



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Consecuencias de la descentralización del Impuesto
sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones
y Donaciones

Implications of the decentralization of the Property
Tax and the Inheritance and Donations Tax

Autor

Marcos Morón Fernández

Director

Julio López Laborda

Facultad de
Economía y Empresa

Año
2017

Autor del trabajo: Marcos Morón Fernández

Director del trabajo: Julio López Laborda

Título del trabajo: Consecuencias de la descentralización del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Titulación: Grado de Economía, UNIZAR

Resumen

Este trabajo expone las consecuencias de la descentralización del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que constituyen un tema presente en la actualidad y del que se hacen eco los medios de comunicación.

En primer lugar, se presenta la estructura de ambos impuestos para conocer, de una forma general, cómo se rigen. A continuación, según los criterios de diferentes autores, se asignan ambos impuestos al nivel de gobierno central. Más adelante se visualizan las competencias normativas de ambos impuestos que poseen las Comunidades Autónomas. Seguidamente, se presentan ciertos cuadros y gráficos ilustrativos con información relativa a la reducción continuada de la tributación, recaudación y competencia fiscal.

Para terminar, se exponen las conclusiones del trabajo, tales como la existencia de competencia fiscal, los costes de eficiencia debidos a la movilidad, la disminución en términos recaudatorios en lo referente al IP y el descontento de los contribuyentes por el distinto trato con el que es llevado el mismo hecho imponible por la mera razón de residir en una región diferente. Con el fin de buscar soluciones factibles a estos problemas, se exponen una serie de alternativas.

Palabras clave

IP, ISD, Comunidades Autónomas, federalismo fiscal, competencia fiscal.

Abstract

This research focuses on the implications of the decentralization of the Property Tax and the Inheritance and Donations Tax, both of them currently established in many countries and with remarkable attention in the mass media.

First off, the structure of both taxes is presented to disclose, in a more comprehensive manner, how the taxes above mentioned are regulated. Subsequently, and drawing upon approaches belonging to different authors, we allocate both taxes at the central government level. Then, we show the jurisdiction held by both taxes within each Autonomous Region. Moreover, we illustrate information related to the ongoing reduction in tax, collection and tax competition.

Lastly, the conclusions of this research are drawn and some of them are the existence of tax competition, the efficiency expenses due to mobility, the reduction of the Property Tax in terms of tax collection efforts and the dissatisfaction of taxpayers triggered by the uneven way of regulating these taxable transactions within different regions. Thus, in order to seek efficient answers concerning these issues, we present a range of practical alternatives.

Key words

Property Tax, Inheritance and Donations Tax, Autonomous Region, fiscal federalism, tax competition.

Índice

1. Introducción	6 - 7
2. La estructura del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)	7 - 9
3. Marco teórico: ¿a qué nivel de gobierno debería asignarse el IP y el ISD?	10 - 17
3.1. Recomendaciones de Musgrave (1983)	10 - 13
3.1.1. Asignación correcta del IP	11 - 12
3.1.2. Asignación correcta del ISD	13
3.2. Otras recomendaciones: criterios de descentralización de Mathews (1986) y de otros autores	14 - 15
3.2.1 Mathews (1986)	14
3.2.2. Otros criterios	14 - 15
3.2.3. Asignación correcta del IP y del ISD	15
3.3. Resumen de la asignación del IP y del ISD entre niveles de gobierno	16 - 17
4. ¿Cómo se han asignado estos impuestos en España?	17 - 20
4.1. Competencias en el IP	17 - 18
4.2 Competencias en el ISD.....	18 - 20
5. ¿Cómo se han ejercido las competencias autonómicas en el IP y el ISD?	20 - 32
5.1. Reducción continuada de la tributación	21 - 24
5.1.1. ISD	21 - 23
5.1.2. IP	23 - 24
5.2. Recaudación	24 - 26
5.2.1. ISD	24 - 25
5.2.2. IP	25 - 26
5.3. Competencia fiscal	26 - 32
5.3.1. ISD	28 - 31

5.3.2. IP	31 - 32
6. Discusión y recomendaciones	32 - 36
7. Conclusiones	36 - 37
Bibliografía	38 - 39
Anexos	40 - 46

1. INTRODUCCIÓN

He seleccionado este tema para el desarrollo de mi trabajo porque, en la actualidad, el hecho de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y su “supuesto” trato injusto según la Comunidad en la que nos encontremos, se encuentra en boca de mucha gente (viviendo en Zaragoza, podemos encontrarnos con publicidad de asociaciones y plataformas que se han creado en contra del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como por ejemplo la plataforma “Stop Sucesiones Aragón”). En mi opinión, al ser un tema de vigente actualidad, hace que sea más atractivo y llamativo de cara a aplicar posibles soluciones factibles o simplemente poder predecir el futuro inmediato al que se verán abocados ambos impuestos.

El objetivo de este trabajo es explicar por qué el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, según lo que nos dice la teoría del federalismo fiscal, pueden llegar a desaparecer en España, como ya ha ocurrido en otros países descentralizados. Cabe señalar cómo en Europa, el Impuesto sobre el Patrimonio en Italia (1992), Austria (1994), Dinamarca (1997), Irlanda (1997), Alemania (1997), Países Bajos (2001), Finlandia (2006) y Suecia (2007) se ha derogado para las personas físicas (Chinchetru, 2016), (en el caso de Alemania fue la justicia quien lo derogó en 1997 por considerarlo anticonstitucional). En lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, se ha eliminado en los siguientes países de la Unión Europea: Luxemburgo, Eslovenia, Austria, Estonia, Noruega, Portugal, Eslovaquia, Suecia y Hungría. En lo referido al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los países federales en los que se ha descentralizado, ha acabado desapareciendo (Australia, Canadá) o está en riesgo (Suiza). El Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra en vigor en Francia (denominado Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna), Noruega y algunos cantones y comunas de Suiza.

Comenzamos afirmando que la descentralización impositiva se encuentra resguardada por los principios de autonomía (capacidad de decidir el volumen y composición de los ingresos y gastos) y responsabilidad (los impuestos han de ser visibles, para que haya una clara correspondencia entre ingreso marginal y coste marginal). Estos dos principios defienden la utilización de ingresos propios (o tributos propios) por parte de las Comunidades Autónomas, pero existe otro principio que es el

¹ Véase anexo A.1.

de nivelación, que es el principio que proporciona un equilibrio financiero vertical y horizontal gracias a las transferencias horizontales (entre Comunidades Autónomas) y verticales (entre el Estado y las Comunidades Autónomas). Como señalan Monasterio Escudero, Alcalá Argullo, y López Laborda (2001), antes de 1997, las Comunidades Autónomas no tenían competencias normativas sobre estos impuestos mencionados (predominio del principio de nivelación, relegando la autonomía y la responsabilidad). Pero a partir de 1997, se les empieza a atribuir competencias, del nivel central al autonómico, de un gran número de impuestos (entre los que se encuentran los dos impuestos nombrados), sin llegar a pensar a cuáles se les podría asociar estas competencias y a cuáles no (mayor atención a las cuestiones de autonomía fiscal).

Por lo tanto, el trabajo cuenta con un total de siete secciones. Tras esta introducción del tema a tratar, se presenta la sección segunda, donde se realiza una breve explicación de los dos impuestos analizados. A continuación, en la tercera sección, veremos qué nivel de gobierno debería poseer las competencias normativas de ambos impuestos. En la cuarta veremos a qué nivel de gobierno se han asignado en la práctica en España los impuestos citados, así como qué competencias normativas posee dicho nivel. En la siguiente sección veremos cómo se han ejercido las competencias en cada Comunidad Autónoma, así como un breve ejemplo de una posible competencia fiscal. Para terminar, se expondrán una serie de discusiones y recomendaciones que se plantean a lo largo del presente trabajo, así como posibles conclusiones, detallando nuestros objetivos y limitaciones en la realización del mismo.

2. LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP) Y EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

El Impuesto sobre el Patrimonio fue establecido, en principio, con carácter excepcional y transitorio por la Ley 50/1977, del 14 de noviembre.² Es un tributo de

² Su regulación actual puede consultarse en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado. 7 de junio de 1991, 136, pp. 18692-18696. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14392. Y en <http://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-7-ip-esquema-impuesto-patrimonio>.

carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas. Para aclarar esta idea, el artículo 1 de la LIP entiende por patrimonio neto el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que la persona física es titular, permitiendo deducciones de las cargas y gravámenes que reduzcan su valor, así como deudas y obligaciones personales por las que tendrá que responder.

Por su parte, dicha Ley también sostiene que el hecho imponible corresponde a la titularidad por parte del sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo. Son sujetos pasivos, por obligación personal, las personas físicas que posean su residencia habitual en territorio español y, por obligación real, las personas físicas no residentes que posean bienes y derechos en territorio español.

A su vez, esta misma ley detalla que, en lo que respecta a la base imponible, es el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo. La base liquidable es el resultado de la diferencia entre la base imponible y el mínimo exento (en términos generales, dicho mínimo exento será de 700.000€). El devengo del impuesto se realizará el 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio que posea la persona física en dicha fecha.

La normativa estatal establece una tarifa del 0,2 al 2,5%, aunque se ha de tener en cuenta que las Comunidades Autónomas poseen las competencias necesarias para establecer la tarifa que ellas deseen. La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base liquidable la tarifa correspondiente según una escala³. Por último, en lo que corresponde a las deducciones y bonificaciones, la normativa estatal establece una bonificación del 75% para bienes y derechos localizados en Ceuta y Melilla, así como la deducción de las cuotas pagadas en el extranjero por algún impuesto con naturaleza parecida. Hay que señalar que las Comunidades tienen competencias normativas para regular tanto las reducciones como las bonificaciones que atañen a este impuesto (cabe mencionar, por ejemplo, el caso de la Comunidad de Madrid que ha impuesto una bonificación general del 100% de la cuota).

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.⁴ Es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. El hecho imponible lo

³ Véase Anexo A.2

⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Boletín Oficial del Estado. 19 de diciembre de 1987, 303. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>>.

forman: la obtención de bienes y derechos por herencia o cualquier otro título sucesorio (“mortis causa”); la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otra transacción jurídica a título gratuito (“inter vivos”). Son sujetos pasivos aquellas personas físicas que en las adquisiciones «mortis causa» sean los causahabientes y que en las operaciones “inter vivos” sean los donatarios (o favorecidos por ella).

