonificaciones del 100% (en Andalucía, Aragón, Extremadura, Castilla y León y Asturias para el grupo II). De esta manera no tributan las adquisiciones *mortis causa* de familiares del grupo II (en Aragón solo se permite a cónyuges, hijos o nietos cuando el hijo haya fallecido) cuyo patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 siempre que no superen los 150.000 euros en Asturias y Aragón y 175.000 en Andalucía y Extremadura (en esta última comunidad se exige además que el patrimonio del adquirente no exceda de 300.000 €) y 250.000 en Castilla y León (donde hasta el 30 de junio de 2016 eran 175.000 €). En las CC. AA. anteriores, salvo Andalucía que establece la reducción anterior también para el grupo I de parentesco, han optado por ser más generosos con los descendientes menores de 21 años. Así, en Asturias no tributan si su patrimonio preexistente cumple el límite señalado anteriormente (ya que su coeficiente multiplicador es nulo) o tributan ligeramente cuando el patrimonio es mayor (el coeficiente multiplicador varía entre 0,02 y 0,04). En Aragón

los menores de 18 años heredan hasta 3.000.000 de euros sin pagar impuestos con independencia de cuál sea su patrimonio previo. Matizaremos que en Aragón adicionalmente se ha introducido una bonificación de manera que los excluidos de las medidas anteriores que cumplan los estrictos requisitos establecidos para 2016 (que ni la base imponible ni el patrimonio previo del adquirente superen los 100.000 €) pagan el 35%.

Como se observa en el **cuadro 2** las medidas autonómicas favorecen a casi todos los contribuyentes de los grupos I y II que pagaban con la legislación estatal (por encima del 91,70% y en 11 de las 15 comunidades favorecen a todos).

Cuadro 2. Incidencia de las normas autonómicas sobre el panel de sucesiones de I y II

	Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favorecidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	Contribuyente I y II favorecidos (%)
Ley estatal	5	476	13				
A pagar: 494							
Cuotas cero: 1.233	35	1.166	32				
Andalucía	0	34	0	460	460	0	93,12 %
A pagar							
Cuotas cero	40	1.608	45				
Aragón	0	36	13	468	445	23	94,73 %
A pagar							
Cuotas cero	40	1.606	32				
Asturias	0	41	0	453	453	0	91,70 %
A pagar							
Cuotas cero	40	1.585	45				
I. Baleares	5	262	8	494	219	275	100 %
A pagar							
Cuotas cero	35	1.380	37				
Canarias	4	283	10	494	197	297	100 %
A pagar							
Cuotas cero	39	1.359	35				
Cantabria	3	124	1	494	366	128	100 %
A pagar							
Cuotas cero	37	1.518	44				
							.../...

	Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favorecidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	Contribuyente I y II favorecidos (%)
.../...							
Castilla y León	A pagar	85	0	494	487	7	100 %
	Cuotas cero	1.557	45				
Castilla-La Mancha	A pagar	17	0	494	477	17	100 %
	Cuotas cero	1.149	45				
Cataluña	A pagar	45	0	494	449	45	100 %
	Cuotas cero	1.597	45				
C. Valenciana	A pagar	45	0	494	449	45	100 %
	Cuotas cero	1.597	45				
Extremadura	A pagar	40	2	460	452	8	93,12 %
	Cuotas cero	1.602	43				
Galicia	A pagar	1	0	494	493	1	100 %
	Cuotas cero	1.641	45				
C. Madrid	A pagar	5	13	494	16	478	100 %
	Cuotas cero	35	32				
.../...							.../...

	Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favorecidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	Contribuyente I y II favorecidos (%)
.../...							
Murcia	5 35	476 1.166	13 32	494	0	494	100 %
La Rioja	5 35	476 1.166	13 32	494	0	494	100 %

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Finalmente, hemos de referirnos al grupo de parientes más lejanos o incluso a aquellos perceptores para los que no media parentesco alguno, esto es, los respectivamente denominados grupos III y IV por el artículo 20 de la LISD. Aunque seis CC. AA. han mejorado las reducciones (Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Galicia, Cataluña y la Comunidad de Madrid) solo dos inciden en el panel de declarantes, tal y como se observa en el **cuadro 3**. Nos referimos a Canarias, que incrementa ligeramente el número de declarantes con cuota cero en lo que respecta al grupo III y, con respecto al grupo IV de parentesco, a Baleares, la única que legisla al respecto, incrementa en dos los casos de cuota nula.

