

Trabajo Fin de Grado

Consecuencias de la descentralización del Impuesto
sobre Sucesiones y Donaciones español

The impacts of the decentralization of the Spanish
tax on Inheritance and Donations

Autor

Santiago Lázaro Gómez

Director

Julio López Laborda

Facultad de Economía y Empresa
Año 2018

Título del trabajo: Consecuencias de la descentralización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español

Titulación a la que está vinculada: Grado en Economía

Autor del trabajo: Santiago Lázaro Gómez

Director del trabajo: Julio López Laborda

RESUMEN

El trabajo desarrollado estudia las consecuencias de la descentralización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español es un impuesto que está dando mucho que hablar en la actualidad, debido a la distinta cuota a pagar que afrontan los contribuyentes según la Comunidad Autónoma en la que tributan.

Para la realización de este trabajo, en primer lugar, se hace una presentación del impuesto, argumentando su existencia y analizando a qué nivel de gobierno debe atribuirse.

En segundo lugar, una vez argumentada su existencia y llegando a la conclusión de que debe atribuirse al nivel central, se estudia el caso del impuesto español, un impuesto indebidamente descentralizado que presenta una serie de consecuencias negativas.

Finalmente, se aportan varias recomendaciones para su mejora.

ABSTRACT

The following research project studies the impacts of the decentralization of the Spanish tax on Inheritance and Donations.

Recently, the Spanish Inheritance and Donations tax has attracted the interest from the public because of the different fees that taxpayers have to bare depending on the Autonomous Community where they reside.

To carry out this study, a presentation of the tax is performed in first place, explaining its existence and analyzing the level of the government to which this tax should be attributed.

Secondly, once argued its existence and reaching the conclusion that it should be assigned to the central level, the study focused on the Spanish tax, an improperly decentralized tax that presents negative impacts. Finally, several recommendations to improve the tax have been proposed.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. ARGUMENTOS PARA LA EXISTENCIA DEL ISD.....	5
3. ¿A QUÉ NIVEL DE GOBIERNO DEBE ATRIBUIRSE EL IMPUESTO?.....	10
3.1 CRITERIOS DE MUSGRAVE (1983).....	10
3.2 CRITERIO DE MATHEWS (1983).....	12
3.3 APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS AL ISD.....	12
4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL.....	14
4.1 COMPETENCIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	15
4.2 ELEMENTOS BÁSICOS DEL IMPUESTO.....	18
4.2.1 ELEMENTOS CUALITATIVOS.....	18
4.2.2 ELEMENTOS CUANTITATIVOS.....	19
5. VALORACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL.....	32
5.1 VALORACIÓN DE LA EXISTENCIA DEL ISD ESPAÑOL.....	33
5.2 CONSECUENCIAS DE LA DESCENTRALIZACIÓN DEL ISD ESPAÑOL.....	34
5.3 RECOMENDACIONES.....	39
6. CONCLUSIONES.....	40
BIBLIOGRAFÍA.....	42
ANEXOS.....	45

1. INTRODUCCIÓN

He escogido este tema para la realización de mi trabajo fin de grado debido a la importancia que tiene el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) en la actualidad. En España el ISD es un tema que está en boca de los medios continuamente debido a su complejidad.

El ISD español es un impuesto cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas. Las Comunidades Autónomas tienen la competencia normativa del tributo y esto hace que la cuota tributaria sea muy distinta en las distintas regiones del país.

Esta diferencia en la cuota tributaria es la que hace que el impuesto esté dando tanto que hablar. Los individuos de las regiones peor tratadas fiscalmente por este impuesto piden un cambio en la normativa del tributo, o incluso su abolición.

Mi objetivo es hacer un estudio del ISD español para analizar las consecuencias de este impuesto descentralizado y poder dar una serie de soluciones.

Para ello he dividido el trabajo en 6 secciones.

La primera sección es la introducción.

En la segunda sección analizo la existencia del ISD. Para ello estudio los principios impositivos de eficiencia, equidad y sencillez y los aplico al tributo. El resultado de este estudio es que los principios impositivos justifican la existencia del impuesto.

Después de justificar la existencia del ISD, en la sección número 3 analizo a qué nivel de gobierno debe atribuirse el impuesto. Para llevar a cabo este análisis utilizo los criterios de Musgrave (1983) y de Mathews (1983). El resultado de este análisis es que el ISD debe atribuirse al nivel central.

En la sección número 4 introduzco el ISD español. Explico que aunque según las recomendaciones de la sección número 3 el impuesto debería atribuirse al nivel central, el ISD español es un impuesto descentralizado. En el apartado 4.1 explico las competencias que tienen las Comunidades Autónomas en este tributo y en el apartado 4.2 explico los elementos básicos del impuesto, como el sujeto pasivo, el hecho imponible, las reducciones...

En la sección número 5 hago una valoración del ISD español, en base a todo lo estudiado en las secciones anteriores.

En el apartado 5.1 valoro el ISD español en relación a los principios impositivos estudiados en la sección número 2.

En el apartado 5.2 analizo el ISD español en relación a la sección número 3.

En este apartado analizo las consecuencias que tiene que el ISD español, un impuesto que según la teoría del federalismo fiscal debería atribuirse al nivel central, en España se atribuye a las Comunidades Autónomas.

En el apartado 5.3 doy una serie de recomendaciones para la mejora del ISD español en base a las consecuencias negativas mostradas en el apartado 5.2 por la indebida descentralización del impuesto.

Para finalizar el trabajo, en la sección número 6 doy una serie de conclusiones del trabajo.

2. ARGUMENTOS PARA LA EXISTENCIA DEL ISD

Para justificar la existencia del ISD acudiré a los principios impositivos.

No es suficiente con recaudar impuestos, sino que es relevante considerar cómo se recaudan y que consecuencias tienen estos para el ciudadano y para la sociedad.

Para que un sistema fiscal sea óptimo, es necesario que los impuestos cumplan una serie de requisitos, y estos requisitos se garantizan mediante los principios impositivos.

En esta sección, haré una descripción teórica de los principios impositivos que justifican la existencia del ISD.

Para desarrollar esta sección me he basado en Costa et al. (2005) y López Laborda (2015).

Los principios impositivos que justifican la existencia del ISD son: el principio de equidad, el principio de eficiencia y el principio de sencillez.

Principio de equidad

Es un principio muy importante, ya que de él depende, en parte, la aceptación de los impuestos por parte de la sociedad.

Dicho principio dice que la carga impositiva se debe repartir de manera justa entre los ciudadanos.

Esto se garantiza mediante la equidad horizontal y la equidad vertical.

La equidad horizontal se basa en tratar igual a los iguales mientras que la equidad vertical se basa en tratar de manera diferente a los que son distintos.

Este principio tiene dos posibles interpretaciones:

a) Principio de beneficio: los individuos tienen que tributar en la medida que se benefician de los servicios públicos.

Por ejemplo, la administración presta el servicio de educación, entonces los que se benefician de la educación pública tendrían que tributar más.

Ventaja del principio de beneficio: eficiencia. Se va a permitir racionalizar la demanda de servicios públicos.

Beneficio marginal será igual a coste marginal. Cada individuo solo demandará aquellos servicios que esté dispuesto a pagar.

Inconveniente: desde el punto de vista de la redistribución no corrige la desigualdad, ya que lo más ricos pagarían menos impuestos al usar más servicios privados y menos públicos.

b) Principio de capacidad de pago: un impuesto es equitativo cuando la carga tributaria se está repartiendo de acuerdo con la capacidad económica de cada individuo (medida a través de la renta, consumo, etc.).

Ventaja: el sistema fiscal puede ser redistributivo. Quien tenga más capacidad económica pagará un tributo mayor.

Inconveniente: no hay eficiencia. Beneficio marginal no será igual a coste marginal.

Habrán individuos con una demanda muy elevada que tendrán un beneficio mucho mayor que sus costes porque pagarán poco al tener poca capacidad económica. Como pagarán poco, querrán demandar más.

Los individuos con gran capacidad económica tendrán una demanda muy baja. Como pagarán mucho, querrán demandar poco para pagar menos. Sus costes son mayores que sus beneficios.

Con la capacidad de pago se analiza la equidad horizontal y vertical:

Equidad horizontal: los individuos que tengan una misma capacidad económica deberán pagar la misma cantidad del impuesto.

Equidad vertical: los individuos que tengan distinta capacidad económica, deberán pagar una distinta cantidad del impuesto.

Aplicación del principio de equidad al ISD:

Desde el punto de vista del principio de beneficio, no es adecuado el ISD ya que por pagar el impuesto no se va a recibir ningún servicio público en concreto.

Para explicar la equidad en el ISD utilizaré la perspectiva del principio de capacidad de pago.