La base imponible se constituye en las sucesiones por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente y, en lo que respecta a las donaciones, por el valor neto de los bienes y derechos, interpretándose como valor neto el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fuesen deducibles. Las bases liquidables se obtienen aplicando a las bases imponibles las reducciones (como por ejemplo, en las adquisiciones “mortis causa”, se aplicarán una serie de reducciones dependiendo del grado de parentesco con el causante, que irán del grupo I al IV, que va de descendientes a extraños), que son establecidas legalmente para cada una de las modalidades de hechos imponibles. El devengo en las adquisiciones por causa de muerte, se realizará el día del fallecimiento del causante, en las adquisiciones por donaciones, el impuesto se devengará el día que se celebre el acto o contrato.

El cálculo de la cuota íntegra del causahabiente y del donatario, es el resultado de aplicar la tarifa, según una escala dividida por niveles de base liquidable, por el nivel de base liquidable que posea el sujeto pasivo. La base liquidable será gravada a los tipos de una escala común⁵, a no ser que la Comunidad Autónoma haya establecido y aprobado una escala propia. Asimismo, las reducciones y bonificaciones se establecerán por parte de las CCAA, gracias a poseer dicha competencia normativa. Por último, la cuota tributaria resulta de aplicar a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador basado en la cuantía del patrimonio preexistente y en el grado de parentesco⁶(cada Comunidad Autónoma también podrá disponer de una escala propia, si no ha sido aprobada o realizada utilizará la expuesta).

⁵ Véase Anexo A.3.

⁶ Véase Anexo A.4.

3. MARCO TEÓRICO: ¿A QUÉ NIVEL DE GOBIERNO DEBERÍA ASIGNARSE EL IP Y EL ISD?

El análisis económico ofrece algunas consideraciones a la hora de dar respuesta a esta pregunta. MacDougall (1977) ofrece la siguiente regla de atribución impositiva: la carga tributaria tienen que soportarla los residentes del gobierno beneficiario. Utilizaremos, en nuestro caso y para resolver la cuestión planteada en este apartado, los criterios de Musgrave (1983) y Mathews (1986), entre otros y, de esta forma, realizaremos un análisis más completo (en contraposición a utilizar solo los criterios de un autor) con las diferentes ideas que propone cada uno.

3.1. Recomendaciones de Musgrave (1983)

Musgrave (1983) realiza la primera contribución al problema del arreglo institucional que permitiría optimizar el reparto tributario entre los diferentes niveles de gobierno, señalando seis criterios básicos, a saber:

1) Criterio de Movilidad: aquellas bases con alta movilidad interjurisdiccional deben ser gravadas por niveles de gobierno lo más altos posibles.

De esta forma se evita la competencia fiscal que se produciría si cada gobierno de un mismo nivel estableciera un tipo impositivo diferente para un mismo impuesto y, además, la base de ese impuesto fuera móvil. Por consiguiente, se produciría un coste de eficiencia, ya que los individuos cambiarían sus decisiones debido a la diferencia de tipos, es decir, los individuos se desplazarían a aquella localidad donde el tipo fuera menor. Además, acabarían fijándose tipos impositivos ineficientemente bajos.

2) Criterio de Impuesto Personal: los impuestos personales y progresivos deberían utilizarse en aquellas jurisdicciones dentro de las cuales una base global pudiera ser utilizada más eficientemente.

Así, se evita que un individuo pueda disminuir su carga tributaria minorando la base al distribuir sus bienes y derechos, de los cuales es titular, por diferentes regiones con el objetivo de eliminar la progresividad del impuesto.

3) Criterio de Redistribución: aquellos impuestos con una finalidad redistributiva (no con efecto redistributivo, ya que éste lo poseerán todos los impuestos), deben ser gravados por el nivel central de gobierno.

De esta forma, se reducen los costes de eficiencia, es decir, los impuestos con este fin serán gravados por el nivel más grande (en el caso de un país, el nivel central), porque así se eliminan los incentivos al desplazamiento a otra región.

4) Criterio de Estabilización: aquellos impuestos con objetivos de estabilización tienen que ser gravados por el nivel central de gobierno, de esta manera, los impuestos de niveles inferiores deben ser estables cíclicamente.

Con esta medida se evita que se produzca la movilidad de factores productivos, ya que se está llevando la atribución de este tipo de impuestos al nivel más alto posible. En contraposición, para los niveles inferiores serán adecuados impuestos estables (que no fluctúen demasiado).

5) Criterio de las Bases Repartidas: las bases impositivas repartidas de forma altamente diferente entre subjurisdicciones deberían ser usadas centralmente, de lo contrario, obligarían a montar un sistema de transferencias compensatorias muy complejo.

De acuerdo con Monasterio Escudero, Alcalá Argullo, y López Laborda (2001), con este criterio se evita un acceso muy desigual de las diferentes jurisdicciones a las transferencias de nivelación (criterio que debe predicarse del conjunto de tributos descentralizados, y no de cada uno de ellos por separado).

6) Criterio del Principio de Beneficio: los impuestos que satisfagan el principio de beneficio y tasas sobre usuarios son adecuados para todos los niveles de gobierno.

El principio de beneficio relaciona la ganancia de recibir unos servicios con el pago de impuestos, para de esta forma igualar el coste marginal con el beneficio marginal (garantiza que se presten niveles eficientes).

3.1.1. Asignación correcta del IP

Utilizando los criterios de Musgrave (1983), vamos a determinar a qué nivel de gobierno debería atribuirse el IP:

1) La base de este impuesto es muy móvil, ya que grava a las personas físicas (y éstas pueden cambiar su residencia hacia otra Comunidad que les resulte más favorable, sin que el coste sea muy grande). Por lo tanto, según este criterio, este impuesto ha de asignarse al nivel central.

2) Al ser un impuesto personal y progresivo, según lo dicho por este criterio de Musgrave (1983), debe ser gravado por el nivel central. Esto es debido a que, si dicho impuesto repercute a una persona que posee propiedades en diferentes regiones, cada posesión se gravará según el impuesto de cada región, en vez de acumularse el valor de todos los bienes. Por consiguiente, esto conlleva una minoración en la base (se está dividiendo en partes, así que el tipo impositivo será menor que si se acumulara el valor total). Para evitar esta pérdida de progresividad en el impuesto, se debe asignar al nivel central, ya que es aquel nivel que está en mejores condiciones para controlar este tipo de impuestos (abarca todo el territorio nacional).

3) Este impuesto cumple el propósito de redistribución, es un impuesto enormemente progresivo, con lo cual, su imposición debe recaer en el nivel central. Esta elección viene condicionada por la movilidad (una persona se traslada a una Comunidad en la que le sea más favorable la relación impuestos-gastos, provocando un coste de eficiencia), cuanto mayor sea ésta, más razones habrá para centralizar el impuesto, y al revés. En nuestro caso la movilidad es alta, de ahí la asignación al nivel central.

4) En lo que respecta al criterio de estabilización, dicho impuesto recae sobre el patrimonio de una persona física, este patrimonio está formado mayoritariamente por bienes inmuebles y activos financieros (así como otros bienes y derechos con contenido económico), por lo que el mercado tendrá, en cierta manera, un comportamiento cíclico. Según esta argumentación sí que podría estar relacionado con el ciclo económico (objetivo de estabilización), pero cabe añadir que su recaudación es normalmente reducida. Por lo tanto, según este criterio, dicho impuesto puede ser gravado por cualquier nivel de gobierno (no obliga a ningún nivel en concreto).

5) La realidad nos muestra que las bases de este impuesto son diferentes según la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos. De esta manera, dicho impuesto ha de asignarse al nivel central para evitar así un acceso muy dispar de las diversas jurisdicciones a las transferencias de nivelación.

6) Por último, no existe una correspondencia obvia entre servicios recibidos y el pago de este impuesto. De lo cual se deduce que este criterio no obliga la atribución a ningún nivel de gobierno en concreto.

3.1.2. Asignación correcta del ISD

Gracias a los criterios de Musgrave (1983), se comprobará a qué nivel de gobierno debe atribuirse el ISD:

1) Los individuos (personas físicas) son muy móviles, cuando existe movilidad alta se produce competencia fiscal. Por lo tanto, para evitar dicha competencia (entre Comunidades Autónomas o localidades), este impuesto debería asignarse al nivel central.

2) Como este impuesto responde a las características que nombra este criterio (personal y progresivo), debe otorgarse al nivel central para que no se fraccione la base del conjunto de bienes y, de esta forma, se aplique de forma correcta la progresividad (se lleva al nivel superior para que la base esté constituida por el conjunto de bienes, que conllevará un tipo impositivo mayor).

3) Nos encontramos ante un impuesto con finalidad redistributiva. Es más eficaz una política redistributiva cuando está centralizada (si no, se crean incentivos a la movilidad de factores). Todo esto hace que la atribución de este impuesto, según este criterio, sea al nivel central.

4) Este impuesto recae sobre las transmisiones gratuitas a favor de una persona física. Además, dichas transmisiones se pueden componer de bienes inmuebles e incluso de activos financieros y ambos activos poseen comportamiento cíclico. No obstante, la recaudación de este impuesto es también muy reducida, por lo que dicho impuesto no cumple un efecto estabilizador, es decir, mediante este criterio, cualquier nivel de gobierno puede atribuirse este impuesto.

5) La base impositiva es muy diferente dependiendo de la residencia en la que la persona física habita, de esta manera, el impuesto debe ser gravado de forma central, con el fin de que la base sea homogénea en todos los territorios. Así, no será necesaria la construcción de un sistema de transferencias compensatorias complejo.

6) No se contempla una clara correspondencia entre los beneficios recibidos por determinados servicios y el pago de dicho impuesto. De tal forma, mediante este criterio, este impuesto no queda vinculado a ningún nivel de gobierno.