Cuadro 3. Incidencia de las normas autonómicas sobre el panel de sucesiones de III y IV

	GRUPO III		GRUPO IV		Total favorecidos
	A pagar	Cuotas cero	A pagar	Cuotas cero	III y IV (%)
Ley estatal	152	101	42	3	
Islas Baleares	152	101	40	5	194 (100 %)
Canarias	148	105	42	3	152 (78,35 %)
Cataluña	152	101	42	3	192 (98,96 %)
Cantabria, Galicia y C. Madrid .	152	101	42	3	152 (78,35 %)

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En el **cuadro 4** se sintetizan las diferencias recaudatorias entre la aplicación del impuesto sin reforma autonómica y después de esta a nuestra base de declarantes.

Cuadro 4. Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CC. AA.

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal	15,67 %	3.597.370		
Andalucía	16,71 %	2.559.152	1.038.217	28,86 %
Aragón	18,08 %	2.009.985	1.587.384	44,13 %
Asturias	11,47 %	2.631.955	965.414	26,84 %
				.../...

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
.../...				
I. Baleares	7,49 %	1.458.423	2.138.946	59,46 %
Canarias	0,86 %	170.361	3.427.009	95,26 %
Cantabria	1,29 %	190.183	3.407.186	94,71 %
Castilla y León	18,79 %	1.484.276	2.113.094	58,74 %
Castilla-La Mancha	6,42 %	1.472.636	2.124.733	59,06 %
Cataluña	4,39 %	1.007.097	2.590.273	72,00 %
C. Valenciana	13,70 %	1.505.963	2.091.406	58,14 %
Extremadura	18,80 %	2.497.645	1.099.724	30,57 %
Galicia	18,45 %	1.341.991	2.255.379	62,70 %
C. de Madrid	5,99 %	1.361.955	2.235.414	62,14 %
Murcia	10,74 %	2.465.511	1.131.859	31,46 %
La Rioja	6,11 %	1.402.046	2.195.323	61,03 %

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Se observa que en dos tercios de las CC. AA. la pérdida recaudatoria es notoria, ya que supone más de la mitad de los rendimientos potenciales del impuesto. Serían todas las CC. AA. del primer bloque (salvo Murcia) lideradas por Canarias (con una caída recaudatoria superior al 95%) junto con Castilla y León del segundo bloque. El resto, salvo Aragón que se sitúa en un 44,13%, presenta unas pérdidas recaudatorias inferiores al 31,46% de Murcia. Siendo Asturias la que más recaudación conserva.

El principal argumento a favor de la permanencia del ISD en los modernos sistemas fiscales es su contribución al logro de una mejor redistribución de la riqueza, si bien la incidencia última que pueda tener el tributo respecto a dicho objetivo, al concentrarse en las porciones de patrimonio transmitidas por herencia o donación, ha de ser limitada. Los datos con los que hemos trabajado no ofrecen información con respecto al patrimonio preexistente, tan solo tenemos una agrupación de las transmisiones en función del coeficiente multiplicador. Esto hace imposible que podamos calcular con el rigor deseado el efecto último que el tributo tendrá sobre el patrimonio total de los sujetos.

Para llevar a cabo nuestro análisis y precisar la capacidad redistributiva que este impuesto pueda tener, utilizaremos los habituales índices de progresividad y redistribución. El efecto re-

distributivo de un impuesto se mide a partir del índice de Reynolds-Smolensky, que es el producto (corregido por el índice de reordenación) del índice de Kakwani de progresividad global o de desviación de la proporcionalidad y el nivel del impuesto que depende del tipo medio y recaudación⁵. La caída de la recaudación (que es lo que hemos visto sucede en todos los casos) y por tanto del tipo impositivo efectivo y el nivel del impuesto, para una progresividad dada, supondrá una caída de la redistribución. O con una recaudación más pequeña solo se podrá mantener el efecto redistributivo reforzando su progresividad.

En general, las reformas autonómicas dan lugar a un impuesto con una mayor progresividad efectiva en todas las situaciones, tal y como se observa en el **cuadro 5**. Con un incremento sustancial en la mayoría de los casos del índice de Kakwani desde el 0,3190 hasta valores en torno al 0,36, superando incluso al 0,38 en Cantabria y Canarias. Los resultados obtenidos en el índice de Suits confirman la progresividad del impuesto en todos los casos y también ese sesgo entre comunidades, ya que mientras que la norma general es que se incremente tras las nuevas normas autonómicas, en Murcia disminuye respecto a la situación de partida.

