



Trabajo Fin de Grado

Análisis de la descentralización del Impuesto sobre
Sucesiones y Donaciones

Autor/es

Rubén del Castillo Ballesteros

Director/es

Julio López Laborda

Facultad de economía y empresa
2015

Resumen: El trabajo comienza analizando los aspectos básicos sobre la descentralización. Después, se centra en la posible existencia de razones teóricas para descentralizar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. A continuación, se exponen las competencias del Estado sobre este impuesto y las reglas de atribución en Aragón y Navarra. En cuarto lugar el trabajo muestra las medidas que han llevado a cabo Aragón y Navarra sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por último, se analizan las consecuencias de los dos apartados anteriores y se plantean posibles soluciones.

Abstract: This paper begins by briefly analyzing the basic aspects about the decentralization process. Next it is focus on the possible existence of theoretical reasons to decentralize the Inheritance and Gift Tax. In addition the responsibilities of the State are exposed on this tax and the rules of attribution in Aragón and Navarra. Fourthly the paper shows the measures that have carried out Aragon and Navarre on the tax. Finally there are analyzed the consequences of both previous paragraphs and possible solutions appear.

ÍNDICE.

1. Introducción	4
2. Aspectos básicos sobre la descentralización: Distribución de funciones e impuestos entre niveles de gobierno.	5
3. ¿Existen razones teóricas para descentralizar el ISD?.....	11
4. Competencias que marca el Estado sobre el ISD y reglaje de atribución a las Comunidades Autónomas de Aragón y Navarra.....	18
5. Qué medidas han tomado Aragón y Navarra sobre el ISD dentro de lo que les permite el marco estatal.....	25
6. Consecuencias de las diferencias en el ISD entre Comunidades Autónomas y posibles soluciones.....	39
7. Conclusiones.....	41
8. Bibliografía.....	44
Anexos	45

1. INTRODUCCIÓN

El principal objetivo de este trabajo es analizar la descentralización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), demostrando la ineficiencia de este impuesto en España y la inevitable desaparición del mismo si no se toman medidas. Para ello se explican y analizan los siguientes objetivos específicos.

En primer lugar, este trabajo explica la distribución de funciones y la forma de financiación entre niveles de gobierno, para ver si estas funciones las puede realizar mejor un sistema centralizado o descentralizado y si es más eficiente una forma de financiación propia o una basada en transferencias.

También, se realiza un análisis de los criterios que tradicionalmente se han utilizado para diseñar un sistema tributario subcentral adecuado y se aplican al caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones para ver si cada criterio recomienda o no la descentralización de este impuesto.

Además, en este trabajo se exponen las competencias del Estado sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y las reglas de atribución en Aragón y Navarra sobre el mismo impuesto, de esta forma podemos observar las medidas que considera más adecuadas el gobierno central y que requisitos hay que cumplir para tributar en una Comunidad Autónoma u otra.

A continuación, se muestran las medidas que han llevado a cabo Aragón y Navarra sobre el Impuesto de sucesiones y Donaciones y que diferencias conllevan estas medidas a la hora de tributar en cada una de las dos Comunidades Autónomas.

Después, se analizan consecuencias de las diferencias en el ISD entre Comunidades Autónomas y se proponen una serie de soluciones para evitar las consecuencias negativas que derivan de estas diferencias.

Por último, se exponen las conclusiones que se han obtenido a lo largo del trabajo sobre el objetivo principal del mismo y sobre los diferentes objetivos específicos.

2. ASPECTOS BÁSICOS SOBRE LA DESCENTRALIZACIÓN: DISTRIBUCIÓN DE FUNCIONES E IMPUESTOS ENTRE NIVELES DE GOBIERNO

La descentralización se puede definir como el traspaso de competencias y servicios de la administración central a corporaciones locales o regionales. Para que sea posible llevar a cabo una descentralización del poder el territorio nacional tiene que estar dividido en niveles más pequeños, es decir, tiene que haber al menos un nivel inferior al nivel central. Por norma general, para explicar el tema de la descentralización se toman tres niveles de gobierno, el nivel central, el nivel regional y el nivel local. El nivel central es el sector público que tiene competencia sobre todo el territorio del estado, mientras que los niveles regional y local tienen competencias determinadas a su ámbito territorial, siendo el ámbito local más reducido que el regional. Para que haya descentralización del poder cada jurisdicción debe ser autónoma para poder tomar sus propias decisiones. También tiene que ser capaz de tomar sus propias decisiones financieras en materia de ingresos y gastos públicos, es decir, deben tener lo que se denomina autonomía financiera que es la capacidad que deben tener todas las jurisdicciones para decidir el volumen y la composición de sus ingresos y gastos.

Siguiendo los estudios de Oates (1972) podemos observar que las funciones del sector público son asegurar un uso eficiente de los recursos, establecer una distribución equitativa de la renta y mantener a la economía en niveles altos de empleo con una razonable estabilidad de precios. El reto de la descentralización es distribuir las funciones del sector público entre niveles de gobierno de forma que esta distribución asegure un mayor éxito en la resolución de los problemas que plantean la asignación, redistribución y estabilización.

Con relación a la función de estabilización, podemos analizarlo desde tres puntos de vista, política monetaria, política fiscal y déficit exterior. Si los niveles inferiores tuvieran competencias sobre la política monetaria tendrían incentivos a financiar sus gastos a través de la emisión de dinero en vez de impuestos u otras medidas recaudatorias, lo cual conllevaría una expansión monetaria continua que se vería acompañada de una gran inflación. Por otro lado, no parece tan obvio que si las políticas fiscales estuvieran descentralizadas serían menos eficientes, pero si tenemos en cuenta que entre regiones hay un bajo coste para comerciar y que esto favorece que habitantes

de una comunidad adquieran bienes y servicios de comunidades vecinas, podemos afirmar que una política fiscal expansiva, por ejemplo una reducción de impuestos, será menos efectiva para la región que la lleva a cabo, ya que una parte importante del aumento de la renta disponible que experimentarán los ciudadanos se utilizará para obtener bienes y servicios de comunidades vecinas por lo que la región que ha llevado a cabo la política fiscal expansiva tendrá un incremento de la renta menor al variar los impuestos que si esto se hiciera a nivel central. En tercer lugar, el uso de déficit para financiarse tiene un coste mayor si se realiza de forma descentralizada que si se hace de una forma centralizada, ya que la movilidad del capital es mucho más perfecta entre las comunidades que si lo realiza una nación con el exterior porque en este segundo caso siempre hay algún tipo de traba al exterior. Por lo tanto, si se utiliza el déficit exterior para financiarse desde un modelo descentralizado el pago del principal e intereses significa un pago de los habitantes de la comunidad a habitantes residentes en el exterior, mientras que si se realiza desde un modelo centralizado el pago del principal y de los intereses será una deuda interna. Por lo que un gobierno central podría estimular la economía sin tener que realizar una gran transferencia de renta al exterior en el futuro.

Respecto a la función de redistribución, supongamos que los miembros de una sociedad desean una distribución más igualitaria de la renta que la que se obtiene del funcionamiento no regulado de un sistema de mercado y que esta distribución de la renta supone una transferencia de los individuos de renta más alta a los individuos con menor renta, a través de un sistema de impuestos y subvenciones dependiendo este sistema únicamente del nivel de renta de los habitantes. Por lo tanto, el sistema del que estamos hablando es un impuesto negativo sobre la renta. El problema que surge con este tipo de medidas dentro de un sistema fuertemente descentralizado es que una región que adoptara medidas para tener una distribución de la renta más equitativa que el resto crearía fuertes incentivos para que los habitantes con mayor renta se fueran a las regiones vecinas, mientras que los habitantes con menor renta del resto de comunidades se desplazarán a esta comunidad. Esto es debido al alto grado de movilidad que existe entre los niveles inferiores de una nación, ya que los costes de desplazamiento y de integración entre comunidades son mucho menores que entre diferentes países. Sí que es cierto que se conseguiría una distribución de la renta más igualitaria pero se debería a la salida de los ricos y la entrada de los pobres en la comunidad, con su respectiva caída

en la renta per cápita en la misma. También cabe resaltar que aunque los ricos desearan la eliminación de la pobreza en la comunidad a través de este tipo de sistema de regulación de la renta, si cualquier persona descubriera la forma para evitar su propia contribución al sistema tendría incentivos a utilizarla.

Por lo tanto, es mucho más eficiente llevar a cabo una política de redistribución de la renta en un sistema centralizado por que el grado de movilidad que existe entre fronteras nacionales es mucho menor que dentro de una nación.

Analizando, por último, la función de asignación, se puede ver que dependiendo de la situación y el tipo de bienes y servicios es más eficiente un sistema centralizado o uno descentralizado. El sector público tiene que incentivar a la producción privada y de proveer los bienes y servicios que no son producidos por el sector privado. Alguno de estos bienes y servicios pueden considerarse bienes públicos puros, es decir pueden tener la característica de que la producción de una unidad de un bien de este tipo en una comunidad aporta beneficios a todas las comunidades. Por ejemplo, un bien público puro muy típico es la defensa nacional, un incremento de la defensa nacional en una comunidad aporta beneficios al resto de comunidades ya que en caso de confrontación todas las comunidades intervendrían. Por este motivo es difícil que se produzcan una cantidad eficiente de este tipo de bienes en un sistema descentralizado ya que todas las comunidades tienen incentivos para no producir este tipo de bienes y dejar que lo produzcan el resto de regiones, porque la comunidad que lo produzca asume todo el coste pero a la hora de evaluar el beneficio solo considera el beneficio marginal que le aporta a los habitantes de su comunidad sin tener en cuenta el beneficio social, es decir, cara región solo asume un porcentaje del beneficio de producir este tipo de bienes pero asume el coste total de producir una unidad adicional. Por lo tanto, en un sistema descentralizado la producción de este tipo de bienes públicos será menor a la eficiente. Por el contrario, en un sistema de gobierno centralizado este problema no surgiría y sería de esperar que la producción de este tipo de bienes públicos puros fuera la eficiente.

El principal problema de un sistema de gobierno unitario es que no tiene en cuenta las diferentes preferencias entre los habitantes de las distintas regiones. Si todos los bienes públicos son proporcionados por un el gobierno central cabe esperar una cierta uniformidad a la hora de distribuir los bienes entre las comunidades. Sin embargo, los

individuos de una comunidad pueden querer unos servicios públicos amplios y de calidad, mientras que los habitantes de otra comunidad pueden preferir menos servicios públicos con su consiguiente reducción de impuestos. Queda claro que niveles uniformes de consumo no son eficientes a la hora de producir y distribuir ciertos bienes públicos porque el gobierno central no tienen en cuenta los diferentes gustos de los habitantes, pero si esta labor se realizara con un sistema de gobierno descentralizado podría haber distintas producciones para cada región teniendo en cuenta los gustos de los habitantes de cada comunidad. Además, como argumento Tiebout (1956), en un sistema descentralizado el consumidor puede elegir mediante desplazamientos la comunidad que tenga la estructura fiscal que más se adecue a sus preferencias, obteniendo así una solución similar a la de mercado. También hay que tener en cuenta que esta descentralización significa un mayor número de productores, por lo que aumenta la competencia y puede dar lugar a un aumento de la innovación y el progreso tecnológico. Por último, si los proyectos públicos subcentrales los financiara el nivel central los habitantes de todas las comunidades tendrían incentivos a demandar más bienes públicos ya que soportarían solo un porcentaje del coste. Sin embargo, si las comunidades financian estos servicios a través de impuestos a los habitantes de la comunidad los habitantes estará en una mejor posición para evaluar los costes y beneficios de una producción adicional del bien. Por lo tanto un sistema descentralizado es más eficiente ya que es capaz de ofrecer una diversificación de este tipo de bienes públicos según los gustos de los habitantes de las diferentes comunidades.