3.2. Otras recomendaciones: criterios de descentralización de Mathews (1986) y de otros autores

En su libro, Castells (1988), argumenta que las propuestas de Musgrave (1983) están claramente inspiradas en el enfoque más tradicional de la teoría de la imposición (preocupados primordialmente en los problemas de eficiencia asignativa), pero se encuentran ajenas a las cuestiones que se derivan de la naturaleza de la organización política e institucional propia de los sistemas federales. Esta afirmación ha provocado las críticas de algunos autores, tales como los que a continuación detallaré, que han propuesto criterios nuevos (pero también han coincidido en muchos puntos con los de Musgrave).

Analizaremos, a continuación, estos nuevos criterios formulados por diferentes autores, para complementar los criterios de Musgrave (1983) anteriormente descritos.

3.2.1 Mathews (1986)

7) Criterio de Origen: el nivel central puede establecer indistintamente sus impuestos según un criterio de origen o residencia, en contraposición con el nivel regional, que se ve limitado a impuestos de base residencial para evitar la exportación de la carga tributaria.

El nivel central corresponde a todo el territorio nacional, por lo que si impone un criterio de origen en sus impuestos no provocará movilidad entre regiones, ya que todas estarán tratadas de forma homogénea. El problema se encuentra en el nivel regional, ya que al imponer como criterio el lugar de residencia, existirán incentivos a residir en otras regiones que resulten más favorables el pago de dichos impuestos.

3.2.2. Otros criterios

8) Criterio de Traslación: los impuestos en manos de una jurisdicción no deben poder ser trasladados a los individuos de otras áreas, que no se beneficien de los bienes y servicios públicos que presta la jurisdicción que recauda el impuesto (Monasterio Escudero, Alcalá Argullo y López Laborda, 2001).

Este criterio afirma que no solo los beneficiarios de la actividad pública deben ser quienes cubran con el pago de sus impuestos el coste de su prestación; sino también, que los impuestos subcentrales no se exporten a otras jurisdicciones, cuyos residentes no se vean beneficiados por los bienes y servicios provistos.

9) Criterio de Visibilidad: los sujetos pasivos han de percibir con claridad cuántos impuestos pagan, de esta manera tomarán de forma correcta sus decisiones en materia de gasto (Monasterio Escudero, Alcalá Argullo, y López Laborda, 2001).

Los impuestos han de ser altamente perceptibles por los contribuyentes.

3.2.3. Asignación correcta del IP y del ISD

A continuación asignaremos el adecuado nivel de gobierno para ambos impuestos, según los criterios detallados con anterioridad.

7 y 8) Según ambos criterios, los dos impuestos deben atribuirse al nivel central, ya que éstos se gravan según el criterio de residencia. Esto provocaría una exportación de carga tributaria si se atribuyera al nivel regional, debido a que se producirían cambios de decisiones en los sujetos pasivos que provocarían desplazamientos de sus residencias hacia regiones donde el trato de estos impuestos es más favorable. Tiene que haber una relación entre beneficiarios de los servicios públicos y pagadores de su coste. Hay que evitar que el coste acabe recayendo sobre residentes en otras jurisdicciones, por dos motivos: no sería justo y generaría un incentivo a un exceso de provisión de servicios, ya que en parte serían pagados por individuos que residen en otras regiones y no se benefician de los mismos. Como puede suceder en el ISD si el donante transfiere unos inmuebles situados en otra Comunidad Autónoma diferente a la que reside su donatario, así como en el IP que el sujeto pasivo realiza el pago del conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que sea titular a 31 de diciembre, según donde resida, independientemente del lugar de los bienes y derechos.

9) En este caso y aun contradiciendo el criterio 2 expuesto con anterioridad, el nivel que presenta mayores facilidades a la hora de informar de una forma más precisa el pago del impuesto es el nivel regional, al estar más próximo a los ciudadanos, ya que éste posee una información más detallada de las características y procedencia del hecho imponible a gravar. Esta labor resultaría muy compleja si fuese realizada por el nivel central.

3.3. Resumen de la asignación del IP y del ISD entre niveles de gobierno

En este apartado se presenta mediante un cuadro una síntesis de todos los criterios expuestos anteriormente, con el fin de poder visualizar, de forma inmediata, a qué nivel de gobierno debería atribuirse estos impuestos según lo que nos dice la teoría del federalismo fiscal en boca de los diferentes autores expuestos.

CRITERIOS	IP	ISD
Movilidad	C	C
Impuesto Personal	C	C
Redistribución	C	C
Estabilización	?	?
Bases Repartidas	C	C
Principio de Beneficio	?	?
Origen y Traslación	C	C
Visibilidad	R	R
Asignación	C	C

C: Nivel Central
R: Nivel Regional
?: Indiferente

Cuadro 3.1: *Asignación correspondiente a cada criterio.*
Fuente: elaboración propia

La visualización del Cuadro 3.1 nos lleva a una clara conclusión en lo que respecta a la asignación de ambos impuestos, según los criterios de descentralización de los autores descritos. Dichos impuestos han de atribuirse al nivel central y, de esta forma, las pérdidas de eficiencia serán menores que si los atribuimos al nivel regional. Además, ya no solo esta atribución es la correcta, si nos basamos en términos de eficiencia, sino también, en términos de equidad y eficacia.

Por lo tanto, si ambos impuestos se centralizan:

- Se elimina la competencia fiscal (resultaría indiferente si el impuesto grava una base con mucha o poca movilidad).
- Se evita que un individuo pueda disminuir su carga tributaria minorando la base al distribuir sus posesiones por diferentes regiones (ya que en todas las regiones estarían gravadas al mismo tipo).

- Se suprimen los incentivos al desplazamiento a otra región debido al efecto redistributivo del impuesto.

- No será necesario incorporar un sistema de transferencias compensatorias complejo (por el problema de las bases repartidas).

- El nivel central podrá establecer indistintamente sus impuestos según un criterio de origen o residencia sin que se produzca una exportación de carga tributaria.

- Los individuos pagarán aquellos impuestos por los que reciban un bien o servicio (no se producirá la traslación de impuestos a individuos de otras regiones).

4. ¿CÓMO SE HAN ASIGNADO ESTOS IMPUESTOS EN ESPAÑA?

Tanto el Impuesto sobre el Patrimonio como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. En otras palabras, junto con la cesión de competencias de gasto (por ejemplo, en materia de educación y sanidad) a estas entidades, se realizó la cesión de estos tributos del sistema fiscal central hacia el autonómico.

Las competencias de ambos impuestos podemos encontrarlas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.⁷ A continuación, se han expuesto aquellas competencias dignas de mención de cada impuesto.

4.1. Competencias en el IP⁸

Se cede a la Comunidad Autónoma la totalidad del rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio. Hay que tener en cuenta que se considera

⁷ Ley 22/2009, de 18 de diciembre sobre la Regulación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas y de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Boletín Oficial del Estado. 19 de diciembre de 2009, 305, pp. 107086-107155. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-20375.

⁸ Art. 25, 26, 28, 31, 47 y 56 correspondientes a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre citada anteriormente.

producido en su territorio el rendimiento de aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, la residencia de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha de devengarse aquel.

Las Comunidades Autónomas podrán ejercer competencias normativas sobre:

- Mínimo exento.
- Tipo de gravamen.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Cabe mencionar que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas han de ser compatibles con las establecidas por la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán acarrear una modificación de las mismas.

En lo relativo a la gestión tributaria del impuesto, este lo llevará a cabo la Comunidad Autónoma. Cabe mencionar que esta gestión es así por ley, pero en la práctica es una gestión compartida con el nivel central.

Por último, quedará a cargo de la Comunidad Autónoma la recaudación, en periodo voluntario de pago, de las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma y en periodo ejecutivo todos los débitos por este Impuesto.

4.2. Competencias en el ISD⁹

Se cede a la Comunidad Autónoma la totalidad del rendimiento del importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondiente al hecho imponible cedido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

⁹ Art. 25, 26, 28, 32, 48 y 54 correspondientes a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre citada anteriormente.

Se determina como producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del ISD de los sujetos pasivos residentes en España:

- En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa”, en el territorio donde el causante (persona física que realiza una sucesión al causahabiente por motivo de muerte, el fallecido) tenga su residencia habitual a fecha de devengo.

- En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

- En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos en el territorio donde el donatario (persona física que recibe una donación del donante) tenga su residencia habitual a fecha de devengo.

Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos producidos en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada uno de ellas el que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, al tipo medio que correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. En el caso en el que el causante resida en una Comunidad Autónoma con menos de cinco años de anterioridad a su fallecimiento, los bienes heredados serán gravado por la tarifa de la antigua Comunidad Autónoma en la que residiera (se evita, en cierta medida, que existan cambios de residencia provocados, únicamente, con el propósito de beneficiarse del trato fiscal de otras regiones).

Las competencias normativas que poseen las Comunidades Autónomas se enumeran y discuten en lo sucesivo:

- Reducciones de la base imponible: las Comunidades Autónomas podrán aplicar las reducciones que deseen siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de cada Comunidad Autónoma. Por ejemplo, reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural, reducción por adquisición de bienes integrantes del patrimonio natural, etc.

- Tarifa del impuesto.

- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas han de ser compatibles con las impuestas a nivel estatal, es decir, no pueden suponer una modificación de las mismas.

Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas.

Es más, corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación del impuesto en período voluntario de pago y en período ejecutivo.

Para finalizar, estas herramientas que poseen las Comunidades Autónomas no les hacen poseedoras de la plena potestad en estos impuestos, pero al poder regular el tipo impositivo (condición necesaria y suficiente) de ambos impuestos, hace que estos impuestos sean considerados como propios de las Comunidades Autónomas.

5. ¿CÓMO SE HAN EJERCIDO LAS COMPETENCIAS AUTONÓMICAS EN EL IP Y EL ISD?

En esta sección se ofrece una idea general de cómo ambos impuestos han sido tratados a lo largo del tiempo, es decir, si las Comunidades Autónomas están encaminando, con sus competencias normativas, hacia la minoración de la importancia en la recaudación de los impuestos o, por el contrario, si están incrementando la presión fiscal en ambos impuestos, es decir, se discute cómo están llevando sus políticas en términos de la supresión del impuesto y la posible competencia fiscal que puede derivarse como resultado de las políticas establecidas por cada Comunidad Autónoma.