No obstante, estos incrementos de progresividad no son suficientes para compensar las caídas de nivel y finalmente el índice de Reynolds-Smolensky de todas las CC. AA. es menor que el de la situación de partida. De manera que, suponiendo constante el resto, el impuesto se muestra menos redistributivo en la actualidad.

Cuadro 5. Índices de progresividad y redistribución por CC. AA.

	G BI	G BI-C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	0,020019	0,319056	0,594049
Andalucía		0,580168	0,965991	0,014756	0,371067	0,714912
Aragón		0,584331	0,961967	0,010592	0,367044	0,696690
Asturias		0,579615	0,964200	0,015308	0,369277	0,705610
I. Baleares		0,588373	0,952911	0,006550	0,357988	0,668791
Canarias		0,593653	0,992008	0,001270	0,397085	0,906368
						.../...

⁵ Véase LAMBERT (1996). Además el análisis que planteamos sobre el efecto redistributivo del impuesto considera como única diferencia entre individuos el importe de las transferencias recibidas. No obstante, se podrían tener en cuenta otros factores, como el parentesco, y realizar un análisis más preciso utilizando el criterio de la dominancia de Lorenz generalizada secuencial desarrollado por ATKINSON y BOURGUIGNON (1987). Véase LÓPEZ LABORDA y ONRUBIA (2005).

	G BI	G BI-C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
.../...						
Cantabria		0,594841	0,984343	0,000082	0,389420	0,858111
Castilla y León		0,588230	0,966045	0,006693	0,371121	0,710736
Castilla-La Mancha		0,588327	0,963608	0,006596	0,368684	0,699391
Cataluña		0,590936	0,963316	0,003987	0,368392	0,699684
C. Valenciana		0,588084	0,960764	0,006840	0,365840	0,687062
Extremadura		0,580729	0,965623	0,014194	0,370700	0,714363
Galicia		0,589256	0,967733	0,005668	0,372810	0,721661
Madrid		0,589133	0,964641	0,005791	0,369718	0,711221
Murcia		0,582186	0,920239	0,012737	0,325316	0,554015
La Rioja		0,588943	0,961318	0,005980	0,366395	0,699183
Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.						

3. PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN DE DONACIONES EN 2016

Del análisis de las medidas tributarias autonómicas recogidas en el **cuadro 6** se observa que las 10 comunidades implicadas se concentran en los grupos de parentesco más cercanos.

Cuadro 6. **Medidas fiscales simuladas para transmisiones *inter vivos***

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años II: Resto de descendientes, cónyuge y ascendientes	III: Colaterales de 2.º y 3.º grado, ascendientes y descendientes por afinidad IV: resto familia y extraños
Ley estatal 29/1987 aplicable salvo norma autonómica	Escala de gravamen única con 16 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7,65 % (BL < 7.993,46) y 34 % (BL > 797.555,08). Coefficientes multiplicadores según patrimonio preexistente y parentesco. Comprendidos para grupo I y II entre 1 (el menor)-1,20 y para IV: 2-2,40 (el mayor).	
.../...		

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años II: Resto de descendientes, cónyuge y ascendientes	III: Colaterales de 2.º y 3.º grado, ascen- dientes y descendientes por afinidad IV: resto familia y extraños
.../...		
Aragón	<p>Reducción 100 %; cónyuge e hijos; total reducciones por donante en 5 años \leq 75.000; si patrimonio previo \leq 402.678,11 (en vez de los 100.000 aprobados)</p> <p>Bonificación 65 % CT si BI \leq 75.000 y patrimonio previo \leq 402.678,11 (en vez de los 100.000 aprobados) (incompatible con las otras medidas autonómicas)</p>	
Islas Baleares	Cuota \leq 7 % BL	
Canarias	Bonificación 99,9 % CT si escritura pública	
Castilla-La Mancha	Bonificación CT si hay escritura pública: 100 % si BL < 120.000; 80 % si BL \geq 240.000; 95 % si 120.000 \leq BL < 240.000	
Cataluña	<p>Escala de gravamen si hay escritura pública:</p> <p>de 0 a 200.000 5 %</p> <p>de 200.000 a 600.000 7 %</p> <p>de 600.000 en adelante 9 %</p>	
	<p>Escala de gravamen propia con 5 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7 % (BL < 50.000) y 32 % (BL > 800.000) (la misma que para sucesiones). No distingue patrimonio preexistente.</p>	
Comunidad Valenciana	<p>Solo para hijos y padres con patrimonios previos \leq a 2.000.000 o minusválidos:</p> <p>Reducción: Hijos < 21 años; [100.000 + (21 - edad) 8.000] \leq 156.000 Resto: 100.000</p> <p>Bonificación 75 % CT \leq 150.000</p>	
Extremadura	<p>Si patrimonio previo \leq 600.000</p> <p>Bonificación 99 % CT si I ó II con BI \leq \leq 175.000; 95 % si II con BI \leq 325.000; 90 % si II con BI \leq 600.000</p>	
.../...		