Al recibir una herencia o donación, la capacidad económica del contribuyente aumenta.

Este incremento de la capacidad de pago, según el principio de equidad, deberá ser gravado.

Podría ser gravado por el impuesto sobre la renta personal, pero parece razonable tratar de manera distinta al beneficiario según el grado de parentesco con el causante, edad o circunstancias particulares, además, este tipo de ganancias de capital complicaría la gestión y administración del impuesto sobre la renta personal, por lo que finalmente es preferible gravar las herencias y donaciones con un impuesto propio.

Las herencias sirven para mantener la riqueza en unos mismos grupos familiares y perpetúan las desigualdades, por lo que, gracias al ISD, se consigue una sociedad más igualitaria.

Para corregir las desigualdades, es preciso tener una tarifa progresiva con tipos marginales elevados.

Estas justificaciones tienen dos grandes críticas.

La primera, se refiere a que los ciudadanos con patrimonios elevados eluden el impuesto mediante diferentes operaciones.

Esto supone que el ISD sea poco efectivo para corregir desigualdades en la sociedad y que acabe afectando principalmente a las capas medias de la sociedad.

La segunda crítica hace referencia a la arbitrariedad del impuesto, que no grava la transmisión del capital humano.

El ISD grava la transmisión de patrimonio físico o financiero (casas, acciones...), pero no del capital humano (educación en colegios, universidades...), por lo que se da un diferente trato fiscal, que es inequitativo y además genera problemas de eficiencia, ya que el impuesto podría provocar una variación en la conducta económica de los individuos a favor de transmisiones no sujetas al gravamen.

Principio de eficiencia

Los impuestos no deben distorsionar las decisiones de los agentes económicos.

Los impuestos no distorsionadores son aquellos frente a los cuales el individuo no puede hacer nada para alterar su obligación tributaria, es decir, no puede modificar la carga tributaria modificando su comportamiento.

Un impuesto de estas características es raramente observable en la realidad, ya que, en la práctica, todos los impuestos afectan a las decisiones de los agentes económicos, en la medida que afectan a los precios relativos a que se enfrentan en sus elecciones como productores o consumidores.

Esta modificación en el comportamiento, causada por la alteración de los precios relativos, tiene un coste en términos de pérdida de bienestar, denominado “exceso de gravamen”, que debe ser minimizado.

Aplicación del principio de eficiencia al ISD:

Un argumento a favor del ISD en cuanto a la eficiencia es que evita los desincentivos que producen las herencias a los herederos, en cuanto a esfuerzo, trabajo...

Cuando se produce una herencia, los herederos aumentan su capacidad económica y en casos en los que las herencias son grandes, los herederos pueden decidirse por dejar de trabajar, como demostró el estudio de Holtz-Eakin et al. (1993). El ISD disminuiría la herencia, y de esta forma también disminuirán los incentivos a dejar de trabajar por parte de los herederos, evitando así, en la medida de lo posible, la alteración en el comportamiento de éstos.

También tiene argumentos en contra en cuanto a la eficiencia, ya que el ISD puede alterar el comportamiento tanto de los herederos como del causante.

En cuanto al causante, el ISD puede provocar que éste reduzca su nivel de ahorro, ya que con el impuesto el ahorro se encarece. Consumirá más y ahorrará menos. A esto le llamamos efecto sustitución, a la variación en la cantidad consumida de un bien (el ahorro en este caso) como resultado de que el consumidor sustituye el bien que se ha vuelto más caro en términos relativos (el ahorro) por el bien que se ha vuelto más barato en términos relativos (el consumo).

También puede generar el efecto contrario; al reducir la herencia neta por causa del ISD, el causante puede cambiar su comportamiento aumentando su ahorro, para que la herencia que vaya a percibir el heredero sea la misma que si no existiera el impuesto. A esto le llamamos efecto renta, a la variación en la cantidad consumida de un bien (el ahorro en este caso) que resulta de la alteración en el poder de compra del consumidor debido al cambio en el precio de dicho bien.

Por consiguiente, el resultado será incierto, dependerá del efecto total, que es la suma del efecto renta y el efecto sustitución, por lo que el resultado dependerá de cuál de los dos efectos sea superior.

El ISD puede tener un importante efecto sobre la composición del patrimonio que constituye la herencia. El causante puede cambiar de comportamiento para evitar el ISD destinando su ahorro, por ejemplo, a la educación de su hijo o a bienes afectos a una

empresa, ya que el capital humano, como he mencionado anteriormente no tributa y determinados bienes como los afectos a una empresa reciben un tratamiento privilegiado.

En cuanto a los herederos, en algunos casos de grandes herencias puede darse un efecto *trade off* entre eficiencia y equidad. Esto ocurre cuando, por ejemplo, un hijo que trabaja en la empresa de su padre la hereda al fallecer éste y la cuota a pagar del impuesto es muy alta.

El hijo posiblemente tuviera que vender la empresa para poder pagar el impuesto, pero como hay un trato especial para este tipo de bienes con el fin de facilitar el desarrollo de actividades productivas, no hace falta que venda la empresa.

Se produce así el efecto *trade off* entre eficiencia y equidad, ya que el tratamiento privilegiado en este tipo de bienes puede ser justificable desde el punto de vista de la eficiencia, para facilitar la continuación de la empresa, pero pone en cuestión el objetivo redistributivo del impuesto, ya que la mayoría de los grandes patrimonios están afectos a actividades económicas, con su respectivo tratamiento privilegiado.

Principio de sencillez

Este principio comporta que se minimicen los costes de administración y gestión vinculados a la recaudación de los impuestos.

Existe una doble perspectiva:

-Desde la administración:

Hace referencia al gasto en que incurre la Administración Tributaria para recaudar los impuestos.

Tiene que haber sencillez en la gestión. Hay que minimizar los costes de administración.

Estos costes serían los costes de personal, sistemas informáticos...

-Desde el contribuyente:

Estos costes son los costes adicionales al pago de la cuota tributaria a los que tienen que hacer frente los contribuyentes.

Pueden ser monetarios, como los costes de asesoramiento o de pérdida de tiempo, o no monetarios, como el coste psicológico que soporta el contribuyente por su dedicación a la obligación tributaria.

Cuanto más sencillo es el impuesto, será más eficiente y equitativo.

Aplicación del principio de sencillez al ISD:

El ISD permite obtener información sobre la transmisión de la propiedad a título gratuito, por lo que se puede entender como un instrumento de control del impuesto sobre la renta y del patrimonio.

De esta forma, el ISD genera a la administración tributaria un nivel de información que le facilita el control de la posible evasión fiscal del IRPF y del impuesto sobre el patrimonio.

Como argumento negativo, hay que destacar, que si no es la misma administración tributaria la que controla la gestión y recaudación de los impuestos el control de información será más costoso.

El ISD también genera costes de administración al tener que conocer los bienes que recibe el heredero y estimar el valor de éstos.

Después de haber analizado los principios impositivos y aplicarlos al ISD, la conclusión obtenida es que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe existir, ya que los principios impositivos justifican su existencia.

3. ¿A QUÉ NIVEL DE GOBIERNO DEBE ATRIBUIRSE EL ISD?

Una vez justificada la existencia del ISD, el siguiente paso es analizar a qué nivel de gobierno debe atribuirse este impuesto.

Para analizar a qué nivel de gobierno debe atribuirse el ISD, acudiré a los criterios de Musgrave (1983) y a los de Mathews (1983), explicados en López Laborda (2016) y en el manual de Castells (1988).

En los apartados 3.1 y 3.2 haré una descripción teórica de los criterios, para luego, en el apartado 3.3 razonar el ISD en base a estos criterios.

3.1 Criterios de Musgrave (1983)

Richard Musgrave propone los siguientes criterios para distribuir los tributos de un país entre los diversos niveles de gobierno:

-1. La imposición progresiva, ideada para asegurar objetivos **redistributivos**, debe ser principalmente **central**.

Esto es así, ya que la función redistributiva es más efectiva y no distorsiona la elección de residencia cuando se atribuye al nivel central, ya que no hay incentivos a la movilidad si todos los territorios tienen la misma política redistributiva.

-2. Los impuestos adecuados para los propósitos de la política de **estabilización** deben de ser **centrales**.

Un impuesto apropiado para la política de estabilización es aquel cuya recaudación aumenta/disminuye más que los aumentos/disminuciones de la renta, y además dicho impuesto genera unos ingresos elevados en relación con el PIB.

La política fiscal no puede estar en manos del nivel subcentral, debido a la alta movilidad de capitales y de trabajo entre regiones. Además, si los niveles subcentrales fueran los responsables de la política fiscal, tenderían a utilizarla para paliar sus propios ciclos.