En conclusión, tanto un sistema centralizado de gobierno como un sistema altamente descentralizado tienen ventajas e inconvenientes a la hora de llevar a cabo las tres funciones del sector público. La solución residiría en constituir una forma de gobierno en la que convivieran un gobierno central y un sistema descentralizado, es decir, un sistema federal. En este sistema federal los distintos niveles de gobierno no intentarían cumplir las tres funciones del sector público sino que cada nivel de gobierno se encargaría de llevar a cabo las funciones que pueden realizar de una forma más eficiente. De esta forma el nivel central se encargaría de la funciones de estabilización, manteniendo a la economía con niveles elevados de empleo y una inflación razonable; redistribución, asegurando un distribución equitativa de la renta y parte de la función de asignación, proporcionando cierto tipo de bienes que influyen en bienestar de todos los habitantes de la nación. Mientras que los niveles subcentrales se encargarían de la otra

parte de la función de asignación, abasteciendo a los habitantes de sus respectivas comunidades de cierto tipo de bienes que solo son de interés para los habitantes que residen en ellas.

Desde el enfoque de los ingresos y siguiendo los estudios de Castells (1988), podemos observar que los distintos niveles subcentrales pueden financiar sus gastos mediante ingresos propios y con ingresos transferidos según la teoría del federalismo fiscal. Una jurisdicción se financia mediante ingresos propios cuando percibe rendimientos generados en su territorio por un tributo y tiene competencias normativas para fijar, al menos, el tipo de gravamen. Sin embargo, si la jurisdicción recibe unos ingresos sobre los cuales no tiene las competencias normativas señaladas antes, esos ingresos se definen como transferidos.

Los ingresos transferidos pueden ser de dos tipos, las participaciones impositivas, donde las jurisdicciones reciben un porcentaje determinado, que puede ser del 100 por 100, del impuesto, y las transferencias o subvenciones, donde no se produce esa participación. Al mismo tiempo, las participaciones impositivas pueden realizarse asignando a cada jurisdicción un porcentaje de los tributos soportados en su territorio, lo que se define como participaciones tax-sharing o participaciones territorializadas, o siguiendo otros criterios, como la población, la superficie o la renta de la jurisdicción, lo que se denomina participaciones revenue-sharing o con atribución directa.

En la mayoría de los países el volumen de ingresos propios que reciben los diferentes niveles subcentrales es insuficiente para financiar sus necesidades de gasto, por lo que se hace difícil mantener el equilibrio vertical, entendiéndolo como una situación en la que los gobiernos de cada nivel pueden obtener los recursos financieros necesarios para llevar a cabo sus responsabilidades de gasto y ser considerados responsables de sus decisiones de tributación y de gasto. Las subvenciones lo que tratan es compensar los posibles desequilibrios que pudieran existir entre las necesidades de gasto y la capacidad financiación de las distintas jurisdicciones, intentando realizar una redistribución de los recursos fiscales de las administraciones públicas canalizándolos desde el nivel superior a los niveles inferiores. Por lo tanto, se trata atender a un principio de equidad vertical entre distintos niveles de gobierno.

Suponiendo que la situación inicial se realiza una distribución de ingresos y necesidades de gasto, con la cual los niveles subcentrales pueden financiar sus necesidades de gasto

con los ingresos que se les han atribuido, por tanto existe equilibrio vertical entre el nivel central y los niveles subcentrales de gobierno y no es necesario recurrir a un sistema de subvenciones entre niveles de gobierno. Sin embargo, este equilibrio inicial se acaba rompiendo tarde o temprano a consecuencia de dos procesos que transcurren paralelamente. El primero son las crecientes necesidades de gasto concentradas en estos niveles de gobierno. Estas necesidades de gasto de los gobiernos subcentrales se han incrementado a lo largo del tiempo como consecuencia de que los gobiernos subcentrales han asumido mayores responsabilidades en la prestación de servicios. Además, la demanda de los servicios que suministraban los gobiernos subcentrales ha aumentado, y el coste de estos servicios ha crecido con el tiempo. En segundo lugar, la falta de dinamismo de los ingresos propios atribuidos a los niveles subcentrales. El nivel central del gobierno tiene atribuidas las bases imponibles más flexibles, expansivas y dinámicas, mientras que los niveles inferiores disponen de unas bases imponibles especialmente rígidas y poco dinámicas, esto provoca que los ingresos tributarios de los niveles subcentrales crezcan a un ritmo inferior que los del nivel central. Por lo tanto, aunque en el momento inicial hubiera equilibrio vertical y los diferentes niveles de gobierno pudieran cubrir el conjunto de sus necesidades de gasto con el conjunto de sus ingresos tributarios potenciales, los niveles subcentrales no podrán mantener este equilibrio a lo largo del tiempo.

Claramente existe una insuficiencia financiera por parte de los gobiernos subcentrales para financiar sus responsabilidades de gasto con los ingresos propios que tiene atribuidos. Esta insuficiencia se puede reducir de diferentes formas, en primer lugar se puede traspasar responsabilidades de gasto de los gobiernos subcentrales al gobierno central. También, es posible traspasar o compartir del nivel central a los niveles subcentrales.

Además, se puede aumentar los ingresos tributarios de los gobiernos subcentrales aumentando la presión sobre sus bases más de lo que se hacía de forma inicial. Otra forma sería disminuir el gasto de los niveles subcentrales empeorando los niveles de prestación de servicios.

La última, sería mantener los ingresos impositivos y responsabilidades de gasto actuales de los gobiernos subcentrales y completar los ingresos de estos niveles con subvenciones del gobierno central. Todas estas medidas contribuyen a igualar las

responsabilidades de gasto y los ingresos potenciales de los niveles subcentrales, pero las cuatro primeras tienen inconvenientes políticos muy claros. Por este motivo, los sistemas de subvenciones del gobierno central a los niveles subcentrales ha acabado siendo la solución más común para este problema, lo que supone perpetuar el desequilibrio vertical, ya que este sistema de subvenciones tiene graves inconvenientes.

En primer lugar, supone una limitación de la autonomía financiera de los niveles subcentrales y, por la tanto, supone una restricción para que estos niveles puedan ejercer sus funciones. En segundo lugar, los residentes de una región pagan los impuestos al nivel central, que es un nivel diferente al nivel que les proporciona los servicios, que es el nivel subcentral. Esto produce una ilusión fiscal, es decir, los ciudadanos tendrán la impresión de que el gobierno central proporciona unos servicios con un valor inferior al dinero que le suministran, mientras que los niveles regional y local proporcionan servicios por un valor superior al dinero que pagan por ellos. Por este motivo los ciudadanos estarán dispuestos a soportar cierto nivel de ineficiencia en el nivel regional y local y nunca estarán satisfechos con el nivel de eficiencia del nivel central.

Además, es inevitable que se produzca un efecto precio, que conducirá al aumento de la demanda de los servicios prestados por los niveles subcentrales y a la reducción de la demanda de los servicios del nivel central. Este incremento en la demanda de servicios de los niveles subcentrales se traducirá en un aumento de las necesidades de gasto de estos niveles, provocando que el proceso nombrado anteriormente se vuelva a repetir, con unas consecuencias que son que se gasta demasiado y mal. Sea cual sea el motivo que origina el desequilibrio vertical, una vez iniciado este proceso el intentar corregirlo por medio de subvenciones del nivel central a los niveles inferiores provoca que el proceso se autoalimente.

3. ¿EXISTEN RAZONES TEÓRICAS PARA DESCENTRALIZAR EL ISD?

Hay que comenzar diciendo que la descentralización de los impuestos se justifica por el cumplimiento de los principios de autonomía, responsabilidad y equidad. Los dos primeros se adaptan mejor a un sistema de ingresos propios, es decir, a un modelo de financiación descentralizado. Mientras que el tercer principio demanda la utilización de transferencias verticales u horizontales para complementar los ingresos percibidos por

los impuestos propios de las comunidades, lo que se corresponde más con un modelo de financiación centralizado.

Antes de empezar el análisis de estos criterios hay que comentar que en algún caso lo importante es que el conjunto de los impuestos descentralizados cumpla estos criterios y no que lo hagan cada impuesto por separado. Además, hay que tener en cuenta que la hacienda subcentral está formada por los impuestos pero también por las transferencias, por lo que ambos tienen que cumplir estos criterios y el análisis de algún impuesto no debe ser independiente de la forma en que se lleva a cabo su descentralización, como impuesto propio o territorializado.

Siguiendo los estudios de Monasterio, Alcalá, y López Laborda, (2001) y después de haber aclarado los tres conceptos anteriores podemos empezar con el análisis de los criterios que tradicionalmente se han utilizado para diseñar un sistema tributario subcentral adecuado.

En primer lugar, y como dicen estos autores, “Los impuestos adecuados para los propósitos de la política de estabilización deben ser centrales, mientras que los impuestos de los niveles inferiores han de ser cíclicamente estables”. Como el Impuestos de Sucesiones y Donaciones, que es el impuesto que queremos analizar, no cumple ninguna función de estabilización, este criterio no nos sirve para determinar si el ISD debe ser central o no. También, podemos observar en los estudios de los autores anteriores otro criterio, “La imposición progresiva, ideada para asegurar objetivos redistributivos, debe ser principalmente central”. Este criterio quiere decir que los impuestos progresivos, es decir, los impuestos que gravan más a los ciudadanos que más renta poseen y que cumplen la función de redistribución es aconsejable que sean centrales en su mayoría. En el caso del ISD como claramente se ocupa de la función de redistribución y además es un impuesto progresivo, no cabe duda que según este criterio el ISD debería estar en manos del nivel central del gobierno, o por lo menos la mayoría de sus competencias.

En tercer lugar, estos autores nos proponen que “Siempre que sea posible, los gobiernos subcentrales deben cobrar una contraprestación por los servicios que proveen, o en su caso, exigir impuestos sobre beneficios específicos”. Este criterio está basado en el principio del beneficio, que establece que la carga impositiva debe ser distribuida entre los contribuyentes de acuerdo con los beneficios que reciben por la provisión de bienes

públicos. Fundamentalmente el ISD no sigue este principio, ya que no financia servicios públicos concretos, sino que, como ya hemos dicho antes, tiene una función redistributiva. Por lo tanto, este tercer criterio no nos ayuda a determinar si existen razones para descentralizar el ISD.

Estos tres criterios siguen la teoría del federalismo fiscal, que recomienda que las funciones de estabilización y redistribución deben recaer al nivel central y la función de asignación tiene que compartirse entre los niveles subcentrales y el nivel central.