CC. AA.	I: Descendientes < 21 años II: Resto de descendientes, cónyuge y ascendientes	III: Colaterales de 2.º y 3.º grado, ascendientes y descendientes por afinidad IV: resto familia y extraños
.../...		
Galicia	Escala de gravamen si hay escritura pública: de 0 a 200.000 5 % de 200.000 a 600.000 7 % de 600.000 en adelante 9 % Coefficiente multiplicador igual a 1	
Comunidad de Madrid	Bonificación 99 % CT	
Región de Murcia	Bonificación 50 % CT si hay escritura pública	
Fuente: elaboración propia		

Si se comparan el **cuadro 6** y el **1** se concluye que en general las medidas aprobadas para donaciones han tendido a replicar las adoptadas en el ámbito de las transmisiones *mortis causa* en cada territorio. Bien totalmente, tal y como sucede en Canarias, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana (aunque fijando algún límite en la *inter vivos*). O casi totalmente, como en Castilla-La Mancha que a partir del 1 de junio de 2016 fija diferentes límites y porcentajes para la bonificación. Bien limitándose a alguno de los incentivos. Este es el caso de Extremadura (que solo fija la bonificación recién introducida en el 2015). También de la Región de Murcia que solo lo hace para el grupo II. Y, por último, de Aragón que aplica la bonificación y la reducción de los grupos I y II –aunque esta última con un menor límite cuantitativo– englobando todas las donaciones recibidas por el donatario, también de otros donantes, en los últimos cinco años.

En cambio, la Comunidad de Baleares establece vía deducción autonómica un umbral de tributación máxima, exactamente del 7% de la base liquidable.

Por su parte, Cataluña y Galicia establecen para las transmisiones *inter vivos* una escala de gravamen especial y con tipos menores, curiosamente idéntica en ambos territorios, para las donaciones a los grupos I y II que se instrumenten en escritura pública. En lo que respecta a los coeficientes multiplicadores los catalanes eliminan los escalones de patrimonio preexistente y Galicia fija, al igual que hizo en las transmisiones *mortis causa*, un coeficiente multiplicador unitario a los grupos I y II.

Terminaremos la comparación con las sucesiones resaltando que hay dos comunidades del grupo más generoso en sucesiones que no han regulado las donaciones (Cantabria y La Rioja) mientras que Aragón y Extremadura son las únicas del grupo II que sí lo hacen.

Del análisis de incidencia del **cuadro 7** se concluye que la tributación de los grupos I y II en la Comunidad Valenciana y Aragón es casi testimonial. Debido a que las reducciones suponen que solo paguen 8 o 21 (entre los que se incluyen los 6 nietos y los excluidos por su patrimonio preexistente) de los 162 contribuyentes de los grupos I y II que lo hacen en el resto de territorios. Pero es que, además, la mayoría de ellos se benefician de generosas bonificaciones (del 75 % y 65 % respectivamente). Estas son menores a las aplicables en Castilla-La Mancha y la Comunidad de Madrid (con un 85 %-95 % y 99 % respectivamente) que además no requieren ningún requisito más allá que el de parentesco. En cambio, Extremadura beneficiaría a los grupos I y II con una bonificación que oscila entre el 90 %-99 % salvo a los 4 casos del grupo II comentados previamente que, en este territorio, pagarían lo mismo que en aquellos donde se aplica la normativa estatal.