En los Anexos A.5, A.6 y A.7 se recogen las competencias ejercidas por las Comunidades Autónomas en los dos impuestos en el año 2017.

5.1. Reducción continuada de la tributación

En esta sección, se presenta brevemente, con la ayuda de diversos cuadros, cómo está tratando cada Comunidad Autónoma los respectivos impuestos, así como su tendencia en cuanto a su posible supresión. Es de destacar, cómo, en general, los años anteriores a los citados en los cuadros de ambos impuestos ya comenzó cada Comunidad Autónoma a imponer medidas de reducción y supresión en lo referido a la recaudación y vigencia de ambos impuestos, aunque como salvedad, durante los años de la pasada crisis se retrocedió en este tipo de medidas (probablemente porque las CCAA necesitaban de dichos ingresos).

5.1.1. ISD

En el cuadro 5.1 se recogen las medidas que ha llevado a cabo cada Comunidad Autónoma en lo referido a una adquisición “mortis causa”.

	2012	2013	2014	2015	2016
Cataluña	1	1	2	2	2
Galicia	2	2	2	2	2
Andalucía	2	2	2	2	2
Asturias	2	2	2	2	2
Cantabria	1	1	1	1	1
La Rioja	1	1	1	1	1
Murcia	2	2	2	2	2
Valencia	1	1	2	2	2
Aragón	2	2	2	2	2
Castilla-La Mancha	1	1	1	1	2
Canarias		2	2	2	1
Extremadura	2	2	2	2	2
Baleares	1	1	1	1	2
Madrid	1	1	1	1	1
Castilla y León	1	2	2	2	2

Cuadro 5.1: *medidas de supresión en las adquisiciones “mortis causa”.*

Fuente: elaboración propia, a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Siendo:

1 = Práctica supresión de la tributación en herencias adquiridas por parientes de los Grupos I y II de parentesco.

2 = Supresión parcial de la tributación para parientes próximos (por afectar a determinados parientes o por haber establecido límites).

Espacios en blanco = no existe información.

Por lo tanto, y como se ha expresado en color verde, aquellas Comunidades que poseen el número 1 (Madrid, Canarias, La Rioja y Cantabria) son aquellas que prácticamente han suprimido la tributación de esta hecho imponible, con lo que, en términos recaudatorios, este impuesto será mínimo (como veremos más en detalle adelante).

La información en lo referente a las adquisiciones “inter vivos” se presenta en el cuadro 5.2:

	2012	2013	2014	2015	2016
Cataluña	3	3	3	3	2
Galicia	3	3	3	3	2
Andalucía					
Asturias					
Cantabria					
La Rioja					
Murcia				2	2
Valencia	2	2	2	2	2
Aragón	2	2	2	2	2
Castilla-La Mancha	1	1	1	1	2
Canarias					1
Extremadura				2	
Baleares	3	3	3	3	2
Madrid	1	1	1	1	1
Castilla y León	2				

Cuadro 5.2: medidas de supresión en las adquisiciones “inter vivos”.

Fuente: elaboración propia, con base en el Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Siendo:

1 = Desfiscalización prácticamente total para parientes de los Grupos I y II (sin límites).

2 = Desfiscalización parcial (por afectar a determinados parientes de los Grupos I y II o haber establecido límites de base imponible, cuota o patrimonio preexistente).

3 = Minoración significativa del gravamen.

Espacios en blanco = no existe información.

Como anteriormente se ha señalado, en color verde se encuentran aquellas Comunidades Autónomas donde el impuesto que grava esta adquisición es prácticamente residual (Canarias y Madrid), hablando en términos de recaudación.

Como conclusión, tanto en Madrid como en Canarias, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es prácticamente insignificante, ya que existe una reducción continuada en la tributación. Cabe mencionar que en Cantabria y en La Rioja, en lo que respecta a las herencias, la tributación es mínima. Las restantes Comunidades Autónomas también han realizado diferentes medidas de cara a la tributación de este impuesto, pero no con tanta repercusión como las Comunidades mencionadas anteriormente. En términos generales, en cuanto a lo que visualizamos en los cuadros mediante las medidas de supresión, parece que la importancia de este impuesto va disminuyendo a lo largo de los años y podemos pronosticar, por lo tanto, que podría acabar desapareciendo si sigue el ritmo actual.

5.1.2. IP

En lo que atañe a este impuesto, he detallado el criterio de bonificación general en cuota (cuadro 5.3) y el criterio de mínimo exento general (cuadro 5.4), ya que son los que más repercuten de cara al pago del impuesto.

	2012	2013	2014	2015	2016
La Rioja				50%	50%
Madrid	100%	100%	100%	100%	100%

Cuadro 5.3: *IP - Bonificación general en cuota.*

Fuente: elaboración propia, con base en el Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Como se puede observar, en la Comunidad Autónoma de Madrid, el IP se encuentra bonificado al 100%, por lo tanto, cuando hablemos de la recaudación en esta Comunidad la cuota saldrá nula. También se encuentra bonificado en La Rioja al 50%, con lo que la cuota a pagar en esta Comunidad será de las más pequeñas, en relación con las demás regiones (ambas conclusiones serán comprobadas más adelante). El resto de Comunidades no ha establecido ningún tipo de bonificación en los años señalados.

	2012	2013	2014	2015	2016
Cataluña	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €
Galicia	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Andalucía	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Asturias	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Cantabria	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
La Rioja	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Murcia	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Valencia	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	600.000 €
Aragón	700.000 €	700.000 €	700.000 €	500.000 €	400.000 €
Castilla-La Mancha	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Canarias	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Extremadura	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	500.000 €
Baleares	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Madrid	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €	700.000 €
Castilla y León					

Cuadro 5.4: IP - Mínimo exento general.

Fuente: elaboración propia, a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Aparte del criterio de bonificación general, cabe señalar que el mínimo exento general (el que se fija estatalmente) es de 700.000€, pero existen ciertas salvedades (a fecha de 2016). La Comunidad Valenciana ha impuesto un mínimo exento de 600.000€, Cataluña y Extremadura han fijado un mínimo exento de 500.000€ y Aragón ha establecido un mínimo exento de 400.000€. Por lo tanto, estas Comunidades (marcadas en rojo), que han rebajado su mínimo exento, serán aquellas en las que dicho impuesto repercutirá a un mayor número de declarantes (veremos que, justamente son estas Comunidades Autónomas las que poseen una mayor presión fiscal). Con color verde se encuentra Madrid (bonificado al 100%) y La Rioja (bonificado al 50%).

5.2. Recaudación

En este apartado he sintetizado los datos de recaudación consolidada de ambos impuestos para analizar de una forma gráfica si los impuestos que estamos analizando están teniendo una tendencia descendente, en relación a la recaudación o, si por el contrario, esta tendencia es ascendente a lo largo de los años.

5.2.1. ISD

Los datos concernientes a este impuesto se presentan en el gráfico 5.1:

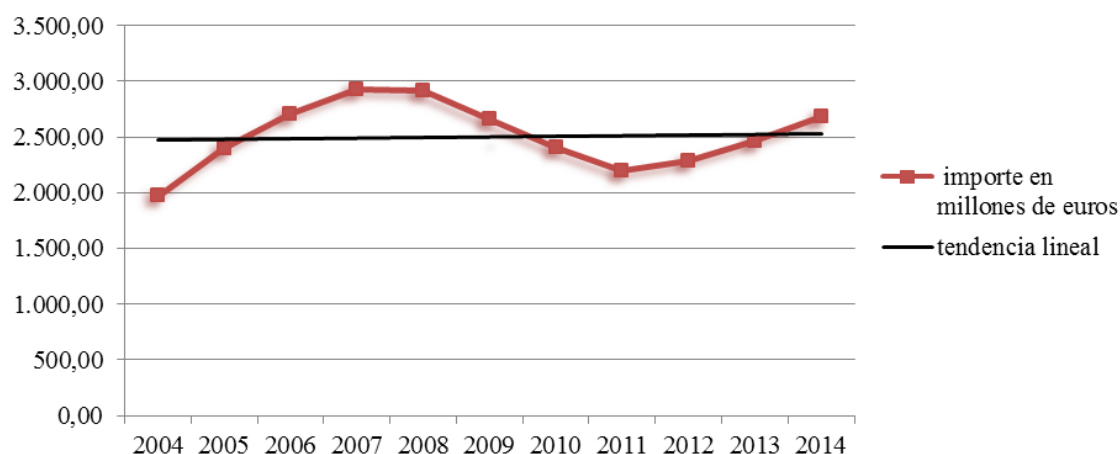


Gráfico 5.1: *Recaudación consolidada.*

Fuente: elaboración propia, con base en el Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Este gráfico lineal nos muestra la tendencia que está llevando la recaudación del ISD, en lo que respecta a un periodo de tiempo de 10 años en precios corrientes. Como se puede observar gracias a la tendencia lineal, la recaudación de este impuesto se encuentra casi invariable entre el valor de 2.500 millones de euros, por lo tanto la recaudación general de este impuesto no se está viendo acusada por las medidas de supresión y defiscalización de ciertas Comunidades Autónomas. Como consecuencia, estas medidas están siendo contrarrestadas por otras medidas de incremento en la recaudación de otras Comunidades Autónomas. Cabe destacar que el periodo temporal analizado viene determinado por una fuerte crisis, por lo que es posible que este impuesto se haya utilizado como un instrumento para la obtención de ingresos y, por ello, la caída en la recaudación se haya frenado.