El cuarto criterio que proponen Monasterio, Alcalá, y López Laborda (2001) es que “Los impuestos de una jurisdicción no deben poder ser trasladados a los individuos de otras áreas, que no se beneficien de los bienes y servicios públicos prestados por la jurisdicción que recauda el impuesto”. Este criterio expone que un correcto funcionamiento de la función de asignación no depende solo de que sean los beneficiarios de los servicios públicos los que paguen los costes de los mismos, sino que también, depende de que los impuestos no se exporten a otras regiones donde los habitantes no se hayan beneficiado de los bienes y servicios que provee el sector público.

Este criterio tampoco es aplicable al caso del ISD, porque como en el caso del tercer criterio está basado en el principio de beneficio, pero esta vez desde el punto de vista de la vertiente negativa, es decir, que los individuos que no se benefician de los bienes y servicios públicos no los financien. Como ya se ha dicho anteriormente el ISD ni proporciona bienes y servicios de forma directa, ni cumple la función de asignación, por lo que este criterio tampoco nos es útil para ver si hay razones teóricas para descentralizar el ISD.

El quinto criterio que presenta los autores mencionados con anterioridad es que “Los electores deben percibir con claridad cuantos impuestos pagan, para poder tomar correctamente sus decisiones en materia de gasto”. Este criterio plantea un nuevo reto para el correcto funcionamiento de la asignación de bienes y servicios, no es suficiente con los costes de los bienes y servicios subcentrales recaigan en los ciudadanos que se benefician de ellos, como ya hemos dicho anteriormente. También es necesario que los individuos puedan percibir los impuestos descentralizados con claridad, para que sean conscientes del coste de los bienes y servicios públicos. Este criterio sí que es aplicable al ISD, de forma que el ISD debería ser conocido mejor por los ciudadanos para conocer

mejor cuánto pagan y a quién se lo pagan, para poder exigir al nivel de gobierno que corresponda que utilice esos ingresos eficientemente. Como se ha mencionado al principio, en algún caso lo importante es que el conjunto de los impuestos descentralizados cumpla estos criterios y no que lo hagan cada impuesto por separado, parece claro que a la hora de llevar a cabo este criterio hay que aplicar esta puntuación, ya que no es tan importante que este criterio se aplique al ISD, como que se aplique al conjunto impuestos o ingresos públicos.

Si analizamos este criterio para comprobar si es adecuado descentralizar el ISD se llega a la conclusión de que no aporta demasiado a la hora de decir si hay o no motivos para descentralizar el ISD, pero lo que sí que se puede observar es que este criterio dice que si se descentraliza un impuesto debe ser posible percibir por los ciudadanos esa descentralización para que puedan conocer cuántos impuestos pagan y a quién se los pagan.

En sexto lugar, estos autores dicen que “Las jurisdicciones de los niveles subcentrales deben someter a tributación las bases que tengan baja movilidad interjurisdiccional”. Este criterio trata de evitar una competencia fiscal, basada en atraer bases imponibles de otras comunidades, como consecuencia de que las diferentes jurisdicciones pueden establecer una tributación diferente. Sin embargo, no está tan claro que una reducción en el tipo de gravamen de una comunidad vecina atraiga sin más bases imponibles, como consecuencia de una competencia fiscal. Es verdad que en la actualidad casi todas las bases imponibles tiene un alto grado de movilidad dentro de un mismo país y que la mayoría de los impuestos pueden ser utilizados para practicar una competencia fiscal. Pero no se debe identificar los diferentes tipos de gravamen de las comunidades con la competencia fiscal, esto puede significar que hay diferentes niveles de provisión de bienes y servicios públicos en las comunidades. Incluso cuando estas diferencias en el tipo de gravamen tengan por objetivo la competencia fiscal no hay que olvidar que la localización de un ciudadano no depende solo de motivos fiscales, sino que se ve afectado por muchos más factores.

Si aplicamos este criterio al ISD vemos que los argumentos mencionados para justificar que una bajada del tipo de gravamen de este impuesto en una comunidad no tiene por qué generar una competencia fiscal no son del todo válidos, ya que, en el caso del impuesto de sucesiones los ciudadanos tributarán en la CCAA donde el causante tenga

su residencia habitual a la fecha de devengo. Además, en el caso del impuesto de donaciones rige la norma de la CCAA donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo, para bienes y derechos que no sean de naturaleza inmobiliaria. Mientras que para bienes inmuebles se tiene que liquidar el impuesto en la CCAA donde radique el inmueble. Sin embargo, esta normativa encaminada a evitar la competencia fiscal entre CCAA no evita que unas mayores deducciones o un menor tipo de gravamen de una determinada CCAA provoque que sea más rentable tener un inmueble, por ejemplo en Madrid que tiene un deducción del 99% en el caso del ISD, que en otra comunidad.

Además, como las Comunidades Autónomas pueden conocer perfectamente este hecho, se puede generar un competencia fiscal, donde estas bajen repetidamente su tipo de gravamen o apliquen deducciones excesivas, como en el caso de Madrid, del ISD para atraer bases imponibles de ciudadanos que residan en otras comunidades con el fin de recaudar más. Por lo tanto, si atendemos a todo lo dicho hasta ahora sobre este sexto criterio, podemos afirmar que si el ISD fuera central sería más simple llevarlo a cabo para los ciudadanos y, además, se evitaría cierta competencia fiscal.

Otro criterio que aportan Monasterio, Alcalá, y López Laborda (2001) es que “Los impuestos subcentrales deben ser capaces de generar los suficientes ingresos para evitar desequilibrios fiscales verticales de importancia”. Como ya hemos comentado en el apartado anterior es necesario evitar desequilibrios verticales porque la forma más común de solucionar este problema contribuye a que el proceso de desequilibrios se autoalimente, y el resto de soluciones conllevan otros problemas. Hay que tener en cuenta, como se ha puntualizado al principio, que en este caso lo importante es que este criterio lo cumplan el conjunto de impuestos o ingresos públicos de los niveles subcentrales. Ya que el objetivo final es que el conjunto de ingresos de cada CCAA no sea muy diferente al del resto de Comunidades en términos per cápita, para que no haya grandes diferencias entre las prestaciones de servicios entre las diferentes CCAA.

Cuando aplicamos este criterio al ISD se puede ver que este impuesto al estar descentralizado no genera suficientes ingresos para cubrir necesidades de gasto porque las comunidades bajan repetidamente el tipo de gravamen del impuesto o aplican deducciones cada vez mayores. También, el hecho de que en muchas comunidades haya beneficios fiscales sobre las donaciones adultera el impuesto, de tal forma de que se

llevan a cabo donaciones con el fin de aprovechar las deducciones que las CCAA tienen sobre estas y dejan para la herencia los bienes que estén exentos de tributar en sucesiones como, por ejemplo, empresas familiares, la vivienda habitual o determinados seguros de vida, entre otros, lo que reduce los ingresos de las CCAA. Aunque es justo decir que hay una medida para evitar esta situación, ya que cuando la donación se realiza en los cuatro años anteriores al fallecimiento, se entiende que se está anticipando la herencia y se tributa en dos plazos. Después de ver lo dicho sobre este criterio es obvio que no existen razones para descentralizar el ISD, ya que si está centralizado se podría recaudar más ingresos o, al menos, evitar desequilibrios fiscales verticales con alguna CCAA causados por la reducción del tipo de gravamen o la aplicación de deducciones.

El octavo criterio es que “Las bases impositivas que están distribuidas de forma altamente desigual entre jurisdicciones deben usarse centralmente”. Este criterio, como el anterior, debe cumplirse por el conjunto de tributos descentralizados, y no por cada impuesto por separado, porque este criterio pretende evitar un nivel recaudatorio muy desigual entre las jurisdicciones.

A la hora de aplicar este criterio al ISD basta con mirar el cuadro 3.1 del anexo para ver que hay diferencias muy significativas en los importes recaudados en términos per cápita por este impuesto en las diferentes CCAA. En este cuadro se puede apreciar como comunidades como Principado de Asturias con 95,95 euros por persona, Aragón con 95,27 euros por persona, o Cantabria con 74,55 euros por persona, en 2011 tiene una capacidad recaudatoria muy superior, en términos per cápita, a comunidades como Región de Murcia con 17,85 euros por persona o Canarias con 18,00 euros por persona en el mismo periodo. Por lo que según este criterio tampoco existe razones para la descentralización del ISD, ya que se puede observar que la descentralización de este impuesto crea grandes diferencias recaudatorias entre CCAA, que se traducirán en transferencias verticales o diferencias en los niveles de servicios, que como ya hemos dicho no son recomendables.

En penúltimo lugar, estos autores escriben que “El rendimiento de los recursos de las jurisdicciones subcentrales debe evolucionar en el tiempo a la misma tasa a la que lo hagan sus necesidades de gasto y no estar sujeto a fluctuaciones”. Este criterio está vinculado tanto con los impuestos propios como con las transferencias, en el sentido de

que las transferencias tienen que cubrir en cada momento las necesidades de gasto que no se pueden cubrir con los impuestos propios y que los impuestos propios tiene que evolucionar en el mismo sentido que las necesidades de gasto para que estas puedan ser financiadas.

Si analizamos este criterio aplicándolo al ISD se llega a la conclusión de que no evoluciona a la misma tasa que las necesidades de gasto de las CCAA, porque no está relacionada con la prestación de un servicio concreto y aunque aumente ese supuesto servicio, aumentando por tanto las necesidades de gasto, no va a aumentar por este motivo la recaudación del ISD. Por lo tanto parece que no hay motivos para la descentralización del ISD según este criterio. Aunque hay que decir que el ISD no está sujeto a fluctuaciones cíclicas como se puede ver en el cuadro 3.2 del anexo, cuando empezó la crisis económica en España mediados de 2007 o principios de 2008 la recaudación de ISD en esos años y en los posteriores de las distintas CCAA no se modificó demasiado, teniendo en cuenta las dimensiones de esta crisis, pasando de 2.265.608 miles de euros en 2005 a 2.211.140 miles de euros en 2010. Sin embargo este motivo no parece suficiente para afirmar que el ISD debe estar descentralizado.

El último criterio que hay que seguir según los autores nombrados anteriormente para elaborar un sistema tributario adecuado es que “Si se quiere dotar de cierta estabilidad a las haciendas subcentrales, habrá que prever los efectos a medio y largo plazo del modelo de descentralización que se adopte”. Este criterio quiere decir que hay que anticipar, en la medida de lo posible, que va a ocurrir en el futuro con los impuestos que se atribuyan a los niveles subcentrales, y es una invitación a ser coherente con las medidas que se adoptan teniendo en cuenta que ocurrirá a largo plazo. Este criterio está pensado para que lo cumplan el conjunto de impuestos asignados a los niveles subcentrales, más que para que lo cumpla cada impuesto por separado. Además, hay que tener cuidado con no descentralizar instrumentos del nivel central fundamentales para compensar eventuales reducciones en la recaudación de otros ingresos públicos, de tal manera que hay que asegurarse que el conjunto de impuestos que están asignados a los niveles subcentrales no solo tiene que poder cubrir las necesidades de gasto de estos niveles, sino que, también, su recaudación tiene que crecer al mismo ritmo que lo hacen las necesidades de gasto. Sin olvidar, que hay que mantener los impuestos adecuados en manos del nivel central para que pueda seguir llevando a cabo sus funciones en los momentos recesivos de los ciclos económicos.