Cuadro 7. **Incidencia de las normas autonómicas sobre el panel de donaciones**

	Grupo I	Grupo II	III	IV	Total
	Pagar	Pagar	Pagar	Pagar	Pagar
Ley estatal y demás CC. AA. ...	8	154	30	10	202
Aragón	3	18 = 6 nietos + 12 10 no aplican bonificación	30	10	61 (30,19 %)
C. Valenciana	0	8 = 6 nietos + 2 que aplicarán bonificación	30	10	48 (23,8 %)
Cataluña	8	154, de ellos 4 se benefician al aplicar un CM menor	30	10	202 (100 %) Solo 4 (III) pagan más
Extremadura	8	154, los 4 CM > 1 no aplican bonificación	30	10	202 (100 %)
Galicia	8	154, de ellos 4 se benefician al aplicar un CM menor	30	10	202 (100 %) I y II pagan menos todos
Canarias, Castilla-La Mancha, C. Madrid, Baleares, Murcia	8	154	30	10	202 (100 %) I y II pagan mucho menos todos

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

El trato favorable que establecen las reformas autonómicas tiene, lógicamente, un reflejo en la recaudación potencial en nuestro panel de declarantes tal y como se sintetiza en el **cuadro 8**.

Cuadro 8. Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CC. AA.

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal, resto de CC. AA.	13,20 %	702.607		
Aragón	17,90 %	363.791	338.816	48,22 %
I. Baleares	10,94 %	582.558	120.049	17,09 %
Canarias	6,04 %	321.703	380.904	54,21 %
Castilla-La Mancha	6,42 %	341.887	360.720	51,34 %
Cataluña	8,10 %	431.221	271.386	38,63 %
C. Valenciana	18,01 %	326.865	375.742	53,48 %
Extremadura	6,28 %	334.618	367.989	52,37 %
Galicia	9,54 %	507.919	194.688	27,71 %
C. de Madrid	6,11 %	325.135	377.472	53,72 %
Murcia	9,62 %	511.965	190.642	27,13 %

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Se produce una caída de la recaudación en todos los casos, si bien no con la misma intensidad entre sí y en menor grado que en sucesiones, salvo en Extremadura y Aragón. Para Aragón hemos de tener presente que la pérdida recaudatoria podría ser menor en los años siguientes, en la medida en que los mismos contribuyentes recibiesen otra donación, ya que la reducción no puede superar los 75.000 euros en 5 años. La pérdida de recaudación es de más del 48 % en 6 comunidades (en orden decreciente: Canarias, Comunidad de Madrid, la Valenciana, Extremadura, Castilla-La Mancha y Aragón). Mientras que en las Islas Baleares, Galicia, Murcia y Cataluña la pérdida recaudatoria es menor, oscilando el porcentaje entre un 17 % para la primera y el 38 % para la última. En cuanto al tipo medio disminuye siempre, menos en la Comunidad de Valencia y Aragón que han fijado reducciones.

Cuadro 9. Índices de progresividad y redistribución por CC. AA.

	G BI	G BI-C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal, resto CC. AA.	0,5568048	0,5468806	0,6849432	0,0099241	0,1281385	0,2145960
Aragón		0,5457875	0,9052347	0,0110172	0,3484299	0,6196243
I. Baleares		0,5497232	0,6897791	0,0070816	0,1329743	0,2433246
Canarias		0,5465384	0,9289675	0,0102663	0,3721628	0,6868767
Castilla-La Mancha		0,5463986	0,8953914	0,0104062	0,3385866	0,6236227
Cataluña		0,5560222	0,6701622	0,0007826	0,1133574	0,2056055
C. Valenciana		0,5464635	0,9253906	0,0103412	0,3685858	0,6762675
Extremadura		0,5468998	0,9159709	0,0099050	0,3591662	0,6561422
Galicia		0,5487312	0,7252898	0,0080735	0,1684851	0,3122622
C. Madrid		0,5465348	0,9223562	0,0102700	0,3655514	0,6746358
Murcia		0,5465669	0,7459111	0,0102379	0,1891063	0,3369662

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

A partir de los datos del **cuadro 9** se concluye una mayor progresividad efectiva del impuesto en todas las situaciones, con un incremento del índice de Kakwani y del de Suits salvo en Cataluña que disminuye aproximadamente una centésima. Por su parte los valores obtenidos en los índices Reynolds-Smolensky permiten concluir que globalmente se mantiene el efecto redistributivo del impuesto (con 6 comunidades con ligeros aumentos y 4 con ligeros descensos). En cualquier caso, las diferencias entre los índices son ciertamente escasas, por lo que el impacto de las reformas, en este sentido, es muy limitado.