5.2.2. IP

El análisis gráfico de este impuesto es el que muestra el gráfico 5.2:

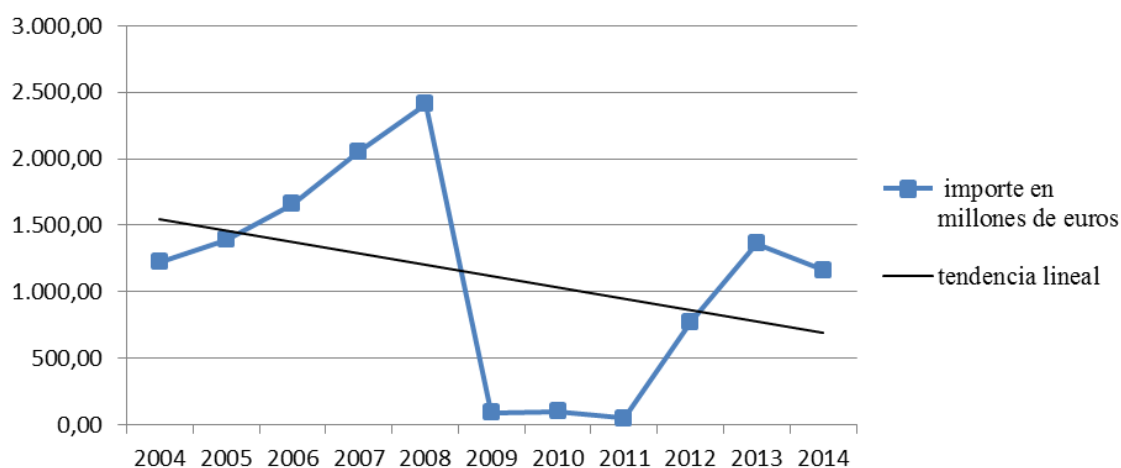


Gráfico 5.2: *Recaudación consolidada.*

Fuente: elaboración propia, a partir de Ministerio de Hacienda y Función Pública (varios años).

Lo primero que resalta de este gráfico es el brusco descenso que se produce en el año 2009 y que se prolonga hasta el 2011. Esto es debido a que el gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero suprimió el Impuesto sobre el Patrimonio en 2008 (declaraciones realizadas entre 2009 y 2011), medida motivada por la "falsa ilusión" que daban nuestros ambiciosos datos económicos. Sin embargo, tras el estallido de la crisis se decidió restablecerlo con carácter provisional. Es preciso señalar también que todos los años se prevé su desaparición y todos los años acaba prorrogándose su vigencia.

En términos generales, y obviando la supresión de este impuesto que provoca esa brusca bajada en recaudación, se observa cómo los niveles de 2014 de recaudación son similares a los que existían en 2004. Esto indica que se está produciendo un descenso de la recaudación de este impuesto (como nos detalla también la tendencia lineal). Además, se halla motivado, ya no solo por las bonificaciones antes nombradas, sino por otras que están imponiendo la mayoría de las Comunidades Autónomas, como bonificación en propiedades forestales, en bienes culturales, así como exenciones y bonificaciones en lo relativo al patrimonio para discapacitados, etc.

5.3. Competencia fiscal

Como hemos constatado en el apartado 5.1, dependiendo de la Comunidad Autónoma en que nos encontremos, hemos visto que existen diferencias bastante

notables en cómo las Comunidades han ejercido sus competencias normativas. Esta situación puede llevar acarreada una competencia fiscal.

Como explican Álvarez García y Aparicio Pérez (2002), la competencia fiscal se define como el uso de instrumentos fiscales por parte de los gobiernos subcentrales para influir en la distribución espacial de recursos y actividades productivas. Esto provocaría situaciones Pareto inferiores en la asignación de recursos, debido a que si en un sistema descentralizado los factores tienen movilidad entre jurisdicciones, un gobierno podrá disminuir los rendimientos sobre estos factores para, de esta forma, atraerlos a su territorio y mejorar la situación de sus residentes. Este hecho obliga al resto de gobiernos a disminuir los impuestos sobre los rendimientos de estos factores con el propósito de atraer factores productivos ajenos y/o no perder los propios. Como resultado final, todos los gobiernos locales tendrán un nivel ineficientemente bajo de fiscalidad. Por lo tanto, la necesidad de establecer un compromiso entre la autonomía fiscal de los gobiernos locales y evitar la competencia fiscal ha llevado a la formulación de una serie de criterios de referencia (criterios de Musgrave, 1983), vistos en el apartado 3.1, en la asignación de tributos entre jurisdicciones, tales como, que los gobiernos locales deberían gravar aquellas bases imponibles que tengan una menor movilidad entre jurisdicciones (Criterio de las Bases Repartidas) y utilizar aquellos tributos que se apliquen siguiendo el principio de beneficio (Criterio del Principio del Beneficio). Como afirma Zubiri (1987), las capacidades asignadas a cada nivel de gobierno inferior deben poder ser utilizadas únicamente como medio de financiación del gasto, no para alterar la asignación o distribución de los recursos. Por lo que, el uso de tributos fundamentados en el principio del beneficio es especialmente recomendable en la financiación de los gobiernos subcentrales.

Por lo tanto, vamos a comprobar si en estos impuestos existen diferencias notables en la tributación, es decir, existe competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas. Para ello, se han realizado unas simulaciones prácticas en relación a tres hechos imponibles con el fin de determinar el alcance de la tributación en cada Comunidad Autónoma y, así, poder comparar las regiones de una forma más realista y sencilla. Cada tributación dependerá de las competencias específicas (detalladas en el apartado 5.1) que cada Comunidad Autónoma ha ejercido en dichos impuestos. Las simulaciones se han realizado con datos y competencias de 2016.

5.3.1. ISD

En primer lugar, siguiendo a Serraller y García (2017), vamos a detallar un ejemplo práctico de una herencia. Como podemos observar en el Gráfico 5.3, las diferencias de tributación entre las Comunidades Autónomas son notables.

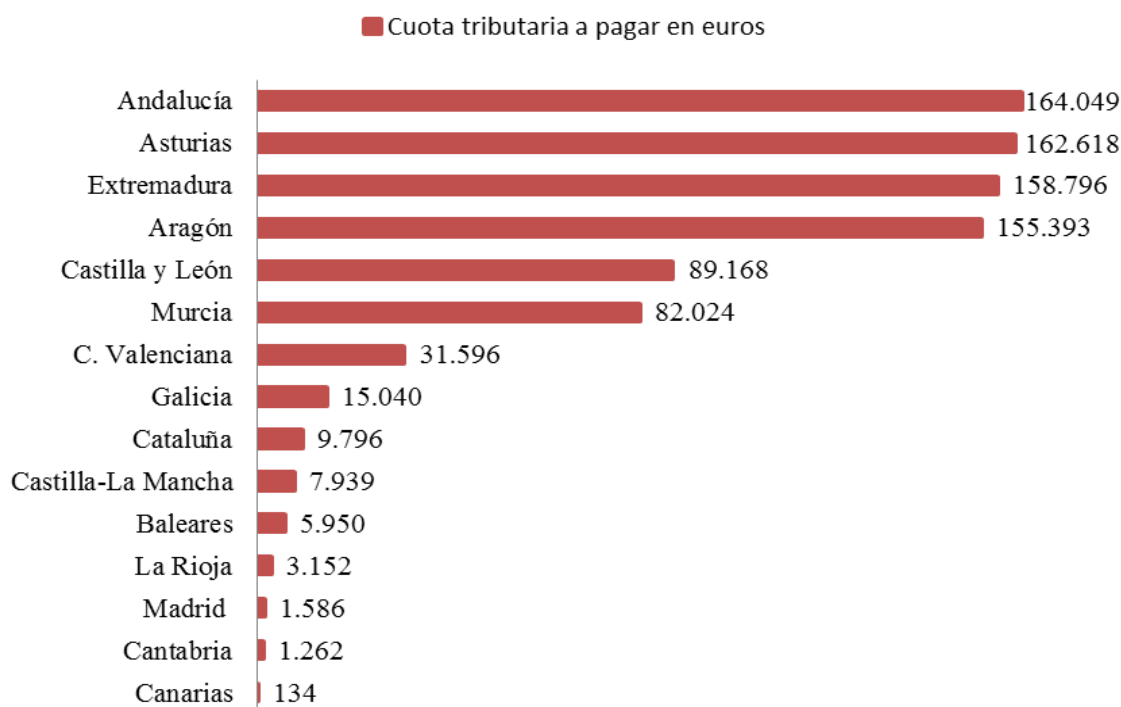


Gráfico 5.3: *Herencia de bienes por 800.000€.*

Fuente: elaboración propia.

El cálculo se realiza de la siguiente manera: todas las CCAA parten de la misma base imponible de 800.000 € (de los que 200.000 € corresponden a la vivienda del fallecido). La primera reducción que se le aplica es la correspondiente a la vivienda, en la que ya aparecen los diferentes tratos fiscales de cada Comunidad Autónoma (como por ejemplo, Canarias con una reducción de vivienda de 198.000 € y Andalucía de 122.606 €). Luego, se aplica la reducción por parentesco, en este caso es la correspondiente a un hijo soltero de 30 años que hereda de su padre, (diferente en cada CCAA) y algún tipo de reducción propia que pueda poseer cada Comunidad, en este caso será la reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes (existente en Aragón y Castilla y León). Con todo ello obtenemos la base liquidable, a la que se le aplicará el tipo impositivo en relación con la cantidad de base liquidable que posee, con lo que obtenemos la cuota íntegra (digno de mención son los tipos reducidos con los que se grava tanto en Galicia, el 9%, como en

Baleares, al 1%). Por último, se realizarán las bonificaciones pertinentes de cada Comunidad Autónoma, en este caso es la bonificación establecida por Adquisiciones por contribuyentes incluidos en los Grupos I y II, (bonificación que poseen las Comunidades Autónomas de Murcia, C. Valenciana, Castilla – La Mancha, Cataluña, La Rioja, Madrid, Cantabria y Canarias que, justamente junto con Galicia y Baleares, se corresponden con las que menos tributan con este hecho imponible).

Este impuesto, al recaer en manos de las Comunidades Autónomas, evidencia diferencias enormes, tales como los 165.000€ que tendrá que pagar una persona al recibir 800.000€ en Andalucía, en contraposición a los 1.500€ que se pagasen en Madrid por el mismo hecho. Aquí visualizamos de una forma más clara cómo las Comunidades Autónomas que hemos visto con anterioridad (en color verde en la sección 5.1) que han llevado a la práctica casi la supresión del impuesto, en lo que respecta a herencias adquiridas por parientes de los Grupos I y II de parentesco, son las que, en términos recaudatorios, se encuentran más abajo (tributan muy bajo en relación con las demás).

En el cuadro 5.5 se observa las diferencias, en tipo medio, de las dos Comunidades Autónomas donde los contribuyentes soportan una mayor carga tributaria con respecto a las dos CCAA donde los contribuyentes soportan una menor carga tributaria, del ejemplo tratado.