Analizando este criterio para el caso del ISD, en primer lugar, hay que tener en cuenta, como se ha dicho anteriormente, que hay que ser coherente con las medidas que se adoptan, de tal forma que si el ISD está cedido al 100% a las CCAA tiene sentido que estas sean quienes tengan todas las competencias sobre el impuesto. Además, podemos observar que cumple los requisitos para pertenecer al nivel central, ya que no evoluciona conforme lo hacen las necesidades de gasto de las CCAA, por tanto a medio y largo plazo conllevaría problemas de financiación de los gastos públicos, y, como hemos visto anteriormente en el cuadro 3.2, su capacidad recaudatoria no se ve muy modificada dependiendo de los ciclos económicos.

En conclusión, se puede afirmar que no existen razones para descentralizar el ISD, ya que según el análisis de los criterios nombrados, todos los criterios que afectan a este impuesto recomiendan que el ISD se mantenga en poder del nivel central.

4. COMPETENCIAS QUE MARCA EL ESTADO SOBRE EL ISD Y REGLAS DE ATRIBUCIÓN A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE ARAGÓN Y NAVARRA.

Lo primero que hay que hacer para poder comparar las competencias normativas sobre el ISD de Aragón y Navarra es ver las competencias normativas estatales, para poder comprobar cuanto se desvía cada una de las dos Comunidades Autónomas de estas normativas centrales. Dentro esta normativa estatal solo analizaremos algunos puntos, aquellos en los que estas comunidades tienen potestad para modificar lo que dice la normativa estatal, según el artículo 48 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y el artículo 31 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En primer lugar, veremos bajo qué conceptos se pueden aplicar reducciones a la base imponible según las competencias normativas estatales sobre el ISD. Siguiendo los escritos del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y los de Albi (2013), vemos que se pueden aplicar reducciones a la base imponible por varios conceptos cuando se trata de adquisiciones lucrativas *mortis causa* y seguros de vida.

Estos conceptos incluyen una reducción general en función del grado de parentesco con el causante, que se aplica según los siguientes grupos:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Además, se aplicara una reducción en función del grado de minusvalía, siempre que la persona tenga la consideración legal de minusválido, de tal manera que se aplicará una reducción de 47.858,59 euros a las persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, mientras que la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

También tienen en cuenta una reducción en la percepción de cantidades por los beneficiarios de los seguros sobre la vida, con independencia de las reducciones anteriores, se aplicara una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando se parentesco con el fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

La misma reducción será aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestado en misiones internacionales humanitarias, sin estar sometida al límite de 9.195,49 euros señalado anteriormente.

Además de los anteriores, los conceptos por los que se puede aplicar una reducción a la base del ISD por adquisiciones lucrativas *mortis causa*, incluyen una reducción en la trasmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual. Siempre que se cumplan determinadas condiciones, se aplicara a la base imponible una reducción del 95% del valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, mientras que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante y cuando los beneficiarios sean cónyuges, descendientes,

adoptados, ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado. Esta reducción se aplicará con independencia de las reducciones mencionadas con anterioridad.

En el caso de la vivienda habitual se aplicará una reducción del mismo porcentaje que en el caso anterior, con un límite de 122.606,47 euros por cada sujeto pasivo y con la obligación de cumplir el requisito de permanencia mencionado en el párrafo anterior. Esta reducción se podrá aplicar cuando los beneficiarios sean cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido, o bien si es pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con el fallecido durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Los dos últimos conceptos por los que se puede aplicar una reducción por *mortis causa* son por doble imposición nacional y la adquisición de explotaciones agrarias y forestales. En el primer caso, cuando unos mismos bienes, en un periodo máximo de 10 años, sean objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* a favor de descendientes o adoptados. En la segunda y siguientes se deducirá el importe de lo satisfecho en las transmisiones anteriores, además de lo correspondiente por las reducciones anteriores. En el segundo caso, se aplicarán reducciones en la base imponible para favorecer la modernización de estas explotaciones.

En las adquisiciones gratuitas por título de donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo *inter vivos*, solo se aplicarán reducciones en dos casos. En empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades cuando sea aplicable la exención del Impuesto de Patrimonio. La reducción en esta situación será del 95% de la base imponible mientras se realicen a favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Esta reducción solo se producirá cuando se cumpla que el donante tuviese 65 años o más o se encontrase en situación de incapacidad permanente, que si el donante ejerciera funciones de dirección dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión, y que el donatario mantuviera lo adquirido durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura de donación.

El segundo caso, ya se incluye en las reducciones por *mortis causa*, es la adquisición de explotaciones agrarias y forestales, que como se ha comentado anteriormente se realiza con el fin de promover la modernización de estas explotaciones.

Otra competencias que tienes las Comunidades Autónomas es la de poder modificar la tarifa del ISD, de tal forma que si una Comunidad tiene su propia tarifa será ésta la que se aplica a la base liquidable. Mientras que si una Comunidad no dispone de su propia tarifa se aplicará la que dicta la normativa estatal, la cual podemos ver en el punto 4.1 del anexo.

En tercer lugar, las Comunidades Autónomas tienen la capacidad de modificar la normativa que regula el patrimonio preexistente, entendiendo como patrimonio preexistente los bienes y derechos que correspondan al beneficiario en el momento del devengo del ISD. La normativa estatal dice que el patrimonio preexistente se valorara conforme a las reglas establecidas en el Impuestos sobre el Patrimonio, anterior al fallecimiento del donante, teniendo en consideración las siguientes reglas particulares.

La primera es que en el patrimonio preexistente del cónyuge sobreviviente se incluirá el valor de los bienes que reciba como consecuencias de la disolución del matrimonio.

En segundo lugar, se refleja que en caso de adquisiciones *mortis causa* no se contabilizará el valor de los bienes y derechos los cuales, por una donación anterior realizada por el causante, haya satisfecho el ISD.

Además, cuando se produzca una adquisición lucrativa *inter vivos* se aplicará la regla anterior, de tal forma que se excluirá el valor de los bienes y derechos excluidos con anterioridad del mismo donante cuando por cuya adquisición se hubiese satisfecho el ISD.

También hay que tener en cuenta que cuando el sujeto pasivo tribute por obligación real, el patrimonio preexistente solo incluirá el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuestos sobre el Patrimonio y teniendo en cuenta las normas anteriores en caso de que fuera necesario aplicarlas.

Asimismo, hay algunas deducciones y bonificaciones según la normativa estatal, aunque las Comunidades Autónomas tienen competencias para modificarlas o añadir nuevas deducciones y bonificaciones a las que marca la normativa estatal.

En el caso de las deducciones esta normativa solo fija una, la deducción por doble imposición internacional. Según esta deducción el sujeto pasivo, en caso de obligación personal, podrá deducir de la cuota tributaria la cantidad menor entre el importe efectivo

de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte a los bienes y derechos que, también, son objeto de gravamen en España por el ISD. O, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al incremento patrimonial correspondiente a dichos bienes y derechos, siempre que hubiesen tributado en el extranjero por un impuesto similar.

En el caso de las bonificaciones la normativa estatal, también solo fija una, la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla. Esta bonificación consiste en las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, se efectuará una bonificación del 50% de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Esta bonificación se elevara al 99% para los donatarios comprendidos en los grupos I y II señalados anteriormente.

Además, en los supuestos de adquisiciones *inter vivos*, se aplicará una bonificación del 50% de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla, y en el caso de las demás adquisiciones *inter vivos*, se aplicará una bonificación del 50 % de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

A continuación, vamos a analizar las reglas de atribución del ISD a la Comunidad Autónoma de Aragón y Navarra. Es decir, cómo se sabe dónde debe tributar un individuo determinado y, por tanto, qué legislación debe aplicar, la aragonesa o la navarra.

Como se puede ver en el artículo 2 del BOE-061 (2014), el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se exige en todo el territorio Español, sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto con el País Vasco y el Convenio con la comunidad Foral de Navarra, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Según el mismo artículo, la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

Por lo tanto, siguiendo este artículo, para conocer el alcance de la cesión y las reglas de atribución del ISD a las Comunidades Autónomas de Aragón y Navarra hay que fijarse en lo que dice sus respectivas leyes sobre el alcance de la cesión y reglas atribución del ISD. En el caso de la Comunidad de Aragón hay que fijarse en el artículo 32 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para determinar donde debería tributar por el ISD un determinado ciudadano. Mientras que en el caso de la Comunidad de Navarra hay que mirar el artículo 31 de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En primer lugar, vamos a analizar el alcance de la cesión y las reglas de atribución del ISD a la Comunidad Autónoma de Aragón. Para esto, como ya hemos comentado, hay que mirar el artículo 32 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación las Comunidades Autónomas.

Según este artículo se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones producido en su interior. Para determinar el rendimiento del ISD producido en el interior de cualquier Comunidad Autónoma de régimen común, y por tanto de la Comunidad de Aragón, hay que fijarse en el segundo punto del mismo artículo.

Este segundo punto del artículo se considera producido en el territorio de una comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España, según tres puntos de conexión.

En el caso de las adquisiciones *mortis causa* y las percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual en la fecha de devengo. Para las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos se encuentren en el territorio de esa Comunidad Autónoma. Y para el caso de las donaciones de los demás bienes y derecho, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Además, este artículo trata el problema de donde tributar cuando se recibe una donación y según los puntos de conexión anteriores los bienes y derechos son producidos en distintas Comunidades Autónomas. Según este punto corresponderá a cada Comunidad la cantidad que se obtenga de aplicar tipo de gravamen, que según sus normas

correspondería al valor de la totalidad de los bienes trasmítidos, al valor de los bienes donados que se hayan producido en la Comunidad.

Para el caso de la acumulación de donaciones la Comunidad Autónoma aplicara al valor de los bienes y derechos trasmítidos actualmente e tipo de gravamen que corresponda de la suma del valor de las donaciones anteriores con la actual.

Para finalizar, este artículo dice que en el caso de las donaciones de bienes no inmuebles y de las sucesiones se tributara en la Comunidad donde el causante tenga su residencia habitual a fecha de devengo, pero se aplicara la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario sea residente. De esta forma, si por ejemplo un aragonés se desplaza el último año de su vida a residir a Navarra, la comunidad que tiene derecho a recaudar el impuesto es Navarra, porque el artículo 32 de la Ley 22/2009 dice que es en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha de devengo la que tiene derecho a recaudar el impuesto. Pero en el punto 5 del mismo artículo dice que se considera que las persona residen en un territorio, según el artículo 28.1.1º.b) de la misma Ley, cuando permanezcan en su territorio un número mayor de días del período de los cinco años desde el día anterior al devengo, y que se aplicara la normativa de la Comunidad Autónoma donde resida el ciudadano. Por lo que, siguiendo con el ejemplo anterior, recaudara el impuesto la Comunidad de Navarra pero se aplicara la normativa de la Comunidad de Aragón.