-3. Las jurisdicciones de los niveles **subcentrales** deben gravar las bases que tengan **baja movilidad** interjurisdiccional.

Los niveles subcentrales deberían gravar bases con baja movilidad, porque al haber baja movilidad, los individuos no pueden cambiarse de región.

Si para un impuesto, la **movilidad** interjurisdiccional es **alta**, debería atribuirlo el nivel **central**.

Un ejemplo de esto es el Impuesto sobre Sociedades, que debería atribuirse al nivel estatal debido al alto nivel de movilidad que tienen las empresas.

Si este impuesto, con base con alta movilidad, se atribuyera al nivel subcentral, a corto plazo, las empresas se desplazarían a otras regiones y a largo plazo, habría una guerra por la atracción de las empresas, lo que llevaría a bajar mucho el tipo del impuesto.

-4. Los impuestos aplicados según el **principio de beneficio** son apropiados para **todos los niveles de gobierno**.

El principio de beneficio relaciona el beneficio obtenido por un determinado servicio vinculado al pago de un impuesto, como por ejemplo en el Impuesto sobre el Tabaco, en el que habría que saber quién tiene competencias sobre la sanidad; si la tienen los niveles subcentrales, debería de atribuirlo el nivel subcentral.

-5. Los **impuestos personales con tipos progresivos** deberían ser usados por aquellas jurisdicciones dentro de las cuales una base global pudiera ser implementada más eficientemente, es decir, por el nivel **central**.

Si un impuesto de estas características fuera atribuido por el nivel subcentral, los contribuyentes podrían distribuir su base entre distintas regiones para evitar la progresividad del impuesto, y de esta forma, disminuirían su cuota a pagar.

-6. Las **bases impositivas distribuidas de manera altamente desigual** entre subjurisdicciones deberían ser usadas **centralmente**.

Si estas bases fueran atribuidas al nivel subcentral, se produciría un problema de desequilibrio financiero horizontal entre las distintas regiones ya que habría una gran diferencia entre cantidades recaudadas de este impuesto por regiones.

3.2 Criterio de Mathews (1983)

Las recomendaciones de Mathews (1983) coinciden en muchos puntos con los de Musgrave (1983). Existe, sin embargo, un criterio nuevo que utilizaremos para poder realizar así un análisis más completo.

-7. El gobierno **central** puede establecer indistintamente sus impuestos según un **criterio de origen o residencia**. En cambio, los niveles subcentrales se ven limitados, normalmente, a impuestos de base residencial para evitar la exportación de la carga tributaria. Si tuviera la competencia el nivel subcentral, según este criterio, la carga tributaria recaería, en algún caso, sobre individuos no residentes, dándose así la exportación del impuesto.

3.3 Aplicación de los criterios al ISD

Con los criterios de Musgrave (1983) y Mathews (1983) analizaré a qué nivel de gobierno debe atribuirse el ISD.

-1. Según el criterio de **redistribución**, debería tener la competencia el nivel **central**, ya que si no la tiene el nivel central, los individuos tienden a desplazarse.

Un impuesto redistributivo que debe atribuirse al nivel central es un impuesto que pretende redistribuir la riqueza, y el ISD es un claro ejemplo de ello.

Si el impuesto estuviera descentralizado, los individuos tenderían a desplazarse a las regiones donde el tipo impositivo es más bajo, por lo que no sería efectiva una política redistributiva basada en un ISD descentralizado.

Para evitar este traslado de personas a las regiones con un tipo impositivo más bajo, según este criterio, el ISD debería de atribuirse al nivel central.

-2. Según el criterio de **estabilización**, se puede decir que el ISD no es un impuesto estabilizador, no persigue fines estabilizadores.

Este impuesto grava, entre otras transmisiones gratuitas, activos financieros, que presentan un comportamiento cíclico, y los activos que presentan un comportamiento cíclico deben de ser atribuidos al nivel central. Pero en general, como el ISD no tiene un ciclo estabilizador relevante, ya que su recaudación en relación con el PIB es pequeña, según el criterio de estabilización **no hay por qué atribuirlo al nivel central.**

-3. Según el criterio de **movilidad**, estamos ante un impuesto con una base alta de movilidad, ya que el sujeto pasivo se fija por residencia del individuo, por lo que habrá incentivos a cambiar de jurisdicción para reducir su carga impositiva, por lo que tendría que ser un impuesto asumido por el nivel **central.**

Los individuos son muy móviles, ya que pueden modificar su residencia.

Atribuyendo este impuesto al nivel central, se evita la movilidad de los individuos entre regiones, que lo que harían sería fijar tipos excesivamente bajos.

-4. En cuanto al criterio de **beneficio**, hay que encontrar una relación entre el servicio y el impuesto.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no tiene ninguna relación entre ningún servicio recibido y el pago del impuesto por lo que no se puede decir si pertenece a un nivel o a otro. Nos tendríamos que fijar en el **resto de criterios** para saber si este tributo debe de estar centralizado o no.

-5. Como el ISD es un impuesto **personal y con tipo progresivo**, se deberá atribuir al nivel **central**, para que así, los contribuyentes, no puedan evitar la progresividad del impuesto distribuyendo la base entre distintas regiones.

-6. En el ISD, las **bases impositivas son muy diferentes** entre las distintas regiones, por lo que si atribuyeran el impuesto los niveles subcentrales, se produciría un problema de

desequilibrio financiero horizontal. Para evitar este problema, según este principio, se debe atribuir el ISD al nivel **central**.

-7. Según el criterio de **origen o residencia**, debido al distinto trato a los contribuyentes en las distintas regiones, el ISD lo debe atribuir el nivel **central**, para evitar así la exportación de la cuota tributaria. Si el ISD se atribuyera al nivel subcentral, según este criterio, los individuos desplazarían su residencia a las regiones donde la cuota a pagar fuera más baja, dándose así una exportación del impuesto.

En el cuadro 3.1 realizo un **análisis conjunto** de los 7 criterios, obteniendo como resultado que el ISD debería atribuirse al nivel **central**.

Cuadro 3.1. Criterios de asignación del ISD

Criterio	Asignación
1. Redistribución	Central
2. Estabilización	?
3. Movilidad	Central
4. Beneficio	?
5. Impuesto personal y progresivo	Central
6. Bases impositivas diferentes	Central
7. Residencia	Central
Total	Central

Fuente: elaboración propia.

4. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL

Después de haber justificado la existencia del ISD en la sección número 2 y de haber analizado a qué nivel de gobierno debe asignarse el impuesto en la sección número 3, en esta sección voy a introducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.

Pese a las recomendaciones vistas en la sección número 3, el ISD español se atribuye al nivel subcentral (Comunidades Autónomas en el caso español), es un impuesto descentralizado.

4.1 Competencias de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas, esto es, el Estado cede el tributo a las CCAA para que financien sus competencias.

Nos referimos a las Comunidades Autónomas de régimen común, ya que las de régimen foral tienen la competencia plena del impuesto, por lo que no es un tributo cedido para éstas.

Al ser un tributo cedido, el Estado puede recuperarlo cuando quiera y convertirlo en estatal.

Para explicar las competencias de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones voy a dividir estas competencias en competencias sobre el rendimiento, competencias sobre la gestión y competencias normativas.

Todas estas competencias se recogen en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre¹, 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.

Las CCAA tienen competencias sobre el rendimiento en el ISD del 100%, ya que se cede a las comunidades los rendimientos que se generen en su propio territorio de los sujetos pasivos que residan en él.

Las competencias sobre el rendimiento se recogen en los artículos 25, 26, 27, 28 y 32 de la Ley 22/2009.

A continuación voy a explicar el contenido de estos artículos.

Se cede a las CCAA el rendimiento total producido en su territorio del ISD.

El rendimiento cedido se refiere al importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos.

Se considera producido en el territorio de una CCAA de acuerdo a los siguientes puntos de conexión:

¹ Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Boletín Oficial del Estado. 19 de diciembre de 2009, 305.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375>

-En el caso de adquisiciones “mortis causa” y seguros de vida, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a fecha de devengo. La residencia habitual del causante será la Comunidad Autónoma en la que este haya pasado un mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores, contados desde la fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

En el caso de que no se cumplan los 5 años de residencia en una Comunidad Autónoma, el causahabiente tributará en la Comunidad Autónoma que resida actualmente el causante, pero aplicándose la normativa de la Comunidad Autónoma en la que residiera anteriormente dicho causante.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba de lo contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

-En el caso de donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa CCAA.

-En el caso de donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a fecha de devengo. Para saber la residencia habitual se utilizarán los mismos criterios que los mencionados recientemente para el caso de adquisiciones “mortis causa” y seguros de vida.

Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y el rendimiento es producido en distintas CCAA, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, al tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuando proceda a 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 total de los acumulados.

Las CCAA también tienen competencias sobre la gestión del tributo, esto es, competencias referidas a la aplicación y revisión de éste.

Estas competencias vienen recogidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 22/2009.

A continuación, voy a explicar el contenido de estos artículos.

La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado de la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la gestión tributaria del ISD corresponderá a las Comunidades Autónomas:

- La incoación de los expedientes de la comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
- La realización de actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
- La calificación de infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- La aprobación de modelos de declaración.
- En general, las demás competencias necesarias para la gestión del tributo.

Las competencias normativas se recogen en el artículo 48 de la Ley 22/2009, el cual voy a explicar a continuación.

Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas pueden ser ingresos propios o ingresos transferidos.

Un tributo es un ingreso propio de la Comunidad Autónoma en el caso de que ésta tenga competencias normativas sobre éste.

Para que la Comunidad Autónoma tenga competencias normativas, tiene que regular al menos el tipo impositivo.

Como las CCAA pueden regular el tipo impositivo del ISD, éste será un ingreso propio.

Por ejemplo el IVA sería un ingreso transferido, ya que siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, éstas no pueden regular el tipo impositivo.

Las CCAA tienen competencias normativas en el ISD sobre:

- Las tarifas del impuesto.
- Las cuantías y los coeficientes de patrimonio preexistente que determinan la progresividad del impuesto.
- Las reducciones en la base imponible, estableciendo nuevas reducciones que respondan a circunstancias económicas o sociales de la Comunidad Autónoma o regulando las existentes en la normativa estatal.
- Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Lo que nunca puede regular una Comunidad Autónoma en un tributo cedido es el hecho imponible y el sujeto pasivo.

Podemos ver un cuadro resumen con las competencias llevadas a cabo por cada Comunidad Autónoma en los anexos 1 y 2².

4.2 Elementos básicos del impuesto

El ISD es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

Este impuesto está regulado por el Estado, según la Ley 29/1987, de 18 de diciembre³.

En este apartado, voy a explicar los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto, para ayudar al lector a tener una estructura clara de éste.

Los elementos cualitativos de un impuesto hacen referencia al qué se grava, a quién se grava, dónde se grava y cuándo se grava, mientras que los elementos cuantitativos de un impuesto hacen referencia a la cantidad del impuesto a pagar.

4.2.1 Elementos cualitativos

Como elementos cualitativos del impuesto, mencionaré el objeto imponible, el hecho imponible, el sujeto pasivo, los supuestos de no sujeción y la fecha de devengo.

-Objeto imponible:

El objeto imponible del impuesto son los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas producidos como consecuencia de una herencia o donación.

-Hecho imponible:

Constituyen el hecho imponible del impuesto:

- La adquisición de bienes a título sucesorio.
- La donación.

² Ver cuadros anexos 1 y 2.

³ 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>

- La percepción de cantidades de seguros de vida, cuando no coincidan contratante y beneficiario.

-Supuestos de no sujeción:

No están sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones las adquisiciones de bienes y derechos por personas jurídicas. Estas adquisiciones, al ser realizadas por personas jurídicas, se gravarán en el Impuesto sobre Sociedades, no en el de Sucesiones y Donaciones.

-Fecha de devengo:

La fecha de devengo será la fecha del fallecimiento del causante en el caso de herencia y de seguro de vida.

En el caso de la donación, la fecha de devengo será el momento en que ésta tenga lugar.

-Sujeto pasivo:

El sujeto pasivo del impuesto es el beneficiario de la transmisión.

Los sujetos pasivos pueden serlo por obligación personal o por obligación real.

Un sujeto pasivo por obligación personal es una persona física residente en España. Este sujeto tributará por la totalidad del patrimonio que recibe por transmisión lucrativa o gratuita, cualquiera que sea el lugar en que se halle situado el patrimonio.

El lugar de tributación será la Comunidad Autónoma que corresponda según el concepto de residencia habitual explicado anteriormente.

Son sujetos pasivos por obligación real las personas físicas no residentes en España, que adquieran, a título lucrativo, bienes situados en España. El impuesto se satisfará al Estado.

4.2.2 Elementos cuantitativos

Los elementos cuantitativos del impuesto hacen referencia a la cantidad del impuesto a pagar.

Para saber esta cantidad a pagar, hay que saber la base imponible, la base liquidable, la cuota íntegra y la cuota tributaria.

-Base imponible:

La base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada beneficiario.

Voy a explicar detalladamente la base imponible en el caso de donación y en caso de herencia.

a)Base imponible en las donaciones:

La base imponible en las donaciones será su valor neto, compuesto por el valor real de los bienes y servicios recibidos, menos las cargas que recaen sobre estos bienes, y menos las deudas recibidas con garantía real de los bienes citados.

Lo primero que hay que saber, es el valor real de los bienes recibidos, es decir, el valor de mercado en el momento de la donación. Para ello, hay que tener en cuenta una serie de valoraciones.

En primer lugar, los sujetos pasivos determinan y declaran el valor que ellos puedan conocer con los medios a su alcance.

Posteriormente, la Administración comprueba si el valor declarado es el real.

Entre estas dos valoraciones, se elegirá la mayor.

Si el contribuyente discrepa de la valoración de la Administración, puede recurrir a la tasación pericial contradictoria, que consiste en un procedimiento para confirmar o corregir las valoraciones de la Administración.

Una vez se tiene el valor real de los bienes, se deducen las deudas transmitidas y las cargas que afectan al bien transmitido.

Las únicas deudas deducibles son las deudas garantizadas con derechos reales que recaigan sobre el bien objeto de donación y se transmitan con el bien.

b)Base imponible en las herencias:

La base imponible en las herencias será el valor neto de la participación individual de cada heredero en la herencia.

Para hallar la base imponible primero hay que determinar el valor neto del caudal hereditario. Su procedimiento es el siguiente:

- Primero, se determina el valor real de los bienes y derechos.

El procedimiento de valoración de estos bienes y derechos es el mismo que en el caso de la donación.

-A continuación, se deducen del valor real de los bienes y derechos las cargas que recaigan sobre los bienes transmitidos y los préstamos, hipotecarios o personales del causante, así como los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, y los derivados de litigios para la adquisición de la herencia.

A este resultado de restar las cargas y gravámenes deducibles de la suma de bienes y derechos del fallecido se le llama caudal relicto.

-Al caudal relicto se le suma el valor del ajuar doméstico, que, salvo prueba en contrario, se valorará por el 3% del valor de este caudal relicto.

Este resultado es el caudal hereditario.

-Base Liquidable:

La base liquidable es el resultado de restar a la base imponible las reducciones que hayan sido aprobadas por el Estado y por las Comunidades Autónomas (se practicarán en este mismo orden).

Las reducciones pueden ser establecidas por el Estado, por una determinada Comunidad Autónoma sin que el Estado la establezca o por una Comunidad Autónoma mejorando una determinada reducción del Estado.

Voy a explicar estos 3 tipos de reducciones para el caso de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Primero explicaré las reducciones Estatales, a continuación las reducciones establecidas por la normativa del Estado pero mejoradas por la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón y, por último, las reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón. Cada una de estas reducciones se dividen en dos bloques: reducciones en adquisiciones “mortis causa” (sucesiones) y reducciones en adquisiciones “inter vivos” (donaciones).

Reducciones estatales en adquisiciones mortis causa (sucesiones):

a) Reducción por parentesco:

-Grupo I: Si el causahabiente es descendiente o adoptado menor de 21 años, la reducción será de 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año de menos de 21 años que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

-Grupo II: En este caso, el causahabiente es descendiente o adoptado de 21 o más años, cónyuge, ascendiente o adoptante. La reducción será de 15.956,87 euros.

-Grupo III: El causahabiente es colateral de segundo o tercer grado, ascendiente o descendiente por afinidad. La reducción será de 7.993,46 euros.

-Grupo IV: El causahabiente es colateral de cuarto grado, de grados más distantes o extraño. No habrá reducción.

b)Reducción por minusvalía:

-En el caso de que el causahabiente tenga la consideración legal de minusválido, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% ,la reducción será de 47.858,59 euros.

-Reducción de 150.253,03 euros para los causahabientes que presenten una minusvalía mayor o igual al 65%.

c)Reducción por seguros de vida:

-Se aplicará 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 su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.

-Se aplicará una reducción del 100%, sin limite alguno, en los casos de seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo o en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público.

d)Reducción por la adquisición del Patrimonio Histórico o Cultural:

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “mortis causa” del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio⁴, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95% de su valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Si no se cumple el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar, como consecuencia de la reducción practicadas y los intereses de demora.