Andalucía	$(164.049/800.000)*100 = 20,51\%$
Asturias	$(162.618/800.000)*100 = 20,32\%$
Cantabria	$(1.262/800.000)*100 = 0,16\%$
Canarias	$(134/800.000)*100 = 0,02\%$

Cuadro 5.5: *Tipo medio (Cuota / Base Imponible)*
Fuente: elaboración propia

De acuerdo con lo establecido por Serraller y García (2017) en lo que respecta a una donación, las diferencias son incluso mayores que las que existen en una herencia, tal y como podemos comprobar a continuación mediante el siguiente análisis práctico que se resumen en el gráfico 5.4.

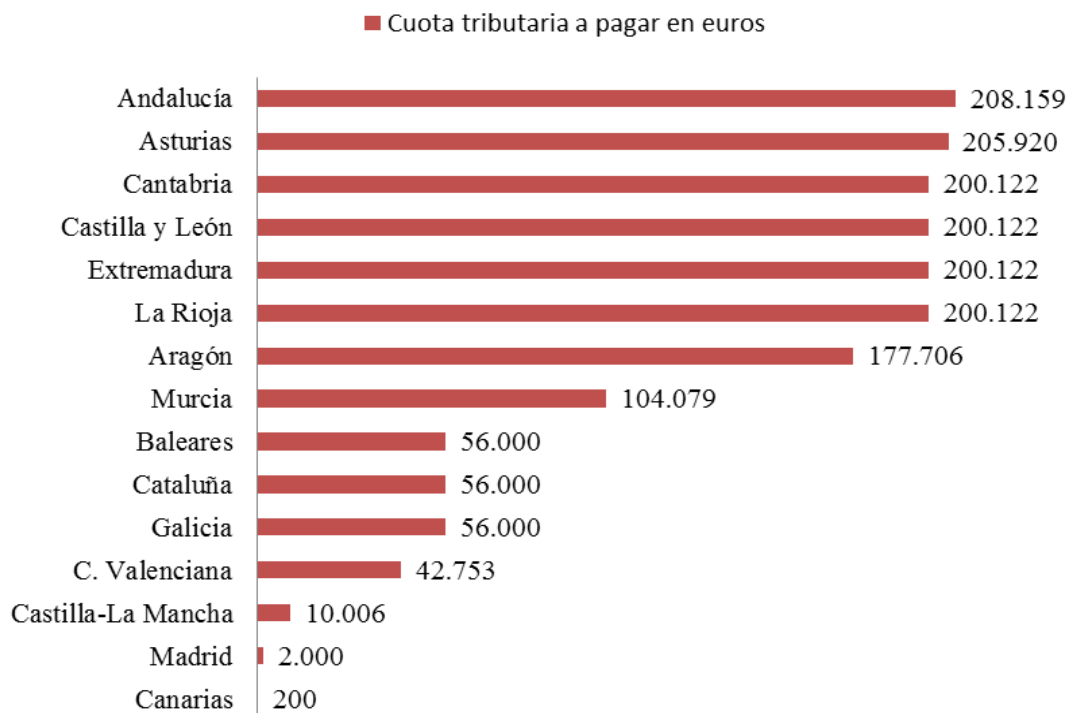


Gráfico 5.4: *Donación de 800.000 €*

Fuente: elaboración propia

El cálculo de este hecho imponible se ha realizado de la siguiente manera: partimos de que todas las CCAA poseen una base imponible de 800.000 €, el primer paso que realizan ciertas Comunidades (Aragón y C. Valenciana) es aplicar una reducción a esta base, y de esta manera obtenemos la base liquidable. A continuación, se aplicará el tipo impositivo¹⁰ (cabe mencionar los tipos reducidos de Cataluña y Galicia, ambos al 9%). Para terminar, se aplican las bonificaciones que cada Comunidad Autónoma haya querido imponer (las Comunidades Autónomas que poseen bonificaciones son Murcia, Baleares, Castilla – La Mancha, Madrid y Canarias que, junto con Cataluña y Galicia, coinciden con las Comunidades que menos tributan por este hecho imponible).

Andalucía, nuevamente, es la Comunidad en la que los contribuyentes salen más perjudicados, en contraposición con los que salen mejor parados (Canarias, Madrid...) por el pago de este impuesto. Esta conclusión ratifica que aquellas Comunidades en donde se ha realizado importantes medidas de supresión para parientes de los Grupos I y II (sin límites) son las que están tributando menos.

¹⁰ Véase anexo A.3.

Nuevamente, se elabora un cuadro para observar las diferencias en tipo medio correspondiente a las dos Comunidades Autónomas donde los contribuyentes salen más perjudicados y las otras dos CCAA donde salen más beneficiados en el pago de dicho impuesto.

Andalucía	$(208.159/800.000)*100 = 26,02\%$
Asturias	$(205.920/800.000)*100 = 25,74\%$
Madrid	$(2.000/800.000)*100 = 0,25\%$
Canarias	$(200/800.000)*100 = 0,025\%$

Cuadro 5.6: *Tipo medio (Cuota / Base Imponible)*

Fuente: elaboración propia

5.3.2. IP

A continuación, en el gráfico 5.5 se visualiza un ejemplo práctico según Molina (2016), de las diferencias en tributación de un patrimonio dependiendo del lugar de residencia del sujeto pasivo.

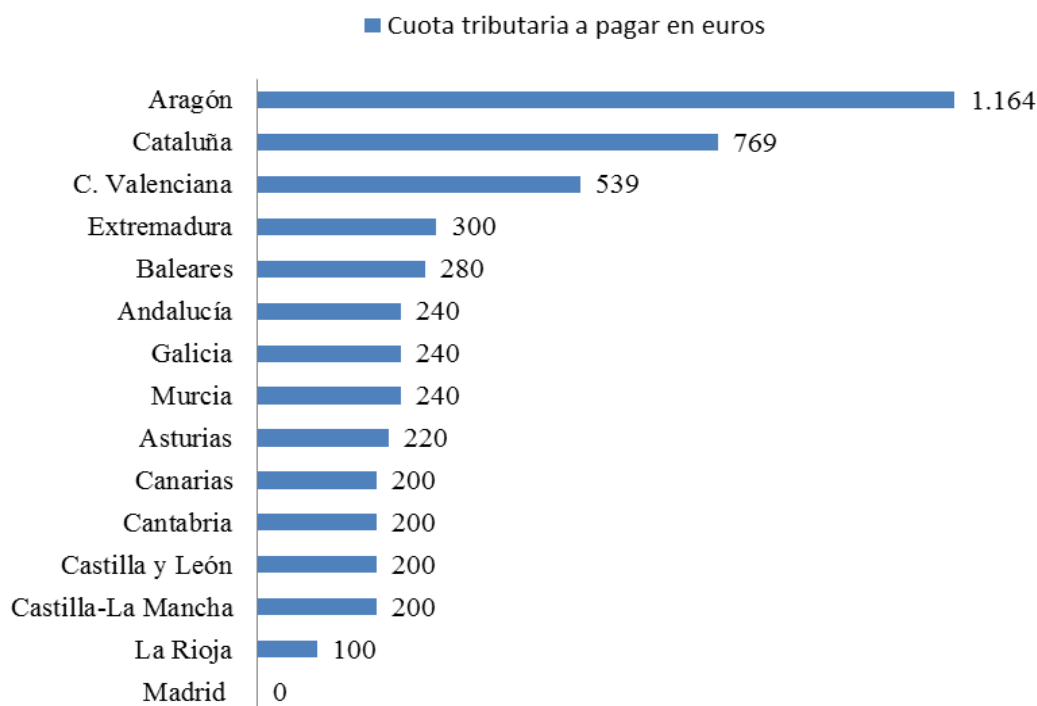


Gráfico 5.5: *Patrimonio de 800.000 €*

Fuente: elaboración propia

El pago de este impuesto se realiza de la siguiente manera: la base liquidable es la diferencia entre la base imponible y el mínimo exento que haya establecido cada Comunidad Autónoma (si no ha llevado a cabo esta operación, se establecerá el mínimo exento estatal, que es de 700.000 €). Luego, la cuota íntegra se calcula aplicando una escala¹¹. Por último, se establecerán las bonificaciones que cada Comunidad Autónoma haya impuesto.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Patrimonio, las diferencias son también bastante visibles. Cabe destacar, cómo la bonificación realizada por la Comunidad de Madrid (del 100%) hace que este impuesto posea una cuota tributaria nula, así como la bonificación establecida por La Rioja (50%) hace que sea la segunda Comunidad, después de Madrid, en tributar menos. Además, aquellas CCAA en las que se han establecido mínimos exentos menores que el estatal (700.000€) son aquellas que están tributando más: Aragón, que es la que posee un mínimo exento menor (de 400.000€) es la que más está gravando en el ejemplo práctico, así como, Cataluña, Valencia y Extremadura, que son aquellas que poseen también un mínimo exento menor que el estatal, se encuentran en los primeros puestos de mayor tributación.

Para terminar, observamos en el cuadro 5.7 las diferencias existentes entre los dos tipos medios mayores en relación con los dos menores que soportan los contribuyentes de dichas CCAA.

Aragón	$(1.164/800.000)*100 = 0,15\%$
Cataluña	$(769/800.000)*100 = 0,096\%$
La Rioja	$(100/800.000)*100 = 0,0125\%$
Madrid	$(0/800.000)*100 = 0\%$

Cuadro 5.7: Tipo medio (Cuota / Base Imponible)

Fuente: elaboración propia

6. DISCUSIÓN Y RECOMENDACIONES

El hecho de atribuir a las Comunidades Autónomas la capacidad normativa para regular los impuestos ha derivado en la ejecución de las prioridades fiscales del gobierno que se halle en el poder en el momento de aplicación. Sin embargo, las regulaciones de los impuestos no han seguido la misma dirección, hecho que ha

¹¹ Véase anexo A.2.

generado grandes diferencias en la presión fiscal soportada por los ciudadanos de diferentes regiones. Esta situación está provocando que:

- En primer lugar, se esté generando una competencia fiscal debido a la imposición de diferentes reducciones y bonificaciones por parte de cada Comunidad Autónoma, que provoca que un mismo hecho imponible sea gravado de forma diferente dependiendo de la región en la que los sujetos pasivos residan. En otras palabras, existen incentivos por parte de las Comunidades Autónomas para reducir la tributación sobre ambos impuestos con el fin de atraer bases imponibles de otras Comunidades Autónomas. Por lo tanto, la regla de actuación por parte de las Comunidades Autónomas es reducir los tipos impositivos con el objetivo de atraer nuevas bases o, simplemente, conservar las bases que ya están gravando. Por consiguiente, ambos impuestos se verán abocados a su desaparición a largo plazo, ya que la movilidad interjurisdiccional es alta.