4. PROPUESTA DE REFORMA DEL ISD POR LA COMISIÓN DE EXPERTOS

Desde hace tiempo varios autores, entre los que destacaremos los de CHECA (1996), ALONSO (2001), QUINTAS (2008), GARCÍA (2011) y BARBERÁN, LÓPEZ y MELGUIZO (2010), vienen señalando la necesidad de reformar seriamente este impuesto. Por su parte la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014) incluyó varias recomendaciones de calado referidas al ISD. Aunque hasta el momento el legislador no ha procedido a reformar el impuesto,

es razonable pensar que estas pueden orientar medidas legislativas futuras máxime si hay cambios políticos. De ahí el interés en analizarlas en este trabajo⁶.

En concreto la Comisión propone la supresión de las reducciones personales y objetivas⁷. Y aboga por el establecimiento de un mínimo exento para todos los contribuyentes, la aplicación de un tipo proporcional de gravamen según parentesco y la supresión de los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. A partir de estas líneas básicas sugiere unas cuantías máximas y mínimas para cada elemento tributario que aparecen recogidas en el **cuadro 10** clasificadas en las dos propuestas a simular en nuestra muestra⁸.

En cuanto a la incidencia de dichas propuestas en los 688 individuos que pagaban con el actual impuesto, obtenemos que ahora solo pagarían 443 (64,38 %) y 359 (52,18 %) con las propuestas 1 y 2 respectivamente, y de ellos 90 (13,08 %) y 89 (12,93 %) pagarían más al no gozar de reducciones (recordamos que la Comisión elimina las personales, la de la vivienda salvo para cónyuges, la de seguros, la de bienes del patrimonio histórico y no concreta la de discapacitados y la empresarial). En cuanto a donaciones, obviamente el establecimiento de un mínimo exento (recordamos que idéntico al de sucesiones) disminuye claramente el número de contribuyentes ya que de los 202 contribuyentes iniciales ahora pagan 81 (40,09 %) y 70 (34,65 %) respectivamente, saliendo perjudicados con la reforma tan solo 9 (3 %) y 7 (4 %).

⁶ Es una lástima que no se haya aprovechado la necesidad de adecuar el impuesto al derecho comunitario tras la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En vez de una reforma en profundidad se ha procedido a solventar la situación con la introducción por la Ley 26/2014 de una nueva disposición adicional segunda a la LISD. Gracias a ella se reconoce a los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo la posibilidad de aplicar la normativa autonómica que corresponda. Eliminando la discriminación existente hasta ahora, y que permanece para los residentes en otros países (ya sea transmitente o beneficiario o si se trata de inmuebles sitos en el extranjero), que solo pueden aplicar (casi todas) las reducciones estatales para *mortis causa* y las escalas de gravamen fijadas por la LISD, no siéndoles de aplicación ninguna otra de las medidas autonómicas. Sobre los problemas de gravar las sucesiones en Europa véase MARTÍN y DEL BLANCO (2014).

⁷ En cambio la Comisión, en su propuesta 56, sugiere mantener alguna reducción para discapacitados (también para donaciones de acuerdo a su propuesta 55), la correspondiente a la adquisición sucesiva de bienes y mejorar la de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. En cuanto a la cesión autonómica, aunque no hace una propuesta formal, en su página 249 recomienda la fijación por la normativa estatal de unos límites máximos y mínimos a la capacidad normativa autonómica.

⁸ BARBERÁN, LÓPEZ y MELGUIZO (2010) con una estructura de ISD similar a la propuesta por la Comisión (aunque suprimiendo el ajuar doméstico tal y como se hace en los territorios forales) simulan diferentes propuestas en una muestra diferente. De entre los escenarios analizados sobresale uno que tiene varias propiedades interesantes, ya que aproxima nuestro impuesto al de los países de nuestro entorno, garantiza la misma recaudación potencial que antes de la reforma y es también neutral en términos de su efecto redistributivo, medido por el índice de Reynolds-Smolensky. Se trata de la adopción de un mínimo exento o reducción de 76.000 euros (umbral determinado en el ejercicio de fiscalidad comparada) para sucesiones de cónyuges y descendientes y un tipo de gravamen que se situaría en el entorno del 28 % (garantizando la recaudación de acuerdo a la normativa estatal) o al 9 % (si se garantizara la recaudación real obtenida por Aragón a la que corresponde la muestra de 2007).