⁴Art 4 apartados 1, 2 y 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado. 7 de junio de 1991, 136. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>

e)Reducción por adquisición de explotación agraria:

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “mortis causa” se incluya el pleno dominio o usufructo de todo o parte de una explotación agraria prioritaria, podrán aplicarse las reducciones previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de la Modernización de las Explotaciones Agrarias⁵, con arreglo a los requisitos y circunstancias previstas en la citada Ley.

f)Reducción por cuotas de anteriores sucesiones:

Hay que tener en cuenta que existe la reducción por transmisiones sucesivas, en el caso de que en un plazo de 10 años, unos mismos bienes sean objeto de dos o más transmisiones “mortis causa” a favor de descendientes. En este caso, se puede deducir de la base imponible el impuesto pagado en anteriores sucesiones.

Reducciones estatales en adquisiciones “inter vivos” (donaciones):

a)Reducción por adquisición de explotación agraria:

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “inter vivos” se incluya el pleno dominio o usufructo de todo o parte de una explotación agraria prioritaria, podrán aplicarse las reducciones previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, con arreglo a los requisitos y circunstancias previstas en la citada Ley.

b)Reducción por la adquisición del patrimonio histórico cultural:

Cuando la base imponible correspondiente a una adquisición “inter vivo” del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona donante, se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95% de su valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los 10 años siguientes a la donación.

⁵ Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre la Modernización de las Explotaciones Agrarias. Boletín Oficial del Estado. 5 de julio de 1995, 159. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>

Si no se cumple el requisito de permanencia, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicadas y los intereses de demora.

Reducciones establecidas por la normativa del Estado pero mejoradas por la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón:

Por otra parte, están las reducciones establecidas por la normativa del Estado, pero mejoradas por la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón.

En este caso, la reducción llevada a cabo será la establecida por la normativa de Aragón, sustituyendo a la reducción estatal.

Estas reducciones se regulan en la Ley 10/2015, de 28 de diciembre⁶, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón, en concreto en el anexo 1, que hace referencia al texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

A continuación voy a explicarlas brevemente. En cada reducción está señalado el artículo de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre al que corresponde para poder consultar una explicación más completa.

Reducciones establecidas por la normativa del Estado pero mejoradas por la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón (sucesiones):

a) Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional y participación en entidades (Artículo 131-3.2.).

En este caso, la adquisición es una adquisición “mortis causa” de la empresa individual o participaciones en entidades, o de cualquier derecho sobre las mismas, a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Reducción del 99% del valor de la adquisición en el caso de que el causahabiente sea cónyuge, descendiente o adoptado de la persona fallecida y la adquisición se mantenga durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente en este periodo.

⁶ Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

https://www.aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/nTributos/Documentos/ley_10_2015_anexo_I.pdf

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente.

La reducción estatal es del 95% y la adquisición se debe de mantener durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, por lo que se aplicará la reducción autonómica en vez de la estatal.

b)Reducción por adquisición de vivienda habitual (131-3.3.):

Reducción del 99%, con límite de 125.000 euros en el caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona causante, sobre el valor neto de la citada vivienda. Para ello, el causahabiente tiene que ser cónyuge, ascendiente o descendiente del causante, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los 2 años anteriores al fallecimiento.

Esta reducción, está sujeta a que la vivienda se mantenga durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo.

La reducción estatal es del 95%, con un límite de 122.606,47 euros y el requisito de permanencia de la vivienda es de 10 años.

Reducciones establecidas por la normativa del Estado pero mejoradas por la normativa de la Comunidad Autónoma de Aragón (donaciones):

a)Reducción por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o participación en entidades (Artículo 132-1. Y 132-3.):

Reducción del 99% del valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos en los casos de transmisión inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o participación en entidades, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio mencionada anteriormente. El donatario debe mantener lo adquirido durante los 5 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

La reducción estatal es del 95% y la adquisición se debe de mantener durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de la donación.

Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón:

Estas reducciones, al ser propias de la Comunidad Autónoma de Aragón, son compatibles con las reducciones contenidas en la normativa estatal.

Están reguladas también en la Ley 10/2015 de 28 de diciembre.

Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón (sucesiones):

a) Reducción por hijo del causante menores de edad (Artículo 131-1.):

Reducción del 100% de la base imponible, con límite de 3.000.000 de euros, en las adquisiciones “mortis causa” que correspondan a los hijos del causante menores de edad.

b) Reducción para personas con discapacidad (Artículo 131-2.):

En el caso de una adquisición hereditaria llevada a cabo por una persona con un grado de discapacidad mayor o igual que el 65% ,se llevará a cabo una reducción del 100% de la base imponible.

c) Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes (Artículo 131-5.):

El cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100% con estos requisitos:

-La reducción será aplicable sólo cuando el resto de reducciones sea inferior a 150.000 euros.

-El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000 euros. En caso contrario, se aplica en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

-El patrimonio preexistente del heredero no podrá superar los 402.678,11 euros.

Si el fallecido tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, los límites de esta reducción se incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.

Los nietos del causante podrán gozar de esta reducción cuando hubiera muerto su progenitor y éste fuera hijo del causante.

Asimismo, los hijos del cónyuge del fallecido podrán aplicarse esta reducción.

Cuando el contribuyente, cumpliendo todos los requisitos señalados, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, los límites de la reducción se elevan a 175.00 euros.

d) Reducción por la adquisición mortis causa sobre la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por causahabientes distintos de cónyuge o descendientes (Artículo 131-6.):

En este caso, se aplicará una reducción del 30% sobre el valor neto de los citados bienes. Para llevar a cabo esta reducción, se tienen que cumplir las siguientes condiciones:

- 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 en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior, en términos personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de 5 años.

Si después de aplicar esta reducción, no se cumplieran los requisitos establecidos, el causahabiente deberá presentar una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades no ingresadas y además sus correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que produzca el incumplimiento.

e) Reducción por creación de empresas y empleo (Artículo 131-7.):

Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, tendrán una reducción en la base imponible del 30% cuando cumplan los siguientes requisitos:

- La empresa deberá desarrollar una actividad económica sin que sea su actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- La empresa deberá contratar a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa, que no sea el contribuyente al que se aplica la reducción.
- En 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica.
- Deberán mantenerse durante 5 años desde su creación la actividad económica y 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.

-La reducción se la aplicará íntegra y exclusivamente al causahabiente que destine el bien adjudicado en la partición a la creación de la empresa.

-La reducción deberá aplicarse en el período voluntario de declaración.

Si con posterioridad no se cumplen los requisitos de mantenimiento establecidos, deberá presentarse una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades dejadas de ingresar junto con los correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón (donaciones):

a) Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos del donante (Artículo 132-2.):

Las donaciones a favor del cónyuge, de los hijos o de los nietos en el caso de que hubiera muerto su progenitor hijo del donante otorgarán al destinatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100% de la base imponible conforme a los siguientes requisitos:

-El importe de esta reducción sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto de “donaciones” en los últimos 5 años no podrá exceder de 75.000 euros. En caso contrario, se aplicará en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

-El patrimonio preexistente del donatario no podrá exceder de 100.000 euros.

-La autoliquidación en que se aplique este beneficio deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en el pago del impuesto en período voluntario.

b) Reducción por la adquisición inter vivos sobre participaciones en entidades por donatarios distintos del cónyuge o descendientes (Artículo 132-4.):

En este caso el donatario es un individuo distinto del cónyuge o descendiente del donante. El donatario adquiere cualquier derecho sobre participaciones en entidades y tendrá una reducción del 30% del valor neto, que incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Para que se de la reducción se tienen que cumplir una serie de condiciones recogidas en la Ley, como que en la actividad económica se utilice al menos a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa.

c) Reducción por la creación de empresas y empleo (Artículo 132-5.)

Reducción del 30% de la base imponible en los casos de adquisiciones lucrativas inter vivos que se destinen a la creación de una empresa.

Las condiciones que debe de cumplir la empresa para que se lleve a cabo la reducción, como que debe mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo durante los cinco años siguientes a su creación vienen recogidas en la Ley.

d) Reducción aplicable en las localidades afectadas por determinadas inundaciones (Artículo 132-7.)

Las adquisiciones lucrativas inter vivos realizadas por personas que hayan sufrido daños reversibles o irreversibles en sus bienes como consecuencia de las inundaciones acaecidas en la cuenca del río Ebro durante los meses de febrero y marzo de 2015 en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón tendrán una reducción del 100% de la base imponible del impuesto.

Para ello se tienen que cumplir una serie de condiciones establecidas en la Ley, como que el patrimonio preexistente del contribuyente no exceda los 402.678,11 euros.