El hecho de fijar un plazo de cinco años para beneficiarse de una tributación más baja es una importante limitación a la competencia fiscal, ya que si no existiera esta condición, sería suficiente cambiar la residencia el día antes del fallecimiento o la donación para que el beneficiario pudiera tributar en otra Comunidad donde tuviera que pagar menos por el mismo impuesto.

En segundo lugar, analizaremos las el alcance de la cesión y las reglas de atribución del ISD a la Comunidad Autónoma de Navarra. Para ello, hay que fijarse en lo que dice el artículo 31 de la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Según este artículo, corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones cuando se produzcan adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y el causante tenga su residencia

habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro. También, en las adquisiciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en territorio navarro. Por último, en los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados en territorio navarro.

En los casos de que la adquisición deba entenderse producida en territorio común y navarro, y de la acumulación de donaciones este artículo establece las mismas normas que se dan en el artículo 32 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación las Comunidades Autónomas.

5. QUÉ MEDIDAS HAN TOMADO ARAGÓN Y NAVARRA SOBRE EL ISD DENTRO DE LO QUE LES PERMITE EL MARCO ESTATAL.

En primer lugar, lo que vamos a hacer es ver el alcance de las competencias normativas sobre el ISD que tiene la Comunidad Autónoma de Aragón. Para esto hay que mirar el artículo 48 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación las Comunidades Autónomas.

Según el primer punto de este artículo las CCAA de régimen común, y por tanto Aragón, pueden asumir ciertas competencias normativas sobre el ISD. La primera competencia normativa que cita este artículo trata las reducciones de la base imponible, concediéndoles a las CCAA competencias para crear las reducciones que consideren convenientes, tanto para las transmisiones *inter vivos*, como para las transmisiones *mortis causa*, cuando estas reducciones se basen en circunstancias económicas o sociales propias de cada comunidad. Además, las CCAA podrán mantener las reducciones que establece la normativa estatal , manteniendo las condiciones que aparecen en esta normativa o modificando alguna de sus características, como el porcentaje de reducción la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de requisitos para poder aplicarla.

También hay que señalar que cuando las CCAA creen sus propias reducciones, estas se aplicarán con posterioridad a las que marca la normativa estatal, y si la CCAA modifica una reducción estatal, la reducción modificada sustituirá a la estatal en la CCAA de que se trate.

Lo siguiente que es necesario para comparar las competencias normativas sobre el ISD de que disponen Aragón y Navarra es ver que reducciones han llevado a cabo Aragón. Para esto nos fijamos en el trabajo «Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015» que llevo a cabo el Consejo General de Economistas (2015).

Según este trabajo las reducciones en adquisiciones *mortis causa* son las siguientes:

- 100 por 100 por las adquisiciones que correspondan a los hijos del causante menores de edad, con un máximo de 3.000.000€.
- 100 por 100 para las adquisiciones que correspondan a discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.
- 99 por 100 por adquisición de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el 3º grado. Entre otros requisitos, se deberá mantener durante 5 años la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica.
- 99 por 100 para las adquisiciones de la vivienda habitual por el cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Se establece un límite de 125.000€ (en norma estatal el límite es de 122.606,47€ por sujeto pasivo).
- Reglas de aplicación de las reducciones previstas en la normativa de la “Fiducia Sucesoria” aragonesa.
- 100 por 100 de la base imponible, incluida la correspondiente a pólizas de seguros de vida, por el cónyuge, los ascendientes e hijos. Requisitos:
 - Solo se aplicará cuando el importe total del resto de reducciones sea inferior a 150.000€, sin contar las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.

La suma del importe de esta reducción más las restantes reducciones, excluidas las relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá superar los 150.000€. En caso de que alcance esta cifra la reducción se aplicará en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

- El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá ser superior de 402.678,11€.
- La reducción que corresponda al cónyuge se incrementará en 150.000€ por cada hijo menor de edad que conviva con él. También los nietos del causante podrán gozar de esta reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del causante.
- Cuando el contribuyente tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de los dos primeros requisitos serán 175.000€.
 - Esta reducción no podrá aplicarse, si en los 5 años anteriores el sujeto pasivo hubiese recibido una donación del causante reduciéndola según el apartado siguiente, excepto que fuera inferior a 150.000€, en cuyo caso ahora podrá agotarse dicho límite.
 - 30 por 100 por las adquisiciones por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Requisitos:
 - Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
 - Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
 - Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de 5 años.
 - 30 por 100 por las adquisiciones que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria. Requisitos:
 - La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.
- En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica.
- Durante 5 años desde su creación, deberá mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo.
- La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido mortis causa, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.
- Esta reducción es incompatible con la reducción del 100 por 100 de la base imponible, incluida la correspondiente a pólizas de seguros de vida, por el cónyuge, los ascendientes e hijos y con la bonificación para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II.

Además de todas estas reducciones mortis causa anteriores la Comunidad Autónoma de Aragón, también ha fijado varias reducciones para el caso de adquisiciones inter vivos. Según el trabajo mencionado anteriormente del Consejo General de Economistas (2015) estas reducciones son las siguientes:

- 99 por 100 por adquisición a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, como en la normativa estatal pero con algunas particularidades.
- 100 por 100 de las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos. Requisitos:
 - El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, más el de las restantes reducciones aplicada por el contribuyente en los últimos cinco años, no podrá exceder de 300.000€. En caso contrario se aplicará la reducción en la cuantía correspondiente hasta agotar ese límite.
 - El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11€.
 - Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en Aragón.
 - La donación deberá formalizarse en escritura pública y presentarse dentro del plazo para el pago del Impuesto.

- Los nietos del donante podrán gozar de esta reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del donante.
- 99 por 100 por la transmisión de participaciones exentas del Impuesto sobre el Patrimonio a condición de que se mantengan, al menos, 5 años. Además, se deberá cumplir con los requisitos que contempla la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en lo referente a la exención en participaciones, en el ejercicio anterior a la fecha de la donación.
- 30 por 100 por las adquisiciones por los donatarios distintos del cónyuge o descendientes de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Requisitos:
 - Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
 - Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
 - Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de 5 años.
- 30 por 100 por las adquisiciones que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria:
 - La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.
 - En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo donado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica

- Durante 5 años desde su creación, deberá mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo.
- La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido *inter vivos*, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.
- Esta reducción es incompatible con la reducción del 100 por 100 de la base imponible, incluida la correspondiente a pólizas de seguros de vida, por el cónyuge, los ascendientes e hijos y con la bonificación del 20 por 100 para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II.

Siguiendo con lo que dice el primer punto del artículo 48 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación las Comunidades Autónomas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio existente. Sobre estas competencias la Comunidad Autónoma de Aragón no ha aprobado su propia normativa por lo que en esta Comunidad se aplicara la normativa estatal, la cual se ha explicado en el apartado anterior.

Por último, el primer punto del artículo 48 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas informa de que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el deducciones y bonificaciones. Este artículo también destaca que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas, serán siempre, compatibles con las establecidas en la normativa estatal del ISD y nunca podrán suponer una modificación de las mismas. Además, las reducciones y bonificaciones que adopte cada Comunidad Autónoma se aplicará con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal.

En el caso de las deducciones, como en el caso anterior, Aragón no se fijado una normativa propia por lo que se aplicará la normativa estatal que ya se ha comentado. Sin embargo, en el caso de las bonificaciones podemos ver en el trabajo «Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015» que la Comunidad Autónoma de Aragón ha aprobado una bonificación tanto para las adquisiciones *mortis causa*, como para las *inter vivos*. Esta bonificación es del 65 por 100 para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II. Siendo esta bonificación incompatible con la reducción por hijos del causante menores de edad, por adquisiciones del cónyuge, descendientes y ascendientes, y con la reducción por adquisición de dinero para la creación de empresas y empleo.

El segundo y último punto del artículo 48 de la Ley 22/2009 del sistema de financiación las Comunidades Autónomas habla de que las Comunidades Autónomas también podrán regular la gestión y la liquidación del ISD. Aunque, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando este conforme cada administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

En el caso de las competencias normativas sobre el ISD que tiene la Comunidad Autónoma de Navarra, hay que ir al artículo 31 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, que ya hemos analizado anteriormente.

Lo último que es necesario para completar la comparativa entre las competencias normativas de que disponen las Comunidades Autónomas de Aragón y Navarra sobre el ISD es ver qué medidas ha llevado a cabo Navarra. Para esto nos volvemos a fijar en el trabajo «Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2015» que llevo a cabo el Consejo General de Economistas (2015).

Según este trabajo la Comunidad Autónoma de Navarra ha tomado medidas sobre exenciones, reducciones y la cuota del impuesto.

En las exenciones podemos distinguir entre las exenciones por sucesiones y las exenciones por donaciones. En el primer caso, hay cuatro exenciones, por fincas rústicas y explotaciones agrarias, por adquisiciones de las obligaciones y bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios, por adquisiciones de ciertos vehículos como ciclomotores, motocicletas o vehículos turismos, y por empresa familiar adquirida por el cónyuge o miembro de pareja de hecho estable, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado inclusive, adoptantes y adoptados con requisitos. En el segundo, es decir, por donaciones, hay tres posibles exenciones, por fincas rústicas y explotaciones agrarias, por adquisiciones de ciertos vehículos como ciclomotores, motocicletas o vehículos turismos, ambas como en el caso de las sucesiones y por las adquisiciones por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito de una empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades o la adquisición de derechos de usufructo sobre aquellos, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

Navarra ha implantado una reducción, tanto para sucesiones como para donaciones, del 95% del valor de pleno dominio, nuda propiedad o usufructo de terrenos declarados espacios naturales protegidos o de interés comunitario de la Red Natural 2000. Además, en sucesiones se ha establecido una reducción por discapacidad.

Para finalizar con las medidas que ha tomado la Comunidad Autónoma de Navarra sobre la cuota del ISD son las siguientes:

- Cónyuges o miembros de parejas de hecho estables, ascendientes, descendientes, adoptados y adoptantes: 0,8 por 100 de base liquidable.
- Para el resto de donatarios o causahabientes existen tarifas según el grado de parentesco.
- Se aplica el 0,8 por 100 a la adquisición *mortis causa* del pleno dominio de la vivienda habitual del causante, por uno o varios de sus hermanos, cuando se cumplan determinados requisitos.

Para finalizar con la comparación, analizaremos una serie de cuadros y tablas para poder comprender mejor todo lo dicho hasta ahora y ver más claramente las diferencias que suponen las distintas competencias normativas de que dispone Aragón y Navarra.

Como podemos ver a continuación en el cuadro resumen de las medias estatales o propias sobre las competencias normativas del ISD, Aragón se ha centrado en aprobar medidas sobre las reducciones y bonificaciones, tanto *mortis causa* como *inter vivos*, a pesar de que tiene capacidad para modificar la tarifa existente por ejemplo. Mientras que Navarra, además de fijar algunas reducciones, se ha centrado en implantar su propia tarifa y en crear exenciones dentro de las competencias que le conceden el artículo 31 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. También, hay que resaltar que ambas Comunidades no han modificado el patrimonio existente ni las deducciones a pesar de que las dos tienen competencias para hacerlo.

Cuadro 5.1: Comparación entre medidas estatales o propias en Aragón y Navarra.