Cuadro 10. Propuestas de la Comisión de expertos

	Mínimo exento	Tipo de gravamen aplicable A		
		A Descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes o adoptantes	B Colaterales de 2.º y 3.º grado y ascendientes y descendientes por afinidad hasta 3.º grado	C Resto
Propuesta 1 (mínimos)	20.000	4 %	7 %	10 %
Propuesta 2 (máximos)	25.000	5 %	8 %	11 %

Fuente: elaboración propia a partir del informe.

El **cuadro 11** recoge el impacto recaudatorio y el tipo medio. Obviamente las caídas de recaudación son cuantiosas pero en el ámbito de las sucesiones son del orden de las obtenidas para el bloque de CC. AA. más supresoras del impuesto (pero, eso sí, por debajo de Canarias, Cantabria y Cataluña que recordamos tienen caídas de recaudación de más del 72 %). En cambio en donaciones ninguna comunidad ha llegado tan lejos (recordamos que las que más, Canarias, la Comunidad de Madrid y la Valenciana, se situaban en torno al 54 % o 53 %). Como era de esperar los tipos medios son de los menores.

Cuadro 11. Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CC. AA.

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Sucesiones Ley estatal	15,67 %	3.597.370		
Sucesiones propuesta 1	5,60 %	1.227.929	2.369.441	65,87 %
Sucesiones propuesta 2	6,99 %	1.325.955	2.271.415	63,14 %
Donaciones Ley estatal	13,20 %	702.607		
Donaciones propuesta 1	5,14 %	164.868	537.739	76,53 %
Donaciones propuesta 2	6,19 %	174.698	527.909	75,14 %

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a la progresividad y la redistribución los índices los tenemos recogidos en el **cuadro 12**. El análisis de los índices Reynolds-Smolensky obtenidos permite concluir que se mantiene el efecto redistributivo del impuesto aunque disminuye ligeramente. Por su parte, los Kakwani

y Suits obtenidos nos muestran un impuesto progresivo destacando que, mientras en sucesiones la progresividad efectiva del impuesto es menor, en donaciones es mayor.

Cuadro 12. Índices de progresividad y redistribución por CC. AA.

	G BI	G BI-C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Sucesiones Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	0,020019	0,319056	0,594049
Sucesiones propuesta 1		0,588285	0,881526	0,006639	0,286602	0,420619
Sucesiones propuesta 2		0,587201	0,901533	0,007722	0,306610	0,468880
Donaciones Ley estatal	0,5568048	0,546880	0,684943	0,009924	0,128138	0,214596
Donaciones propuesta 1		0,549704	0,811901	0,007100	0,255096	0,380398
Donaciones propuesta 2		0,548711	0,828011	0,008093	0,271206	0,412607

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

5. CONCLUSIONES

El uso, por parte de las CC. AA., de las competencias normativas sobre el ISD supone que en la actualidad la exigencia del tributo sea muy dispar entre territorios, lo que afecta, entre otros, a los principios de equidad y generalidad así como a su función redistributiva.

Atendiendo a la normativa actual y de manera conjunta a las donaciones y sucesiones las CC. AA. que más lejos han llegado en la extensión de sus beneficios fiscales son Canarias, Cantabria, Cataluña, la Comunidad de Madrid, Castilla-La Mancha, la Comunidad Valenciana, Galicia y las Islas Baleares. Todas ellas, salvo Cantabria, han introducido medidas en ambos tipos de transmisiones.

En cuanto a las propuestas que emanan del Informe de la Comisión de expertos se concluye que sus niveles de incidencia, redistributivos y recaudación son muy similares a los obtenidos por la mayoría de las CC. AA. salvo para el caso de donaciones, donde aplicar exactamente la misma reducción y tipo que en sucesiones y para todos los contribuyentes supone una mayor concentración del impuesto y menor recaudación que lo obtenido en ninguna CC.AA.