-Cuota Íntegra:

Lo siguiente que hay que obtener para saber la cuantía del impuesto es la cuota íntegra. Ésta se obtiene aplicando a la base liquidable la escala de gravamen pertinente.

Para ello, hay que aplicar a la base liquidable la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Como la Comunidad Autónoma de Aragón no ha aprobado una escala, según el apartado 2 del artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la tabla 4.1.

Tabla 4.1. Escala a aplicar en el ISD para las CCAA que no hayan 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, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

-Cuota Tributaria:

Una vez que se obtiene la cuota íntegra, el siguiente paso es obtener la cuota tributaria, que se obtiene multiplicando la cuota íntegra por un coeficiente.

Este coeficiente multiplicador depende de dos elementos: el grado de parentesco con el transmitente y el patrimonio previo del adquirente.

El patrimonio preexistente que se tiene en cuenta es, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y el grado de parentesco según el artículo 20. Esto lo recoge el apartado 1 del artículo 22 de la Ley 29/1987.

Como la comunidad Autónoma de Aragón no ha regulado nada en esta materia, serán de aplicación los coeficientes previstos en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley 29/1987.

Dichos coeficientes vienen recogidos en la tabla 4.2.

Tabla 4.2. Coeficiente a utilizar para calcular 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, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se puede observar que el coeficiente en función del grado de parentesco oscila entre 1 y 2, y el coeficiente en función del patrimonio preexistente oscila entre 1 y 1,2, por lo que el coeficiente global oscila entre 1, para familiares del grupo I y II con un patrimonio preexistente inferior a 402.678,11 euros y 2,4 para familiares del grupo IV con un patrimonio preexistente de más de 4.020.770,98 euros.

-Deuda Tributaria:

La deuda tributaria es el resultado de restar a la cuota tributaria las deducciones y bonificaciones pertinentes.

En Aragón existe una bonificación en adquisiciones “mortis causa” e inter vivos.(Artículos 131-8. y 132-6. de la Ley 10/2015 de 28 de diciembre).

Esta bonificación establece que los cónyuges, ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicar una bonificación en la cuota tributaria derivada de adquisiciones “mortis causa” del 65% siempre y cuando:

- a) La base imponible sea igual o inferior a 100.000 euros.
- b) El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000 euros.

Esta bonificación presenta incompatibilidades, reguladas en la Ley establecida.

En cuanto a deducciones, a nivel estatal se establece la deducción por doble imposición internacional.

Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, se tendrá derecho a deducir la menor de las 2 cantidades siguientes:

-El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

-El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

-Liquidación y pago del impuesto:

En el caso de herencia, hay obligación de presentar declaración por el impuesto en el plazo de 6 meses.

En el caso de donación, el plazo es de 30 días.

Si hay dificultad para realizar el pago, se puede solicitar un aplazamiento de 1 año, y en algunos casos, de hasta 5 años (Art. 38 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Dicho artículo establece que los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. Esta concesión implicará el pago de los intereses correspondientes.

El pago se podrá fraccionar en 5 anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine.

El pago también se podrá aplazar en las mismas condiciones anteriormente mencionadas hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión.

Los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento del pago, como en caso de seguros de vida de renta vitalicia vienen recogidos en el artículo 39 de la Ley 29/1987.

5. VALORACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL

En esta sección, voy a valorar el ISD español en relación con las secciones 2 y 3 de este trabajo.

Primero voy a valorar el ISD español de acuerdo con los principios impositivos, después voy a explicar el ISD español descentralizado y por último voy a dar una serie de recomendaciones para el impuesto.

5.1 Valoración de la existencia del ISD español

Basándome en los principios impositivos descritos en la sección número 2, voy a valorar la existencia del ISD español.

Principio de equidad:

En cuanto al principio de capacidad de pago, el impuesto es equitativo, ya que grava el incremento de la capacidad económica del sujeto pasivo, que de otra manera no quedaría gravado dada la dificultad técnica de incluir dichos incrementos de la capacidad económica en el base imponible del impuesto sobre la renta.

Esta equidad se ve reforzada en el caso del ISD español, ya que el impuesto se configura de manera progresiva, el tipo impositivo depende del patrimonio preexistente y se tienen en cuenta las circunstancias personales de los herederos.

El ISD es un elemento redistributivo que evita la perpetuación de la concentración de la riqueza en determinadas personas.

La capacidad redistributiva de un impuesto depende de su progresividad y de su importancia recaudatoria. El ISD español es progresivo, pero su recaudación es pequeña, lo que frena el carácter redistributivo del impuesto.

Tampoco benefician al carácter redistributivo del impuesto, los grandes beneficios fiscales existentes en España para las herencias o donaciones destinadas a una actividad económica, que suelen ser propios de casos de patrimonio elevados.

También hay que tener en cuenta el problema de equidad horizontal que se genera con el ISD entre individuos de distintas CCAA.

Como he explicado en el apartado 3.3, el ISD debería atribuirse al Estado, pero al atribuirse a las CCAA, estas establecen su propia normativa sin ninguna regulación del Estado. De esta forma, un individuo que tributa en una determinada Comunidad Autónoma tiene un trato fiscal muy distinto a otro que tribute en una Comunidad Autónoma distinta aunque su capacidad económica sea la misma, lo que origina problemas de equidad horizontal entre individuos de distintas CCAA.

Principio de eficiencia:

En cuanto al comportamiento del causante en el ISD español, en los casos en los que el impuesto vaya a ser elevado (pueden ser los casos de ciertas Comunidades Autónomas

con un peor trato fiscal en este impuesto o herencias en grupos familiares III o IV cuyas deducciones y reducciones son menores), aunque el resultado a priori sea incierto, basándome en Costa et al. (2005) prevalecerá el efecto sustitución sobre el efecto renta, dándose los siguientes efectos:

El causante disminuirá su ahorro elevando su consumo. Al disminuir la tasa de ahorro en un país, disminuirá el nivel de riqueza y, por tanto, el stock de capital, lo cual puede afectar gravemente al crecimiento económico del país, ya que esta disminución del stock de capital provocará a medio y largo plazo una disminución en la productividad del trabajo (siendo trabajo y capital complementarios), que hará que bajen los salarios y que aumente el tipo de interés (al ser más escaso el capital), disminuyendo así el nivel de renta per cápita.

El cambio en el comportamiento del causante es habitual en el caso del ISD español, ya que, utilizando su ahorro para pagar por ejemplo un colegio privado o una carrera o máster en una universidad privada, que, por lo general, tiene un elevado coste en España, evita la tributación del ISD en estos gastos ya que el capital humano no se grava.

También puede cambiar su comportamiento destinando su ahorro a bienes afectos a una empresa familiar o a su vivienda habitual, ya que para este tipo de bienes hay una serie de reducciones, como hemos visto antes, que hacen que la cuota a pagar del impuesto sea menor.

Principio de sencillez:

Hay que tener en cuenta los costes que soportan las administraciones de cada Comunidad Autónoma para asegurarse de que el impuesto tributa en la Comunidad Autónoma correspondiente, para evitar así, la evasión fiscal producida por una posible residencia habitual ficticia por parte del causante. Esta problemática puede producirse con mucha frecuencia en España por la gran diferencia de cuota a pagar existente entre distintas Comunidades Autónomas.

5.2 Consecuencias de la descentralización del ISD español

Según los criterios explicados en la sección número 3, el ISD debe atribuirse al Estado, pero en España no es así, el ISD español es un impuesto descentralizado, siendo las

CCAA las que tienen competencias normativas sobre este, como he explicado en el apartado 4.1.

En este apartado voy a explicar las consecuencias de que el ISD español sea un impuesto descentralizado. Para ello, voy a utilizar un ejemplo numérico, explicado en los artículos de Viñas, J. (2018) y de Tahiri, J. (2018) en base al Consejo General de Economistas de España (2018).

Voy a estudiar el caso de una soltero de 30 años que hereda bienes de su padre por valor de 800.000 euros, de los que 200.000 corresponden a su vivienda.

En este caso, como he explicado en el apartado 4.2, el causahabiente pertenece al grupo II, al ser un descendiente de 21 años o más de la persona fallecida.

Después de aplicar los tipos, reducciones, deducciones y bonificaciones correspondientes, la cuota a pagar del impuesto en este caso de herencia se ve reflejada en el gráfico 5.1.