	Aragón	Navarra
Tarifa	Estatal	Propia
Reducciones (<i>mortis causa</i>)	Propias	Propias
Reducciones (<i>inter vivos</i>)	Propias	Propias
Exenciones	Estatal	Propias
Patrimonio preexistente	Estatal	Estatal
Deducciones	Estatal	Estatal
Bonificaciones	Propias	Estatal

Fuente: Elaboración propia.

Es verdad, que Navarra cuenta con la posibilidad de implantar exenciones y Aragón no, pero Aragón compensa esto con una mayor cantidad de reducciones y con un porcentaje muy alto en las reducciones aprobadas que supone una gran disminución en el importe a pagar por los contribuyentes. Sin embargo, las reducciones de la Comunidad de Navarra son escasas porque esta Comunidad ha preferido centrarse en las exenciones y tiene competencia para ello, mientras que Aragón no tiene la posibilidad de implantar exenciones sobre el ISD.

Analizando un poco más en profundidad las reducciones aprobadas por la Comunidad autónoma de Aragón y las exenciones establecidas por la Comunidad Autónoma de Navarra podemos ver que no se puede hacer una comparación muy exhaustiva entre las reducciones de Aragón y las exenciones de navarra porque son bastante diferentes y es lógico que lo sean ya que estas atienden a las necesidades sociales y económicas de cada comunidad. Además, La Comunidad Autónoma de Navarra no ha elaborado una gran lista de exenciones, mientras que la Comunidad Autónoma de Aragón sí que tiene un considerable número de reducciones. La mayor diferencia que tienen es que las reducciones de Aragón están sujetas a unos requisitos mientras que las exenciones de Navarra no. Sin embargo, hay un caso en que sí que se puede comparar, podemos ver que la reducción del 99% por adquisición de derechos sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, tanto *mortis causa* como *inter vivos*, que establecida en Aragón tiene casi el mismo efecto que la exención por empresa familiar, en caso de *mortis causa*, y la exención por empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades, cuando la transmisión es *inter vivos*, que ha aprobado Navarra.

5.2: Principales medidas sobre el ISD.

	Estado	Aragón	Navarra
Exenciones	-Ninguna	-Ninguna	<ul style="list-style-type: none"> -Exención por fincas rústicas y explotaciones agrarias (inter vivos y mortis causa) -Exención por adquisiciones de ciertos vehículos como ciclomotores, motocicletas o vehículos turismos (inter vivos y mortis causa) -Exención por adquisiciones de las obligaciones y bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios (mortis causa) -Exención por empresa familiar (mortis causa) -Exención por empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades (inter vivos)
Bonificaciones	-Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla	<ul style="list-style-type: none"> -Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla -Bonificación del 65% para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II (inter vivos y mortis causa) 	-Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla
Reducciones (más significativas)	<u>Mortis causa:</u> <ul style="list-style-type: none"> -Reducción general en función del grado de parentesco con el causante -Reducciones por percepción de cantidades por los beneficiarios de los seguros sobre la vida -Reducción por transmisión de empresa familiar y de la vivienda habitual -Reducción por doble imposición nacional -Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y forestales <u>Inter vivos:</u> <ul style="list-style-type: none"> -Reducción por empresas individuales, negocios profesionales, y participaciones en entidades -Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y forestales 	<u>Mortis causa:</u> <ul style="list-style-type: none"> -Reducciones estatales -Reducción del 100% por adquisiciones que correspondan a los hijos del causante menores de edad, con un máximo de 3.000.000€ -Reducción del 99% por adquisición de derechos sobre empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, aplicable hasta 3º grado parentesco. -Reducción del 99% para adquisiciones de vivienda habitual por cónyuge, descendientes o ascendientes, con un límite de 125.000€ <u>Inter vivos:</u> <ul style="list-style-type: none"> -Reducción del 100% de las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos. Límite de 300.000€ de las donaciones durante 5 años, patrimonio preexistente no superior a 402.678,11€, todos tienen que tener la residencia habitual en Aragón -Reducción del 99% por las transmisiones de participaciones exentas del IP siempre que se mantenga durante 5 años o mas 	-Reducciones estatales <ul style="list-style-type: none"> -Reducción del 95% del valor del pleno dominio, nuda propiedad o usufructo de terrenos declarados espacios naturales protegidos de interés común de la Red Natural 2000

Fuente: Elaboración propia.

Como podemos ver en el cuadro 5.2 que compara las medidas más significativas entre el Estado, Aragón y Navarra, el resto de reducciones de Aragón y exenciones de Navarra se ocupan de temas diferentes, por lo que no tiene mucho sentido compararlas directamente. Sin embargo, hay que decir que Aragón tiene para el caso de *mortis causa* un reducción del 100% de la base imponible para el cónyuge, los ascendientes e hijos, y para el caso de *inter vivos* tiene una del 100% para las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos. Ambas exigen una serie de requisitos para poder aplicarse que ya hemos nombrado anteriormente.

Navarra a pesar de no tener exenciones ni reducciones como las que se acaban de comentar de Aragón, compensa esto con la aprobación de una tarifa propia muy beneficiosa para todas las donaciones *mortis causa* y especialmente para el cónyuge y familiares ascendientes o descendientes.

La gran diferencia entre estas dos comunidades autónomas a la hora de recaudar los ingresos correspondientes sobre el ISD es la tarifa que ha aprobado la Comunidad Autónoma de Navarra para las donaciones. Como se puede ver comparando los cuadros 4.1 y 5.3 del anexo. La tarifa estatal determina el tipo aplicable basándose principalmente en la importe de la base liquidable, mientras que la tarifa aprobada por Navarra es una tarifa basada no solo en el importe de la base liquidable, sino también, en la relación entre el donante y el donatario. Esta tarifa navarra, que podemos ver en el cuadro 5.3 del anexo, proporciona un tipo de gravamen menor en general para todos los casos pero lo más significativo es que proporciona un tipo de gravamen muy bajo, menor del 1%, para el cónyuge y familiares ascendientes o descendientes (en línea recta) sin tener en cuenta el importe de la base liquidable.

Supongamos que una persona recibe una herencia y es descendiente de veintiuno o más años, su cónyuge o un familiar ascendiente, esta persona tributaria una cantidad diferente según fuera de Aragón o Navarra. Si suponemos que esta persona tiene que tributar en Aragón y la base imponible es de 500.000 euros, se le aplicaría la reducción general del grupo II que son 15.956,87 euros. Por lo que suponiendo que esta cantidad no estuviera sujeta a ninguna reducción adicional la base liquidable sería de 484.043,13 euros. Después para calcular la cuota íntegra se buscaría en la tarifa general el tramo que le corresponde, en este caso se pagarían 80.655,08 euros de cuota íntegra más

118.636,32 euros que salen de multiplicar el resto de la base liquidable por el tipo aplicable que es del 29,75% hasta 398.777,54 euros, de tal forma que la cuota íntegra ascendería a 199.291,40 euros. Como Aragón y Navarra usan los porcentajes estatales (Cuadro 5.4) para calcular la cuota tributaria vamos a suponer que el patrimonio preexistente es inferior a 402.678,11 euros, por lo que en este caso la cuota tributaria coincidiría con la cuota íntegra, y la cantidad a abonar por el beneficiario en la Comunidad de Aragón seria de 199.291,40 euros.

Sin embargo, si esta misma persona tributara en Navarra se le aplicaría la reducción general del grupo II que son 15.956,87 euros. Además, suponiendo que esta cantidad no estuviera sujeta a ninguna reducción adicional la base liquidable seria de 484.043,13 euros, igual que en el caso de Aragón. En este caso para calcular la cuota íntegra se tendría que mirar la tarifa aprobada por la Comunidad de Navarra, la cual dice que el tipo aplicable para el Cónyuge, ascendiente o descendiente en línea recta es del 0.80% independientemente del importe de la base liquidable. Por lo tanto, la cuota íntegra de esta persona seria de 3.872,34 euros que como en el caso anterior coincidiría con la cuota tributaria suponiendo un patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 euros, y la cantidad a abonar por el beneficiario en la Comunidad de Navarra seria de 3.872,34 euros.

Como se puede ver la diferencia es muy grande en el ejemplo, aunque en la realidad esta diferencia es bastante menor, por otras medidas que tienen las Comunidades como las reducciones etc. Pero este ejemplo muestra muy bien la gran diferencia que supone el tener una tarifa u otra, sobre todo en el caso de que la herencia sea de un importe alto.

Por último, vamos a comentar los cuadros 5.5 y 5.6 del anexo. Estos cuadros provienen del libro electrónico de tributación autonómica que publica el Ministerio de Hacienda, pero en vez de incorporar todas las Comunidades Autónomas de régimen común solo hemos incluido las más relevantes según el cuadro 3.1 del anexo. De esta forma, los cuadros incluyen las comunidades de Aragón, por ser la Comunidad que nos ocupa, Principado de Asturias y Cantabria, por ser las Comunidades que más recaudan por el ISD en términos per cápita, Región de Murcia y Canarias, por ser las que menos, y Comunidad de Madrid y Cataluña, por estar en la media de lo recaudado.

Estos cuadros informan de una forma muy esquemática de una gran cantidad de modificaciones que han llevado a cabo las Comunidades Autónomas. Hay que tener en

cuenta que solo mencionan si han modificado una determinada competencia o no, pero no menciona la importancia ni la cuantía de la modificación por lo que hay que tener cuidado a la hora de sacar conclusiones, ya que la modificación puede ser mínima y no tener casi efectos sobre la recaudación del impuesto. Por lo que nos limitaremos a ver qué competencias ha tomado Aragón en materia social principalmente.

Analizando el cuadro 5.5 que informa sobre las competencias que han modificado las Comunidades Autónomas en los casos de *mortis causa*, podemos ver que Aragón no ha realizado una mejora de la reducción estatal para los discapacitados, pero ha aprobado una reducción propia que suponen la práctica supresión del gravamen en las adquisiciones por discapacitados. Sin embargo, no ha tomado ninguna medida sobre equiparación de los miembros de las parejas de hecho a los cónyuges, ni sobre equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción. Mientras que el resto de Comunidades del cuadro, con la excepción de Región de Murcia, tienen beneficios fiscales tanto para los discapacitados como para las parejas de hecho, que es un fenómeno social cada vez está más extendido en España. Además, las Comunidades de Cantabria y Principado de Asturias tienen aprobado tanto beneficios fiscales para las parejas de hecho como para el acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción, por lo que se puede deducir que la aprobación de estos beneficios fiscales no está reñido con una alta recaudación.

Por otro lado, Aragón tiene beneficios fiscales aplicables por parentesco, de todas formas todas las comunidades que analizamos en el cuadro tienen algún tipo de beneficio fiscal por parentesco, por lo que parece lógico que los familiares más próximos tengan ventajas fiscales a la hora de recibir una herencia. Con el caso de los beneficios fiscales para la vivienda habitual del causante pasa lo mismo que en el caso anterior, Región de Murcia es la única Comunidad que no tiene aprobado un beneficio fiscal para la vivienda habitual del causante.