- En segunda medida, se está produciendo un coste de eficiencia al producirse una movilidad de los sujetos pasivos a aquellas regiones donde el pago de los impuestos es más favorable (por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio en Madrid se encuentra bonificado al 100%). En la actualidad, este tipo de hechos son conocidos gracias a los múltiples ejemplos difundidos por los medios de comunicación. Esta situación se denomina “dumping fiscal” (Cabello, 2017) y podría llegar a afectar a una gran parte de las CCAA, que observarían cómo se fugan empresas y ciudadanos a otras regiones con un mayor relax fiscal. Nuestros dos impuestos estudiados (cabe añadir los Impuestos Medioambientales, Impuesto sobre Bienes e Inmuebles e Impuesto a Vehículos de Tracción Mecánica) se ven afectados por esta situación. Esta situación provoca tensiones importantes entre las Comunidades.

- En tercer lugar, vemos cómo las medidas de supresión llevadas a cabo por las Comunidades Autónomas están llevando a una disminución en términos recaudatorios (visto en el apartado 5.2). Se puede afirmar ya que, como hemos visto en el Impuesto sobre el Patrimonio, la recaudación obtenida en 2014 es la que se obtuvo en 2004, por consiguiente, existe un retroceso en el proceso de recaudación, y uno de los motivos podría ser por estas medidas llevadas por las CCAA, así como la competencia fiscal que existe entre ellas.

- En cuarto lugar, los contribuyentes de ambos impuestos se encuentran descontentos con el diferente trato con el que es llevado el mismo hecho imponible por

la mera razón de residir en una región diferente. Como se argumentó en la introducción, se están creando movimientos (en las Comunidades Autónomas donde el pago de estos impuestos es mayor) en contra de ambos impuestos, impulsados por diferentes plataformas y organizaciones.

En resumen, se están produciendo tensiones entre las diferentes Comunidades, así como entre los contribuyentes que residen en aquellas CCAA donde la cuota tributaria de ambos impuestos es mayor, además de una movilidad de sujetos pasivos y una competencia fiscal que puede llegar a ocasionar la desaparición de ambos impuestos a largo plazo.

Por lo tanto, hemos comprobado cómo lo que predecía la teoría del federalismo fiscal, realmente se está cumpliendo.

Ante este tipo de problemas, mencionaremos unas posibles soluciones factibles:

- Primero, centralizar los impuestos, de esta forma se eliminan los problemas anteriormente mencionados ya que se atribuyen los impuestos según lo aconsejado por la teoría del federalismo fiscal. Este hecho provocaría una disminución en los ingresos de las Comunidades Autónomas (así como una disminución en la responsabilidad financiera y en autonomía) que tendrían que contrarrestar, bien subiendo otro tipo de impuestos propios (Impuestos Medioambientales, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recargos, tasas, etc.), siempre que el Estado no destine el total de la recaudación de ambos impuestos a las Comunidades Autónomas. Tanto si destina el total, como si destina una parte, se realizará una transferencia del nivel central al autonómico que provocaría ineficiencias.

- Segundo, que sigan siendo tributos cedidos pero sin competencias normativas (como sucedía antes de 1997). De esta manera, las Comunidades Autónomas no podrán modificar el tipo impositivo (característica suficiente para que un tributo sea considerado propio). Es así como existirá un tipo homogéneo en todo el territorio del país, eliminando los problemas anteriormente citados, que ocasiona que esta competencia normativa necesaria se encuentre en manos de las Comunidades Autónomas. Esta acción provocaría una disminución tanto en responsabilidad financiera como en autonomía. Por lo tanto, las Comunidades Autónomas se verán obligadas a subir aquellos impuestos que posean la competencia normativa necesaria (el tipo impositivo) o prestar un menor nivel de bienes y servicios. A no ser que el Estado

transfiera el 100% de la recaudación de ambos impuestos a las CCAA, como sucede con el Impuesto sobre la Electricidad, que sin tener las Comunidades Autónomas ningún tipo de competencia normativa la recaudación total va destinada a ellas. Sin embargo, esta acción provocaría una ilusión fiscal, ya que los ciudadanos no podrían decidir el nivel de servicios públicos deseados, debido a que no percibirían correctamente su coste a través de la carga fiscal soportada.

- En tercer lugar, que sigan siendo unos tributos cedidos con las competencias normativas que poseen, pero que el nivel estatal establezca unas bandas o límites por los que las Comunidades Autónomas no puedan sobrepasar. Con estos límites, lo que se está asegurando es una tributación mínima (y una redistribución). Es decir, podría imponerse un mínimo exento común entre unas bandas inferior y superior dadas, o que el tipo de gravamen se encuentre establecido entre un rango, dando la opción de que cada Comunidad imponga la tarifa que desee (ofreciendo de esta forma, autonomía financiera), siempre que se encuentre entre el rango marcado.

- Y, por último, eliminar ambos impuestos, ya que su recaudación es mínima¹², si los comparamos con los demás impuestos. Este hecho ocasiona, nuevamente, la disminución de la responsabilidad financiera y autonomía de las CCAA. Sin embargo, hace absolutamente necesaria e imprescindible el aumento de transferencias del nivel central al nivel autonómico o la subida de impuestos propios que posean las Comunidades Autónomas, con el consiguiente malestar de los contribuyentes, que se verán incrementados en número y en carga tributaria.

Todas estas propuestas suscitan una pregunta: ¿está justificado, de acuerdo con la teoría del federalismo fiscal, que se paguen impuestos distintos en distintos territorios? Claro que está justificado. Cada Comunidad Autónoma es diferente, por lo que podrá imponer diferentes impuestos para ofrecer distintos servicios. Tanto las capacidades como las necesidades de financiación son distintas según la región en la que se resida, por lo tanto, está justificado el diferente pago de mismos impuestos. En esto se basa la teoría del federalismo fiscal, que es sinónimo de descentralización en la toma de decisiones fiscales: gasto público e impuestos. En el caso en el que todas las Comunidades Autónomas prestasen los mismos servicios con los mismos impuestos, no sería necesaria la descentralización (claro que este hecho es totalmente ficticio, ya que

¹² Véase anexo A.8.

se basa en que todas las CCAA son exactamente idénticas en necesidades y financiación).

7. CONCLUSIONES

El objetivo que nos planteamos al principio del presente trabajo era ofrecer una idea de la correcta, o no, descentralización del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como de sus consecuencias. Para ello, en base a lo que dice la teoría del federalismo fiscal, gracias a una serie de criterios de diferentes autores, se ha contemplado la correcta asignación de ambos impuestos. Para los dos impuestos, lo apropiado era la asignación al nivel central. Es así como resulta errónea la asignación de ambos al nivel autonómico según los criterios establecidos. Esto hace que cada Comunidad Autónoma haya fijado, según las competencias que se han expuesto, diferentes medidas en lo referido a la supresión de los impuestos, minoración de gravámenes, bonificaciones, etc. Hemos visto cómo existen regiones en las que el trato de ambos impuestos es muy favorable, en relación con otras donde el pago del mismo hecho imponible es muy desfavorable. Todo ello provoca, como se ha podido contemplar, una competencia fiscal y otros problemas que se derivan de la mala asignación de los dos impuestos, como bien predice la teoría del federalismo fiscal. Por ello, se ha establecido una serie de soluciones generales a dichos problemas.

De esta forma, podemos determinar que la asignación de ambos impuestos tiene que ser llevada a cabo por el nivel central, según la teoría del federalismo fiscal. Que exista una competencia fiscal, costes de eficiencia, movilidad, etc., por causa de ambos impuestos no quiere decir que sean impuestos injustos. Ambos impuestos tienen un importante efecto redistributivo, lo que significa que ayudan al cumplimiento del principio de equidad. Por ejemplo, una persona lleva un cierto tiempo trabajando para obtener una cierta cantidad de dinero y otra persona consigue esa misma cantidad de dinero mediante una donación o sucesión, por lo tanto, esa cantidad ha de estar gravada. Cabe mencionar, cómo al haber diferencias tan grandes en la tributación de ambos impuestos, hay noticias y afirmaciones, de parte de plataformas que van en contra de esta desigualdad en el pago, que son erróneas. No existe doble tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que el importe que se recibe de una

herencia se grava a la persona que la recibe, no a quien la aporta. Este es un ejemplo que se inclina a favor de la existencia de estos impuestos, pero no defiende las diferencias en tributación que existen entre las Comunidades Autónomas.

El presente trabajo aporta una clara conclusión en lo referido a la correcta asignación de ambos impuestos, las consecuencias que acarrea esta mala asignación con ejemplos prácticos e ilustrativos, así como una serie de posibles soluciones ante estos problemas. Todas estas afirmaciones se encuentran basadas en la teoría del federalismo fiscal.

El presente trabajo posee una serie de limitaciones tales como, a la hora de asignar ambos impuestos a un nivel de gobierno, se han llevado a cabo bajo los criterios más representativos (existen más criterios de los que se han citado), aunque no se predicen grandes variaciones en el resultado final. Los datos de recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio se encuentran distorsionados por el año que se decidió suprimir dicho impuesto. Además, no sabemos si aquellas Comunidades en las que el trato fiscal es más desfavorable, es por el hecho de que prestan más servicios, ayudas o subvenciones que aquellas en las que el trato fiscal es más favorable.