Gráfico 5.1 Cuota a pagar por herencia de 800.000 euros (2018)

	Aragón	155.393,76
	Asturias	103.135,48
	Castilla y León	81.018,76
	C. Valenciana	63.193,76
	C.-La Mancha	31.759,23
	Galicia	15.040,00
	Cantabria	14.795,63
	Cataluña	9.796,89
	Baleares	5.950,00
	La Rioja	3.175,92
	Murcia	1.640,49
	Extremadura	1.587,96
	Madrid	1.586,04
	Canarias	134,23
	Andalucía	0,00

Fuente: Viñas, J. (2018), a partir de Consejo General de Economistas de España (2018)

En el gráfico 5.1 se puede observar la gran diferencia de cuota a pagar en sucesiones para las distintas Comunidades Autónomas.

Mientras que en Aragón la cuota a pagar en este ejemplo es de 155.393,76 euros en Andalucía es de 0 euros, ya que para el año 2018 Andalucía ha elevado el mínimo exento hasta el millón de euros para las sucesiones de los grupos familiares I y II.

Estas diferencias tan elevadas en la cuota a pagar entre CCAA son consecuencia de la descentralización del impuesto.

En el gráfico 5.2 se puede observar la cuota a pagar de cada CCAA para el mismo caso de herencia de 800.000 euros en los años 2017 y 2018.

Gráfico 5.2. Cuota a pagar por herencia de 800.00 euros (2017 y 2018)

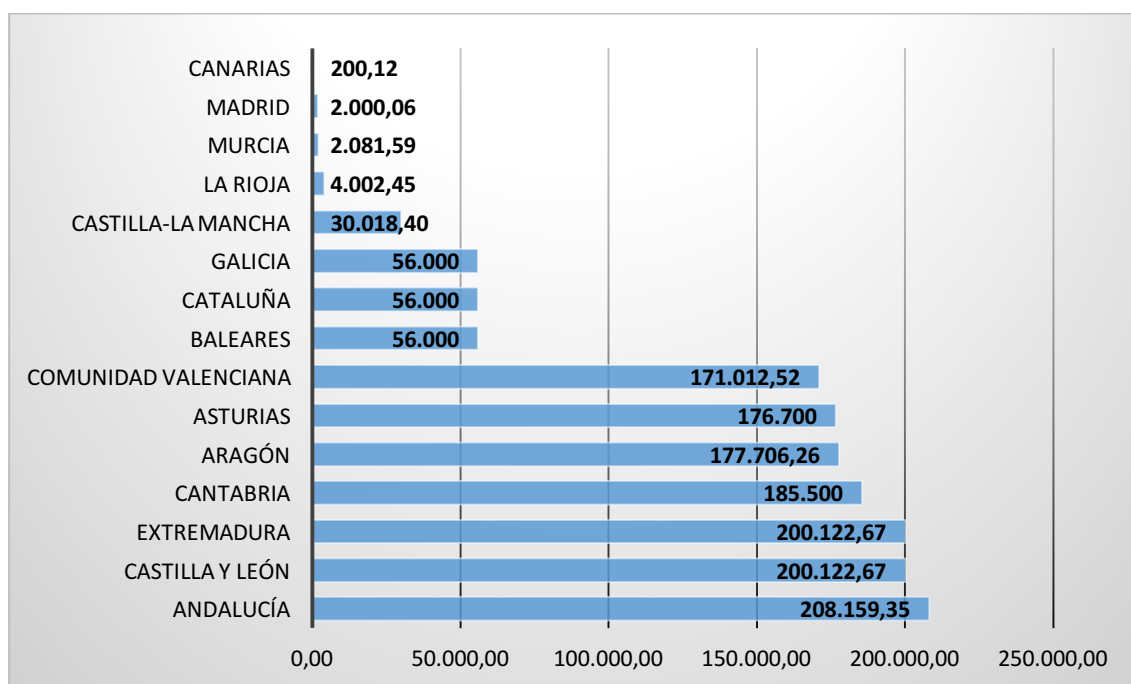


Fuente: Tahiri, J. (2018), a partir de Consejo General de Economistas de España

En el gráfico 5.2 se puede observar la disminución en la cuota a pagar que se está dando en el ISD español. Son 5 CCAA las que han disminuido la cuota a pagar en el año 2018 (Andalucía, Extremadura, Murcia, Castilla y León y Asturias) para familiares directos, mientras que la única región que ha subido el tributo en 2018 ha sido Cantabria.

En el gráfico 5.3 se muestra la cuota a pagar en las distintas Comunidades Autónomas de un contribuyente de 30 años que recibe de sus padres una donación de 800.000 euros.

Gráfico 5.3: Cuota a pagar por donación de 800.000 euros (2018)



Fuente: elaboración propia, a partir del Consejo General de Economistas de España (2018)

En el gráfico 5.3 se observa que el trato tan diferente entre Comunidades Autónomas que se daba por el caso de una herencia de 800.000 también se da para el caso de una donación. En el caso de la donación, Andalucía no ha suprimido el impuesto para donaciones inferiores a 1 millón de euros y es la Comunidad Autónoma con una mayor cuota a pagar para una donación de 800.000 euros, siendo esta de 208.159,35 euros.

Por otra parte, en Canarias es casi inexistente el impuesto, con una cuota a pagar de 200,12 euros y Madrid, Murcia y La Rioja son las siguientes Comunidades Autónomas con mejor trato fiscal.

En resumen, en los gráficos 5.1, 5.2 y 5.3 se puede ver que el ISD español es un impuesto descentralizado en el que:

- Las CCAA ejercen sus competencias normativas.
- Hay grandes diferencias en la tributación entre CCAA.

Esta descentralización del ISD tiene una serie de consecuencias:

- Cambio en los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas. Esta “guerra fiscal” que consiste en una bajada del ISD provoca una pérdida de ingresos a las Comunidades

Autónomas que en los últimos años están disminuyendo la cuantía a pagar de este impuesto. Por otra parte, al bajar la presión fiscal en este impuesto, consiguen que individuos de otras regiones se trasladen a su Comunidad Autónoma y gracias a esto se benefician del pago de estos en otros impuestos de mayor cuantía como son el IRPF o el IVA.

Por lo tanto, se está distorsionando la elección de residencia al haber incentivos a la movilidad por ser un impuesto descentralizado con un trato a los individuos tan diferente en las distintas CCAA.

-Problema de desequilibrio financiero horizontal entre las distintas CCAA debido a que su cantidad recaudada es muy distinta.

-Posible exportación del impuesto, ya que los individuos tienen incentivos a desplazar su residencia a las CCAA donde la cuota a pagar sea más baja para que sus herederos paguen una cuota menor.

-Posible desaparición del impuesto a medio/largo plazo debido al exceso de competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre este. En algunos países federales (Canadá y Australia) el impuesto se descentralizó y acabó desapareciendo. Como no hay una tarifa mínima del impuesto, si las Comunidades Autónomas siguen bajando la presión fiscal sobre este impuesto, acabará desapareciendo. Ya hay Comunidades Autónomas en las que bajo determinadas condiciones y para los grupos familiares directos la cantidad a pagar del impuesto es casi nula o nula, como Andalucía o Canarias.

-Situaciones tensas en la sociedad. Los individuos pertenecientes a las CCAA con una mayor presión fiscal creen que no es justo que por el hecho de residir en una determinada Comunidad Autónoma tengan que pagar una cuantía mucho mayor de ISD que en otras Comunidades Autónomas. A raíz de esto, se han formado plataformas como “Stop Sucesiones” en la Comunidad Autónoma de Aragón que luchan contra la supresión del impuesto.

5.3 Recomendaciones

Como he explicado en el apartado 5.2, el ISD español es un impuesto descentralizado que genera una serie de consecuencias negativas.

A continuación, voy a exponer una serie de recomendaciones para la mejora del ISD español:

-La primera recomendación es que el ISD español se atribuyera al nivel central. El estudio realizado en el apartado 3.3 dice que el ISD debe atribuirse al nivel central. En el caso del ISD español esto no es así y a raíz de esto surgen una serie de problemas que se evitarían centralizando el impuesto.

Al atribuir el ISD al Estado se evitaría el desplazamiento de las bases de una Comunidad Autónoma a otra, además de la posible desaparición del impuesto a medio/largo plazo a causa de la “guerra fiscal” entre Comunidades Autónomas.

Al atribuirse el impuesto al nivel central las Comunidades Autónomas sufrirían una pérdida de ingresos, que debería de ser contrarrestada con unas transferencias de nivelación del Estado.

-Otra recomendación sería que el impuesto siguiera siendo descentralizado pero se regularan las competencias normativas de las CCAA sobre este.

Las CCAA seguirían teniendo competencias normativas pero el Estado establecería una tarifa mínima para todas las Comunidades Autónomas. De esta forma, se evitaría la posible desaparición del impuesto y disminuirían las desigualdades en cuanto a presión fiscal se trata de las distintas CCAA, ya que con esta medida, no habría ninguna Comunidad Autónoma en la que la cuantía a pagar fuera nula o prácticamente nula.