Para finalizar, hay que mencionar que Aragón es la única Comunidad junto con Cataluña que ha aprobado una mejora de la reducción estatal y una reducción propia sobre transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares, pero Aragón también tiene una reducción por adquisición de dinero destinado a crear nuevas empresas y empleo. Viendo esto se podría decir que Aragón está intentando fomentar

más que el resto de Comunidades la pequeña y mediana empresa con ventajas fiscales del ISD.

El cuadro 5.6 que informa sobre las competencias que han modificado las Comunidades Autónomas en los casos de donaciones *inter vivos*, podemos ver Aragón no tiene ninguna medida aprobada que suponga un beneficio fiscal para los discapacitados. Tampoco ha aprobado ninguna medida para equiparación de los miembros de las parejas de hecho a los cónyuges, ni ninguna medida para equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción. En el cuadro podemos ver que hay menos Comunidades que hayan aprobado este tipo de medidas para las trasmisiones *inter vivos*, pero sí que es cierto que alguna Comunidad como Cantabria y Principado de Asturias, que son las comunidades que más recaudan en términos per cápita renuncian a algún ingreso y mantiene alguna medida de este tipo. Esto no parece descabellado ya que estos dos fenómenos sociales se están extendiendo cada vez más en España.

En relación a las medidas para suministrar beneficios fiscales aplicables por parentesco la mayoría de medidas tienen aprobadas las Comunidades Autónomas para los casos de *mortis causa* no se mantienen para las transmisiones *inter vivos*. Sin embargo Aragón sí que mantiene alguna medida de este tipo. Además, cuando analizamos los beneficios fiscales para la vivienda habitual del causante vemos que ninguna Comunidad ha implantado algún beneficio fiscal para la vivienda habitual del causante en trasmisiones *inter vivos*.

Por último, hay que mencionar que para las medidas que suponen un beneficio fiscal en transmisiones de empresas o negocios familiares todas las comunidades tienen medidas en los mismos campos que en las trasmisiones *mortis causa* menos la Comunidad de Madrid que elimina la mejora de la reducción estatal para las transmisiones *inter vivos* de este tipo. También, hay que mencionar que Aragón sigue siendo la única Comunidad, junto a Cataluña, que tiene una mejora de la reducción estatal y una reducción propia sobre transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares, pero Aragón también tiene una reducción por adquisición de dinero destinado a crear nuevas empresas y empleo o a desarrollar una actividad económica en determinados ámbitos. Por lo tanto, se podría decir que al igual que en las trasmisiones *mortis causa*, Aragón está intentando fomentar más que el resto de Comunidades la pequeña y mediana empresa con ventajas fiscales del ISD.

6. CONSECUENCIAS DE LAS DIFERENCIAS EN EL ISD ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y POSIBLES SOLUCIONES.

Las diferencias entre Comunidades Autónomas en el ISD suponen que haya diferentes recaudaciones y que personas con características similares tributen cantidades diferentes en cada Comunidad. Suponiendo, que los servicios que prestan las diferentes Comunidades Autónomas son similares, esta situación vulnera el principio de equidad, y es necesario realizar transferencias verticales u horizontales para mantener el cumplimiento de este principio. Sin embargo, estas transferencias conllevan otras ineficiencias, por lo que se arregla un problema pero se crean otros.

También, estas diferencias suponen que las Comunidades autónomas tengan incentivos a reducir su tributación sobre el ISD. Esto se debe a que hay una gran movilidad interjurisdiccional, y una pequeña bajada en el tipo de gravamen o la implantación de alguna medida que tenga un efecto similar al de bajar el tipo de gravamen, puede provocar que aumente la recaudación, porque atrae bases imponibles de otras Comunidades Autónomas.

Estos incentivos a reducir su tributación sobre el ISD provocan que haya competencia entre las Comunidades Autónomas. Es decir, solo recaudan más al bajar la tributación si esta es menor que la del resto de Comunidades, por lo que las Comunidades van adoptando medidas paulatinamente para intentar atraer a las bases imponibles de otras comunidades.

Si tenemos en cuenta lo anterior, y a pesar de que la recaudación aumenta cuando bajan la tributación en una comunidad, a largo plazo la recaudación no solo disminuirá sino que tenderá a cero. Porque los aumentos de ingresos están basados en atraer bases imponibles de otras Comunidades, pero estas bases imponibles son limitadas y cada vez todas las Comunidades Autónomas reducirán más la tributación sobre el ISD para atraer estas bases imponibles hasta que ninguna pueda reducirla más.

Desde el punto de vista de los ciudadanos, éstos solo buscan su beneficio personal, por lo que si pueden pagar menos impuestos tributando en otra Comunidad lo harán. Como las barreras culturales, idiomáticas e incluso legislativas son bastante bajas una pequeña reducción en la cuantía que tienen que pagar es suficiente para que se decidan a tributar

en otro Comunidad. Por lo que esta alta movilidad de los ciudadanos incentiva la competencia fiscal entre Comunidades.

En conclusión, si atendemos a todo lo dicho hasta ahora podemos ver que el ISD no puede sobrevivir en España de una forma descentralizada. Si sigue con la tendencia actual su recaudación en todas las Comunidades Autónomas será mínima o incluso cero, por lo tanto se puede afirmar que si el ISD sigue así desaparecerá, como ha ocurrido en otros países federales que descentralizaron el ISD, como Australia y Canadá.

Una posible solución para evitar las consecuencias negativas de las diferencias en el ISD entre Comunidades Autónomas sería centralizar el impuesto. Según los criterios que tradicionalmente se han utilizado para diseñar un sistema tributario subcentral adecuado, y que hemos analizado al principio del trabajo, no existen razones para descentralizar el ISD. Si esto se lleva a cabo se perdería autonomía y habría que realizar transferencias del nivel central al nivel subcentral, lo cual conlleva ineficiencias, pero el impuesto no tendería a desaparecer.

Otra posible solución, como proponen Barberán, Lahuerta, López Laborda y Melguizo Garde, (2010) sería implantar un marco estatal más estricto de forma que las Comunidades Autónomas tuvieran la facultad de modificar las competencias normativas pero dentro de unos márgenes acordados con el nivel central. Estos autores, recomiendan concretamente establecer unos márgenes en el tipo de gravamen o la reducción del ISD fijados por el Estado, de esta forma se garantizarían unos mínimos de recaudación.

Estas medidas provocarían que por la competencia todas las Comunidades Autónomas marcaran el porcentaje máximo en sus reducciones y el tipo de gravamen mínimo, pero llegaría un momento donde ninguna podría reducir más su tributación, por lo que no habría incentivos a competir. De esta forma, la recaudación del ISD no tendería a cero, sino a una cantidad que se podría calcular a la hora de implantar estas medidas, teniendo en cuenta que es lógico que esta cantidad sea de un importe significativo.

También, estos autores realizan un estudio con los datos de los declarantes del ISD en Aragón correspondiente al año 2007, aplicando solamente la normativa estatal, y han obtenido un importe agregado de la cuota del ISD de 271 millones. Después de realizar una serie de simulaciones, obtienen que con un mínimo exento o reducción de 76.000

euros y un tipo de gravamen en torno al 28%, se garantizaría una recaudación similar a la de los países de nuestro entorno.

Una última posible solución sería endurecer las reglas de atribución, de tal forma que los ciudadanos no tengan tanta facilidad para poder tributar en la Comunidad Autónoma que quieran.

Es cierto, que si se realizaran cambios en las competencias normativas, como se ha mencionado anteriormente, no tendría mucho sentido establecer nuevas normas de atribución, porque a largo plazo en todas las Comunidades Autónomas se pagaría lo mismo o una cantidad muy similar.

Sin embargo, si se decidiera no cambiar las competencias normativas, se podría mantener el ISD de forma descentralizada, sin que tendiera a desaparecer, cambiando las reglas de atribución. Por ejemplo, se podría obligar a los ciudadanos a tributar por el ISD en la Comunidad Autónoma donde más años hayan vivido a lo largo de su vida. Esto provocaría que fuera más difícil que los ciudadanos tributaran en la Comunidad que más les convenga y por lo tanto, se eliminaría en gran medida la competencia entre las Comunidades Autónomas, porque los ciudadanos no tendrían un alto grado de movilidad entre comunidades y ya no tendría sentido para las Comunidades Autónomas competir por atraer bases imponibles.

7. CONCLUSIONES.

El objetivo principal de este trabajo era analizar la descentralización del Impuesto de Sucesiones y Donaciones para demostrar que la descentralización de este impuesto y su normativa actual conllevan graves problemas que incluso pueden suponer la desaparición de este impuesto.

La primera conclusión que obtenemos del trabajo es que tanto un sistema centralizado de gobierno como un sistema altamente descentralizado tienen ventajas e inconvenientes a la hora de llevar a cabo las tres funciones del sector público. La solución residiría en constituir una forma de gobierno en la que convivieran un gobierno central y un sistema descentralizado, es decir, un sistema federal. Cada nivel de gobierno de este sistema federal, se encargaría de llevar a cabo las funciones que pueden realizar de una forma más eficiente, de tal manera que el nivel central se encargaría de las funciones de estabilización, redistribución y parte de la función de

asignación, y los niveles subcentrales se encargarían de la otra parte de la función de asignación.

Otra conclusión que podemos extraer del trabajo es que no se puede completar los ingresos de los niveles subcentrales manteniendo los ingresos impositivos y responsabilidades de gasto actuales de los gobiernos subcentrales, y completar los ingresos de estos niveles con subvenciones del gobierno central. Esta solución es la que se utiliza actualmente por que no tiene costes políticos pero suponen una serie de ineficiencias que no se darían si se completaran los ingresos de los niveles subcentrales de otra forma.

En tercer lugar, podemos concluir que no existen razones para descentralizar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, según los criterios que tradicionalmente se han usado para diseñar un sistema tributario subcentral adecuado. Ya que según el análisis de estos criterios, todos los criterios que afectan a este impuesto recomiendan que el ISD se mantenga en poder del nivel central.

Además, en el trabajo se puede observar las competencias del Estado y las reglas de atribución de Aragón y Navarra sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Concluyendo de ambas que son muy reducidas y poco estrictas, por lo que fomentan una competencia entre las Comunidades Autónomas. También, se puede concluir si nos fijamos en las medidas han tomado Aragón y Navarra sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que esta competencia ya está ocurriendo.

La última conclusión que podemos obtener de este trabajo es que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones desaparecerá si no se toman medidas para remediarlo. Si sigue con la tendencia actual su recaudación en todas las Comunidades Autónomas será mínima o incluso cero, por lo tanto ya no tendrá sentido mantener este impuesto. Sin embargo, existen medidas que evitarían la desaparición de este impuesto.

La aportación principal de este trabajo es la demostración de que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España está mal descentralizado y que en estas condiciones terminará desapareciendo. Por otro lado, es verdad que este trabajo tiene varias limitaciones, por ejemplo no dice que grado de descentralización es el adecuado, ni que forma de completar los ingresos subcentrales es la más efectiva. Además, las soluciones que se dan para evitar que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones desaparezca son

muy básicas y a la hora de aplicar las medidas para evitar que desaparezca este impuesto habría que plantear unas ideas más elaboradas. Sin embargo, a pesar de esto, este trabajo podría servir para que el gobierno se diera cuenta del inevitable final del impuesto y tomara medidas para solucionarlo.