Con la realización de este trabajo se pretende dar una idea de la inapropiada asignación que se ha hecho en ambos impuestos, así también de sus consecuencias. El objetivo es que se llegue a entender cómo esta asignación equívoca está suscitando la creencia en la injusticia de ambos impuestos, cuando estos impuestos ayudan a la equidad entre las personas, ya que especialmente gravan a aquellas personas con mayor capacidad fiscal (se cree que aquellas personas con una mayor capacidad fiscal son aquellas que poseen un mayor patrimonio y que van a heredar una cantidad mayor). Otra posible cuestión a desarrollar en un futuro trabajo sería la falta de cumplimiento tributario en las personas con mayor capacidad fiscal, ya sea por los cambios de residencia, exenciones discriminatorias y no siempre justificadas, el cambio paulatino e imperceptible de título a través de sociedades holding o cruzadas y otros recursos legales que están provocando la desaprobación de ambos impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez García, S. y Aparicio Pérez, A. (2002). “Principios de distribución de impuestos en un sistema descentralizado”. *Entemu*, 14, 93-112. Recuperado de <http://www2.uned.es/cagijon/web/actividades/publica/entemu02/a7.pdf>.
- Cabello, C. R. (2017). “¿Qué es el dumping fiscal y por qué las diferentes autonomías se pelean por atraer a las empresas?” *Sage experience*. [Blog empresarial]. Recuperado de <http://blog.sage.es/economia-empresa/dumping-fiscal/>.
- Castells, A. (1988). *Hacienda Autónoma: Una perspectiva al federalismo fiscal*. Ariel Economía, Barcelona.
- Chinchetru, A.J. (2016). “España tiene el Impuesto de Patrimonio más alto del mundo desarrollado”. *OK Diario*. [Diario digital]. Recuperado de <https://okdiario.com/economia/2016/07/17/extremadura-tiene-impuesto-patrimonio-mas-alto-del-mundo-272838>.
- Domínguez Barrero, F. (2016). *Sistema Fiscal Español II*. Universidad de Zaragoza. Curso 2016-2017.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre sobre la Regulación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas y de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. *Boletín Oficial del Estado*. 19 de diciembre de 2009, 305, pp. 107086-107155. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-20375.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*. 7 de junio de 1991, 136, pp. 18692-18696. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1991-14392.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*. 19 de diciembre de 1987, 303. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>.
- López Laborda, J. (2015). *Economía Pública II*. Universidad de Zaragoza. Curso 2015-2016.
- López Laborda, J. (2016). *Hacienda Autónoma y Local*. Universidad de Zaragoza. Curso 2016-2017.

- MacDougall, D. (1977). Rapport du groupe de réflexion sur le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne. Commission des Communautés Européennes. Serie Economie et Finances, A13-B13. Luxembourg.
- Matthews, R.C.O. (1986). "The economics of institutions and the sources of economic growth". *Economic Journal*, 95, 4, pp. 903-18.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017). Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español. [26 de mayo, 2017]. Recuperado de <http://www.minhafp.gob.es/>.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2017). *Libro Electrónico "Tributación Autonómica"*. Recuperado de <http://www.minhafp.gob.es>.
- Molina, C. (2016). "¿En qué autonomías se pagan más o menos impuestos?". *CincoDías*. [Diario digital]. Recuperado de http://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/02/23/economia/1456237845_152713.html.
- Monasterio Escudero C., Alcalá Argullo 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 González-Páramo, J.M. (2001). *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Fundación BBVA, Madrid, pp. 29-106.
- Musgrave, W. (1983). Who should tax, Where and What. En C. E. McLure, Jr. (Ed), *Tax Assignment in Federal Countries* (pp. 11-14). Canberra: Australian National University.
- Sánchez de la Cruz, D. (2017). "La mitad de los países de la OCDE ya han eliminado el Impuesto de Sucesiones". *Libremercado*. Recuperado de <http://www.libremercado.com/2017-03-06/la-mitad-de-los-paises-de-la-ocde-ya-ha-eliminado-el-impuesto-de-sucesiones-1276593120/>.
- Serraller M & García, B. (2017). "Guía del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las CCAA". *Expansión*. Recuperado de <http://www.expansion.com/economia/2017/02/12/58a087cd46163ff5118b460e.html>.
- Zubiri, I. (1987). "Sobre la descentralización de recursos en un sistema federal". *Papeles de Economía Española*, 30-31, pp. 426-436.

ANEXOS

A.1. Top de países en relación con el tipo marginal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Table 1. Top Estate or Inheritance Tax Rates to Lineal Heirs in the OECD

Ranking	Country	Tax Rate
1	Japan	55%
2	South Korea	50%
3	France	45%
4	United Kingdom	40%
4	United States	40%
6	Spain	34%
7	Ireland	33%
8	Belgium	30%
8	Germany	30%
10	Chile	25%
11	Greece	20%
11	Netherlands	20%
13	Finland	19%
14	Denmark	15%
15	Iceland	10%
15	Turkey	10%
17	Poland	7%
17	Switzerland (a)	7%
19	Italy	4%
20	Luxembourg (b)	0%
20	Serbia	0%
20	Slovenia	0%
20	Australia	0%
20	Austria	0%
20	Canada	0%
20	Estonia	0%
20	Israel	0%
20	Mexico	0%
20	New Zealand	0%
20	Norway	0%
20	Portugal	0%
20	Slovak Republic	0%
20	Sweden	0%
20	Hungary (c)	0%
	OECD Simple Average	15%

a. Tax is levied at canton level, not federal level.

b. Luxembourg has an estate tax, but lineal heirs are exempt.

c. Hungary levies an inheritance tax, but close relatives including lineal heirs are exempt.

Source: Family Business Coalition.

Fuente: Sánchez de la Cruz (2017).

A.2. Escala aplicable en el Impuesto sobre el Patrimonio si la Comunidad Autónoma no ha aplicado una propia

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5

Fuente: Ley 19/1991 sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

A.3. Escala que se aplica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la Comunidad Autónoma no ha aprobado una escala propia

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: Ley 29/1987 sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A.4. Coeficiente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el cálculo de la cuota tributaria

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

Fuente: Ley 29/1987 sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A.5. Competencias de las Comunidades Autónomas en el ISD (adquisiciones “mortis causa”) en el año 2017

MEDIDAS	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ASA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
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 (Grupos I y II)															
Supresión casi completa de la tributación					*	*					*			*	
Minoración significativa del gravamen	*						*	*		*		*			
Otras medidas de reducción del gravamen (afectan solo a determinados parientes, se establecen límites de cuota, base imponible o patrimonio preexistente o se fija un porcentaje de bonificación de la cuota que no es próximo al 100%)		*	*	*					*				*		*
III. Beneficios fiscales vivienda habitual del causante															
Mejora de la reducción estatal	*	*	*	*	*			*	*		*	*	*	*	
Reducción propia					*						*				
IV. Beneficios fiscales discapacitados															
Mejora de la reducción estatal	*	*	*		*			*		*	*	*	*	*	*
Reducciones propias /bonificaciones 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 o bienes destinados a crear nuevas empresas y empleo		*	*				*		*				*		
Mejora de la reducción estatal por sobreimposición decenal	*				*						*		*		
Beneficios fiscales en localidades afectadas por acontecimientos extraordinarios (sismos, 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: Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017).

A.6. Competencias de las Comunidades Autónomas en el ISD (adquisiciones “inter vivos”) en el año 2017

MEDIDAS	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
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 (Grupos I y II)															
Supresión casi completa de la tributación											*			*	
Minoración significativa del gravamen	*	*					*		*	*		*	*		
Otras medidas de reducción del gravamen								*							
III. Beneficios fiscales discapacitados															
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	*												*		
Reducción propia						*									
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 (sismos, 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: Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017).

A.7. Competencias de las Comunidades Autónomas en el IP en el año 2017

ANEXO II IP						
CCAA	MEDIDAS					
	Mínimo exento general	Mínimo exento para discapacitados	Bonificación general en cuota	Exención/Bonificación patrimonio protegido discapacitados	Otras bonificaciones	Tarifa
CATALUÑA	500.000 €			bonificación 99%	bonificación 95% propiedades forestales	- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
GALICIA	700.000 €				bonificación 75% bienes o derechos vinculados con creación de nuevas empresas o la ampliación de capital en entidades de reciente creación	- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
ANDALUCÍA		grado ≥ 33%: 700.000 €				- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
PRINCIPADO DE ASTURIAS				bonificación 99%		- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
CANTABRIA	700.000 €					coincide con la fijada por el Estado con carácter supletorio
LA RIOJA			50%			
REGIÓN DE MURCIA						- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
COMUNITAT VALENCIANA	600.000 €	discapacidad psíquica grado ≥33%, discapacidad física o sensorial grado ≥65%: 1.000.000 €				- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
ARAGÓN	400.000 €			bonificación 99%		
CASTILLA-LA MANCHA						
CANARIAS	700.000 €			exención		
EXTREMADURA	500.000 €	33% ≥grado<50%: 600.000 € 50% ≥grado<65%: 700.000 € grado≥65%: 800.000 €				- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
ILLES BALEARS	700.000 €				bonificación 90% bienes culturales	- progresiva - II tramos - los tipos son superiores a los fijados en la escala fijada por el Estado con carácter supletorio
MADRID	700.000 €		100%			
CASTILLA Y LEÓN				exención		

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017).

A.8. Estructura porcentual del IP y del ISD

I RECAUDACIÓN DEL ESTADO Y DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. RESUMEN

Cuadro I.45. Recaudación del Estado por capítulos presupuestarios y tributos. Estructura porcentual

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Tributo											
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	30,3	31,0	31,9	33,2	38,1	36,4	35,2	37,7	34,7	38,4	40,0
Impuesto sobre Sociedades	25,9	28,1	28,6	30,6	23,9	24,1	14,5	18,7	28,0	20,2	18,1
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	1,4	1,2	1,2	1,7	2,0	2,8	2,3	2,3	2,2	1,4	1,4
Declaración tributaria especial	-	-	-	-	-	-	-	-	1,6	0,0	0,0
Impuestos medioambientales	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,6	1,6
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
Impuesto sobre el Patrimonio	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Otros	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Subtotal Capítulo I: impuestos directos	57,6	60,3	61,7	65,6	64,1	63,4	52,0	58,8	66,7	61,7	61,3

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública (2004-2014).