Algunas CCAA aumentarían sus ingresos vía ISD ya que la tarifa mínima sería mayor que la que tienen en la actualidad. Además, esta medida desincentivaría la movilidad entre regiones ya que la tributación entre regiones sería más pareja.

-Otra recomendación es que las CCAA siguieran teniendo las competencias sobre el rendimiento del impuesto pero las competencias normativas pasaran a formar parte del Estado. En este caso el ISD pasaría a ser un ingreso transferido para las CCAA.

De esta forma, al tener la competencia normativa el Estado, se corregirían todos los problemas mencionados anteriormente al ser todas CCAA tratadas de la misma forma.

Con esta medida, al establecerse un mismo tipo impositivo para todas las CCAA, habría CCAA que verían aumentados sus ingresos tributarios y otras que los verían disminuidos. Aquellas CCAA que vieran disminuidos sus ingresos tendrían que tener transferencias de nivelación del Estado para recuperar dichos ingresos.

-La última opción y menos recomendable es suprimir el impuesto.

Al suprimir el impuesto las CCAA tendrían que recibir transferencias de nivelación del Estado para poder prestar los mismos bienes y servicios a sus ciudadanos. Los principios impositivos explicados en el apartado 5.1 justifican la existencia del impuesto y creo que cualquiera de las otras tres recomendaciones anteriores son mejores que la de eliminar un impuesto que persigue la equidad tributaria intergeneracional.

6. CONCLUSIONES

El principal objetivo del trabajo era analizar la descentralización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español. Como hemos visto en el trabajo, el ISD es un impuesto que se debe atribuir al nivel central, pero en España no es así y esto genera una serie de consecuencias negativas que he analizado.

A lo largo del trabajo he obtenido una serie de conclusiones importantes.

La primera conclusión importante es que la teoría de la hacienda pública justifica la existencia del impuesto. Esta conclusión la he obtenido en la sección número 2, analizando los principios impositivos de eficiencia, equidad y sencillez. Para justificar la existencia del impuesto me he basado en argumentos como el principio de equidad horizontal, que se basa en que dos individuos con la misma renta deben pagar lo mismo, con independencia de la procedencia de esa renta. Los individuos que aumentan su renta vía trabajo tributan en el impuesto sobre la renta, así que los individuos que aumentan su renta vía herencia o donación es de entender que tengan que pagar un determinado tributo por ello.

La segunda conclusión que he obtenido en el trabajo es que el ISD debe atribuirse al nivel central. Esta conclusión la he obtenido en la sección número 3. Para ello he utilizado los criterios de Musgrave (1983) y de Mathews (1983), como por ejemplo el criterio de movilidad, que dice que los impuestos con bases de alta movilidad deben ser atribuidos

al nivel central y como los individuos son móviles el ISD según este criterio debe atribuirse al nivel central.

Otra conclusión que he obtenido ha sido que movimientos que quieren acabar con el impuesto como “Stop sucesiones” en Aragón dicen afirmaciones falsas, como que el ISD provoca una doble imposición, al tener que tributar mediante el ISD por una incremento de una capacidad económica que ya ha sido gravada anteriormente mediante otros impuestos como el impuesto sobre la renta. Esta afirmación pierde su sentido al analizar los elementos básicos del ISD español en el apartado 4.2, ya que se puede observar que el sujeto pasivo en el ISD es la persona que recibe la herencia o donación, y esta persona no ha tenido que pagar ningún tributo anteriormente por este incremento de su capacidad económica.

La última conclusión importante que he obtenido en el trabajo ha sido que al analizar la descentralización del ISD español en el apartado 5.2 se puede observar que se cumplen las consecuencias analizadas por la teoría del federalismo fiscal de descentralizar un impuesto que debe atribuirse al nivel central, como una posible desaparición del impuesto a medio/largo plazo debido al exceso de competencias normativas de las Comunidades Autónomas sobre éste.

Con la realización de este trabajo fin de grado también he conseguido dar una serie de aportaciones, a destacar las recomendaciones explicadas en el 5.3 para una mejora del ISD español, como que el ISD se atribuya al nivel central.

Otra aportación sería la recopilación de información llevada a cabo en el epígrafe 4.2.2, en el que explico los elementos cuantitativos del impuesto recopilando información de distintas leyes como la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Texto actualizado de las disposiciones dictadas a la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, para así dar una información más clara de elementos básicos del impuesto como son las reducciones que se practican en éste.

También me he encontrado con una serie de limitaciones a la hora de realizar el trabajo. Entre estas limitaciones estaría un uso de un mayor número de principios impositivos para justificar la existencia del ISD.

Otra limitación sería una mayor cantidad de criterios, además de los de Musgrave (1983) y Mathews (1983) para analizar a qué nivel de gobierno debe atribuirse el impuesto.

En estos dos casos, con un mayor número de criterios podría haber hecho un análisis más completo, tanto de la justificación de la existencia del impuesto como de a qué nivel de

gobierno debe atribuirse éste, pero para que el trabajo no fuera demasiado extenso he seleccionado los criterios que me han parecido más relevantes.

Otra limitación con la que me he encontrado ha sido la falta de datos reales de declaraciones en distintas CCAA para poder hacer un análisis más completo de la diferencia en la cuota a pagar entre distintas CCAA.

Para finalizar, quiero plantear una serie de posibles extensiones para próximos trabajos. Creo que sería interesante realizar un trabajo que se centre en la planificación fiscal de los contribuyentes con una mayor capacidad económica, que mediante beneficios fiscales como la reducción por heredar bienes destinados a una actividad económica disminuyen de una manera considerable su cuota a pagar.

También me parecería recomendable un trabajo que se centre en analizar la movilidad de los individuos causada por el uso de competencias normativas de las CCAA en el ISD, como por ejemplo el estudio realizado por López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F. (2017).

BIBLIOGRAFÍA

Castells, A. (1988) “Hacienda Autónoma Una perspectiva de federalismo fiscal” *Ariel Economía*, Barcelona.

Costa, M. et al (2005) “Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico” *Thomson Civitas*, Navarra.

Consejo General de Economistas de España (2018) “Panorama de la fiscalidad autonómica y foral 2018”. Recuperado de: <https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF-%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>

Domínguez Barrero, F. (2015) “Introducción a la planificación fiscal 2.^a edición”. *Prensas de la universidad de Zaragoza*, Zaragoza.

Holtz-Eakin, D. et al. (1993). “The Carnegie Conjecture: Some Empirical Evidence”, *Quarterly Journal of Economics*, pp. 413-435.

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>

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*. 7 de junio de 1991, 136. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. *Boletín Oficial del Estado*. 5 de julio de 1995, 159, pp 20394 a 20404. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>

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. *Boletín Oficial del Estado*. 19 de diciembre de 2009, 305. pp 107086 a 107155. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-20375>

López Laborda, J. (2015). *Economía Pública II*. Curso 2015-2016. Universidad de Zaragoza.

López Laborda, J. (2016). *Hacienda Autonómica y Local*. Curso 2016-2017. Universidad de Zaragoza.

López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F. (2017). “Movilidad de los contribuyentes de rentas altas en respuesta a las diferencias regionales en los impuestos personales”. Universidad de Zaragoza. Recuperado de: <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2017-28.pdf>

Mathews, Rusell L. (1983). “Tax Effectiveness and Tax Equity in Federal Countries”, en McLure (1983), pp. 70-86.

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017). *Libro Electrónico “Tributación Autonómica”*. Recuperado de: <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Paginas/Home.aspx>

Musgrave, Richard A. (1983). “Who Should Tax, Where and What?”, en McLure (1983a), pp 2-23.

Tahiri, J. (2018). “Cataluña fue la comunidad que más impuestos creó el año pasado y la que más tributos tiene”. *ABC* (Diario digital). Recuperado de: https://www.abc.es/economia/abci-cataluna-comunidad-mas-impuestos-creo-pasado-y-mas-tributos-tiene-201802261224_noticia.html

Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de Aragón*. 30 de diciembre de 2015, 250. Recuperado de: http://aragon.es/estaticos/GobiernoAragon/Departamentos/HaciendaAdministracionPublica/nTributos/Documentos/ley_10_2015_anexo_I.pdf

Viñas, J. (2018). “Las comunidades bajan impuestos a las herencias y suben los tributos a la compra de vivienda”. *Cinco días*. (Diario digital). Recuperado de: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/26/midinero/1519640720_373865.html

ANEXOS

Anexo 1. Competencias CCAA Adquisiciones “mortis causa” (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 (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 (seismos, 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)

Anexo 2. Competencias CCAA Adquisiciones “inter vivos” (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 (seísmos, 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)