8. BILIOGRAFIA.

Albi, E., Paredes, R., Rodríguez, J.A., (2013): Sistema fiscal español I, capítulo 5, pp.259-299.

Barberán Lahuerta, M. A., López Laborda, J., y Melguizo Garde, M. (2010): Una propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pp. 42-45.

Castells, A. (1988): Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal, Barcelona: Ariel, capítulo 2, sección 3, pp.69-75.

Consejo General de Economistas. (2015): Panorama de la fiscalidad autonómica y foral, pp.68-70, 260-261

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

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Monasterio, C., Alcalá, F. y López Laborda, J. (2001), «Una propuesta para el 2001. La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común», en J.M. González-Páramo, ed., *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, Fundación BBVA, Bilbao, pp. 29-108.

Oates, W. E. (1972): Fiscal Federalism, Nueva York: Harcourt Brace Jovanovich; versión española, Federalismo fiscal, Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1977. Pp.17-39.

Tiebout, Ch. M. (1956): “A Pure Theory of Local Expenditures”, *Journal of Political Economy*, nº 64, pp.416-424; versión española, “Una teoría pura del gasto público local”, *Hacienda pública Española*, nº 50, 1978, pp. 324-331

ANEXOS.

Cuadro 3.1:

Recaudación per cápita de tributos cedidos por tipo de impuesto, CCAA y periodo.

Unidades: euros

	2011
IMPUUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	
Andalucía	39,07
Aragón	95,27
Asturias, Principado de	95,95
Baleares, Illes	49,77
Canarias	18,00
Cantabria	74,55
Castilla y León	46,59
Castilla - La Mancha	31,44
Cataluña	45,08
Comunitat Valenciana	26,09
Extremadura	37,06
Galicia	62,80
Madrid, Comunidad de	55,32
Murcia, Región de	17,85
Rioja, La	68,79

Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

Cuadro 3.2:

Recaudación per cápita de tributos cedidos por tipo de impuesto, CCAA y periodo.

Unidades: euros

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
IMPUUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES						
Total	51,89	57,83	60,70	59,38	53,29	47,49
Andalucía	26,18	32,37	34,93	39,61	35,01	37,25
Aragón	85,54	105,99	100,46	103,36	88,61	94,33
Asturias, Principado de	52,76	64,95	71,98	70,07	66,42	99,05
Baleares, Illes	74,46	81,87	84,73	56,29	52,35	51,67
Canarias	22,12	26,40	27,65	26,04	21,76	23,10
Cantabria	63,42	43,66	61,03	58,22	59,83	72,71
Castilla y León	74,14	73,90	64,02	48,78	49,53	44,85
Castilla - La Mancha	31,96	29,29	36,26	39,78	40,35	38,27
Cataluña	79,73	94,02	107,15	131,82	113,44	81,52
Comunitat Valenciana	40,49	44,48	39,85	26,98	21,75	25,20
Extremadura	21,21	29,27	34,73	31,66	31,82	35,91
Galicia	56,88	69,85	86,17	83,27	56,41	56,69
Madrid, Comunidad de	88,29	90,31	85,80	65,11	71,36	53,78
Murcia, Región de	38,89	36,34	39,71	32,01	22,28	23,26
Rioja, La	38,64	51,14	58,61	51,85	49,07	58,39

Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

Cuadro 4.1:

Tarifa de la normativa estatal del ISD.

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
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	7.987,45	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	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Fuente: BOE-061 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

Cuadro 5.3:

Tarifa de Navarra sobre el ISD.

BASE LIQUIDABLE (Euros)	Cónyuge, ascendiente o descendiente en línea recta	Ascendientes y descendientes por afinidad (Suegro, yerno o nuera)	Colaterales de 2º grado (Hermanos)	Colaterales de 3º grado (Tíos, sobrinos)	Colaterales de 4º grado (Primos)	Colaterales de grado más distante y extraños (Primos segundos etc.)
Hasta 6.010,12	0,80 %	6%	8%	9%	11%	11%
De 6.010,13 a 12.020,24	0,80%	7%	9%	10%	12%	12%
De 12.020,25 a 30.050,61	0,80%	8%	10%	11%	13%	14%
De 30.050,62 a 60.101,21	0,80%	10%	11%	13%	15%	16%
De 60.101,22 a 90.151,82	0,80%	11%	13%	15%	17%	18%
De 90.151,83 a 120.202,42	0,80%	13%	15%	17%	20%	21%
De 120.202,43 a 150.253,03	0,80%	14%	17%	20%	23%	24%
De 150.253,04 a 300.506,05	0,80%	16%	20%	23%	26%	29%
De 300.506,06 a 601.012,10	0,80%	17%	23%	26%	31%	36%
De 601.012,11 a 1.803.036,31	0,80%	18%	26%	30%	35%	40%
De 1.803.036,32 a 3.005.060,52	0,80%	19%	30%	34%	39%	45%
De 3.005.060,52 en adelante	0,80%	20%	35%	39%	43%	48%

Fuente: www.navarra.es

Cuadro 5.4:

Coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente.

Patrimonio preexistente	Grupos I y II	Grupo III	Grupo 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
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Fuente: BOE-061 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

Cuadro 5.5:

IDS – ADQUISICIONES MORTIS CAUSA							
MEDIDAS	CAT.	AST.	CANT.	MUR.	ARA.	CAN.	MAD.
I. Equiparaciones							
Equiparación de los miembros de las parejas de hecho a los cónyuges	*	*	*			*	*
Equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción		*				*	
II. Beneficios fiscales aplicables por parentesco							
Práctica supresión de la tributación en herencias adquiridas por parientes de los Grupos I y II de parentesco			*				*
Supresión parcial de la tributación para parientes próximos (por afectar solo a determinados parientes o por haber establecido límites)	*	*		*	*	*	
Mejora de la reducción estatal aplicable por grado de parentesco	*		*			*	*
III. Beneficios fiscales vivienda habitual del causante							
Mejora de la reducción estatal	*	*	*		*	*	*
Reducción propia							
IV. Beneficios fiscales discapacitado							
Mejora de la reducción estatal	*		*			*	*
Reducciones propias /bonificaciones que suponen la práctica supresión del gravamen en las adquisiciones por discapacitados		*			*		
V. Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares (también participaciones en entidades)							
Mejora de la reducción estatal	*		*		*	*	*
Reducción propia	*	*		*	*		
VI. Beneficios fiscales transmisiones explotaciones agrarias, fincas rústicas de							

dedicación forestal, terrenos incluidos en áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental							
Mejora de la reducción estatal	*						
Reducción propia	*			*		*	
VII. Seguros de vida							
Mejora de la reducción estatal	*		*			*	*
VIII. Beneficios fiscales transmisiones de bienes de interés cultural, artístico o histórico							
Mejora de la reducción estatal	*		*			*	*
Reducción propia							
IX. Otros beneficios fiscales							
Deducciones en la cuota por el pago de otros tributos			*				
Reducción por indemnizaciones percibidas por herederos de afectados por el síndrome tóxico o actos de terrorismo							*
Reglas de aplicación del impuesto a las instituciones de Derecho Civil autonómicas						*	
Reducción para personas de 75 años o más	*					*	*
Reducción por adquisición de dinero destinado a crear nuevas empresas y empleo				*	*		
Mejora de la reducción estatal por sobreimposición decena	*		*			*	
Beneficios fiscales en localidades afectadas por acontecimientos extraordinarios (seísmos, inundaciones)				*			
X. Tarifa							
Modificación de la tarifa del impuesto con carácter general	*	*		*			*
Establecimiento de una tarifa para reducir la carga impositiva a determinados grupos de parientes							
XI. Cuantías y coeficientes patrimonio preexistente							
Aprobación de coeficientes multiplicadores que aumentan y/o reducen la carga impositiva a contribuyentes con parentesco lejano							
Aprobación de coeficientes con objeto de Minorar la carga impositiva a contribuyentes con parentesco cercano	*	*					
Aprobación de coeficientes similares a los regulados por el Estado			*				*

Fuente: libro electrónico de tributación autonómica que publica el Ministerio de Hacienda (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacionautonomica2015.aspx.aspx>)
(Modificado)

Cuadro 5.6:

IDS – ADQUISICIONES <i>INTER VIVOS</i>							
MEDIDAS	CAT.	AST.	CANT.	MUR.	ARA.	CAN.	MAD.
I. Equiparaciones							
Equiparación de los miembros de las parejas de hecho a los cónyuges	*	*				*	*
Equiparación del acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción		*					
II. Beneficios fiscales aplicables por parentesco							
Desfiscalización prácticamente total para parientes de los Grupos I y II (sin límites)							*
Desfiscalización parcial (por afectar a determinados parientes de los Grupos I y II o haber establecido límites de base imponible, cuota o patrimonio preexistente)						*	
Minoración significativa del gravamen	*						
III. Beneficios fiscales discapacitado							
Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad	*		*			*	
Reducciones propias/bonificaciones en adquisiciones por discapacitados, con carácter general							
IV. Beneficios fiscales transmisiones de empresas o negocios familiares (también participaciones en entidades)							
Mejora de la reducción estatal	*		*		*	*	
Reducción propia	*	*		*	*		
V. Beneficios fiscales transmisiones explotaciones agrarias, fincas rústicas de dedicación forestal, terrenos incluidos en áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental							
Reducción propia				*			
VI. Beneficios fiscales en donaciones a descendientes con finalidad específica							
Donaciones de inmuebles destinados a constituir su vivienda habitual o de cantidades destinadas a la adquisición o construcción de la misma	*	*	*	*		*	
Donaciones de cantidades para la constitución o adquisición de una empresa o de un negocio o la adquisición de participaciones en entidades o de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional	*		*	*		*	
Donaciones de cantidades destinadas a formación							
VII. Beneficios fiscales transmisiones de bienes de interés cultural, artístico o histórico							
Mejora de la reducción estatal	*		*				
VIII. Otros beneficios fiscales							
Deducciones en la cuota por el pago de otros tributos			*				
Bonificación en donación de vivienda habitual a favor del			*				

cónyuge o pareja de hecho en procesos de ruptura							
Beneficios fiscales en localidades afectadas por acontecimientos extraordinarios (seismos, inundaciones)				*	*		
Reducción por adquisición de dinero destinado a crear nuevas empresas y empleo o a desarrollar una actividad económica en determinados ámbitos				*	*		
Reglas de aplicación del impuesto a las instituciones de Derecho Civil autonómicas							
Bonificación por cesiones de bienes inmuebles a cambio de pensiones vitalicias							
IX. Tarifa							
Modificación de la tarifa del impuesto con carácter general		*		*			*
Establecimiento de una tarifa para reducir la carga impositiva a determinados grupos de parientes	*						
X. Cuantías y coeficientes patrimonio preexistente							
Aprobación de coeficientes multiplicadores que aumentan y/o reducen la carga impositiva a contribuyentes con parentesco lejano							
Aprobación de coeficientes con objeto de minorar la carga impositiva a contribuyentes con parentesco cercano	*						
Aprobación de coeficientes similares a los regulados por el Estado			*				*

Fuente: libro electrónico de tributación autonómica que publica el Ministerio de Hacienda (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacionautonomica2015.aspx.aspx>)
(Modificado)