Por todo ello abogamos a una reforma en profundidad del mismo. El camino es el apuntado por el comité de expertos y en un difícil consenso entre los estudiosos ya sean juristas o economistas, los funcionarios de la hacienda central y de las autonómicas y la mayor parte de la opinión pública. Por un lado, sería conveniente establecer una tributación mínima común en todo el estado

(siendo más que deseable que incluyera también a los territorios forales) compatible con el reconocimiento de cierta capacidad normativa autonómica por encima de ese mínimo⁹. Por otra se debería proceder a su simplificación lo que, entre otras cosas, conllevaría mitigar la alta progresividad, en sintonía con lo que se ha estado haciendo, no solo a nivel nacional, con otros impuestos¹⁰.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2011]: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ed. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

ATKINSON, A. B. y BOURGUIGNON, F. [1987]: «Income Distribution and Differences in Needs», en FEIWEL, G. R. (ed.): *Arrow and the Foundations of the Theory of Economic Policy*, Londres: Macmillan, págs. 350-370.

BARBERÁN, M. A. [2006]: «Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel», *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, n.º 177, págs. 25-57.

BARBERÁN, M. A.; LÓPEZ LABORDA, J. y MELGUIZO, M. [2010]: «Una propuesta de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 217, págs. 37-45.

BARBERÁN, M. A. y MELGUIZO, M. [2007]: «Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones», *Cuadernos de Información Económica*, n.º 201, págs. 35-47.

– [2010]: «La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: eficacia y efecto redistributivo», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 87, págs. 187-211.

BIRD, R. M. [1991]: «The taxation of personal wealth in international perspective», *Canadian Public Policy*, XVII: 3, págs. 322-334.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL [2014]: Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español: <http://www.minhap.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

⁹ Si continuamos con la situación actual no es arriesgado aventurar que el proceso autonómico conllevará la práctica eliminación del tributo a no ser que como en el momento actual las restricciones financieras ahoguen a las CC. AA. Téngase presente que desde el federalismo fiscal se nos predica que la imposición patrimonial a nivel del individuo no es conveniente que recaiga en el nivel subcentral de gobierno (BIRD, 1991). Sobre todo en aquellos tributos no periódicos, como el que nos ocupa, ya que su descentralización conlleva fijar su tributación según el territorio de residencia y no es del todo difícil trasladarse (o simularlo, al menos) a un territorio con una fiscalidad más favorable, lo que conlleva además la deslocalización de otros tributos. De todos modos los problemas anteriores no tienen por qué suponer la eliminación del tributo. De hecho en Suiza, donde este impuesto también es competencia del nivel subcentral, aún está en vigor en los cantones más importantes.

¹⁰ Por ejemplo, en Italia el impuesto sobre las herencias y donaciones recibidas que se ha reintroducido en el año 2007 es mucho más sencillo que el existente antes de su derogación el 1 de enero de 2001, al combinar tipos proporcionales con reducciones. Lo anterior además de reducir los costes de gestión desincentivaría las actividades de planificación, elusión y evasión fiscal.

CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ed. Marcial Pons, Madrid.

DE PABLOS, L. [2007]: «Personal wealth taxes: the inheritance and gift taxes and the net wealth tax», en MARTÍNEZ, J. y SANZ, J. F. (dirs.): *Fiscal reform in Spain: accomplishments and challenges*, ed. Edward Elgar, Reino Unido, págs. 241-290.

ERNST & YOUNG [2014]: *Cross-country review of taxes on wealth and transfers of Wealth*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/2014_eu_wealth_tax_project_final_report.pdf

GARCÍA DE PABLOS, J. F. [2011]: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, n.º 139, págs. 79-105.

LAMBERT, P. [1996]: *La distribución y redistribución de la renta: un análisis matemático*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LÓPEZ LABORDA, J. y ONRUBIA, J. [2005]: «Redistribución personal y espacial de la renta con el IRPF», en RUIZ-HUERTA, J. (ed.), *Políticas públicas y distribución de la renta*, Fundación BBVA, Bilbao, págs. 721-756.

MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A. [2014]: «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 151, págs. 115-145.

POZUELO ANTONI, F. [2015]: «Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos», *RCyT. CEF*, n.º 386, págs. 95-136.

QUINTAS BERMÚDEZ, J. [2008]: «La posible desaparición del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en la imposición sobre la renta», *RCyT. CEF*, n.º 303, págs. 3-40.