



[Presente y futuro del ISD regional]

Autores y e-mail de la persona de contacto: Marta Melguizo Garde,
mamelgui@unizar.es

Departamento: Departamento de Estructura e Hª Económica y Economía Pública

Universidad: Zaragoza

Área Temática: *Sector público, financiación autonómica y local*

Resumen: *El objetivo básico de este trabajo es analizar cuál es la incidencia de la normativa de cada Comunidad Autónoma de régimen común referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en vigor en el año 2014 y de las Propuestas del Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución. Para ello simularemos aisladamente cada regulación sobre un panel de declarantes, lo que nos permitirá tener una visión comparada de los aspectos claves de la funcionalidad efectiva del tributo entre territorios en el presente donde frente a algunas CCAA que han avanzado en la supresión del impuesto otras han eliminado generosas bonificaciones concedidas en el pasado. Además permitirá contextualizar y valorar convenientemente los escenarios de reforma propuestos en aras a iluminar los inminentes cambios legislativos a realizar que emanan de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 3 de septiembre de 2014.*

Palabras Clave: *Sucesiones, Donaciones, Impuestos, Recaudación, federalismo fiscal*

Clasificación JEL: D12, D60, D64, H31

* La autora agradece la inestimable colaboración del profesor Miguel Angel Barberán y de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón en la elaboración del panel de declarantes utilizado en este trabajo. Quiero agradecer el permitirme el uso de la misma.

1.- Introducción

El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, ha puesto en el candelero la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD en adelante). Un impuesto cuya cesión normativa a las Comunidades Autónomas (CCAA en adelante), sobre todo a partir del año 2002, ha supuesto que la estructura básica del impuesto sea básicamente la de su aprobación en 1989, lo que se plasma en que seamos el país con mayores tipos efectivos de sucesiones según el FMI, pese a que en la realidad solamente los no residentes y los parentescos más lejanos tributen de acuerdo a ella.¹ El resto de contribuyentes tributa de acuerdo a la Comunidad Autónoma de residencia....Pero también al año de fallecimiento o donación, ya que el ISD es seguramente el tributo que más se modifica por el legislador autonómico, situación que con la crisis se ha agravado pues algunas CCAA han minorado algunos de los beneficios fiscales previamente aprobados. Por tanto la pregunta inmediata, antes de abordar futuras reformas, es concretar cuál es el presente del ISD cedido a las CCAA.

Pero más que enumerar la profunda disparidad de medidas (tanto si atendemos al tipo de beneficio fiscal aprobado, al grado de generalidad, al tipo de transmisión, a la evolución temporal de las medidas, etc) nuestro objetivo es valorar la incidencia de estas normas y propuestas reformadoras en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución. Para lo que partiremos de la simulación de cada normativa autonómica y propuesta legislativa sobre un panel de declarantes.²

¹ El ISD es regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre en adelante nos referiremos a esta norma como LISD. Desde el 2002 las CCAA pueden fijar reducciones, las escalas de gravamen y de coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones amén de regular aspectos de gestión.

² Dada la carencia de datos a nivel nacional se ha decidido utilizar el panel de declarantes elaborado por Barberán (2006) procedente de autoliquidaciones por este impuesto en la comunidad de Aragón el año 2010. Esta muestra presenta dos activos. El primero es que corresponde al último año de aplicación de la normativa estatal en Aragón por lo que no se ve influenciado por la normativa aragonesa. Y el segundo es que ha sido utilizada en los trabajos de Barberán y Melguizo (2007, 2010) por lo que permite al lector interesado valorar el devenir normativo autonómico. Entre sus limitaciones, además de las obvias restricciones regional y temporal, destacaremos las carencias de la información disponible ya que básicamente sólo se conoce grado de parentesco, la base imponible (que incluye, en su caso, el ajuar, los bienes adicionados y acumulados, sin descripción detallada de los mismos, etc), la edad para los menores de 18 años y el coeficiente multiplicador utilizado de acuerdo a la regulación estatal. Por lo que muchas de las disposiciones autonómicas no van a poder simularse, y destacaremos por su trascendencia las referidas a las reducciones por minusvalía o las que se refieren a transmisión de empresas y negocios profesionales, seguros de vida, vivienda habitual, etc.

El trabajo se divide en cuatro apartados, además de esta introducción. Comenzaremos por el presente del impuesto distinguiendo un apartado según se trate de Sucesiones, el primero, o Donaciones, el segundo. El tercer apartado estudia las propuestas referidas a ISD de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español. Para cada uno de ellos se analizarán, las medidas autonómicas aprobadas y simuladas en la muestra y los efectos de las mismas sobre la incidencia, el potencial recaudatorio y la redistribución del impuesto. El trabajo concluye con un apartado de consideraciones finales.

2.- Panorama de la tributación de Sucesiones en 2014

Tal y como se observa en el cuadro 1 las fórmulas empleadas en los procesos de revisión normativa, aún centrándonos en las transmisiones mortis causa, han sido muy variadas. No obstante, podemos distinguir tres bloques de CCAA atendiendo a las medidas tributarias que afectan a las transmisiones hereditarias a favor de los declarantes de los grupos I (descendientes menores de 21 años) y II (resto de descendientes, ascendientes y cónyuges) del artículo 20 de la LISD, que son más del 85% de la muestra además de concentrar el grueso de las reformas autonómicas.

El primer bloque lo formarían aquellas que plantean las reformas más ambiciosas, tanto por la amplitud de sujetos pasivos que se benefician (engloban al grupo I y II de parentesco sin restricciones) como por la generosidad de las medidas (la cuota tributaria final supone entre un 1% y un 5% de la obtenida aplicando la regulación estatal). Hay diferencias entre ellas según el incentivo utilizado (reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores o tipo de gravamen máximo) así como por el alcance de sus medidas. Empezaremos por las que básicamente han apostado por una bonificación del 99% de la cuota. Nos referimos a Cantabria, la Comunidad de Madrid, La Rioja, Castilla-La Mancha (con un 95% en vez de un 99%) y la Comunidad Valenciana que recientemente ha bajado la bonificación hasta el 75%. Por su parte, Galicia ha acompañado las generosas deducciones anteriores -del 99% para grupo I y del 100% para el grupo II con bases imponibles que no superen los 125.000 euros- con un incremento de las reducciones estatales, el establecimiento de un coeficiente multiplicador unitario para todos los descendientes de los grupos I y II y la aprobación de una escala de gravamen propia. Dicha escala es muy generosa en comparación con las aprobadas hasta ahora, ya que el primer escalón de la escala

autonómica tributa al 5% (mientras que de acuerdo a la normativa estatal estaría tributando con tipos comprendidos entre el 7,65% y el 13,60%) y a que el mayor tipo marginal autonómico, el aplicable a transmisiones de más de 1.600.000 euros, es del 18%, poco más de la mitad del estatal, que es del 34%. Curiosamente Cataluña, que emplea la misma escala y era de las CCAA menos supresoras en el pasado, ahora pasa a estar en la cabeza al haber aumentado las reducciones personales (siendo la más alta, de 100.000 como la Valenciana), eliminado la distinción por patrimonio preexistente y haber establecido una bonificación que puede llegar hasta el 99% a partir de la fijación de una escala de bonificaciones de estructura similar a la habituales escalas de gravamen. Por su parte, Baleares mediante otra innovadora medida tributaria, en este caso una deducción, consigue se tribute como máximo a un tipo del 1% de la Base Imponible.

El segundo bloque lo conformarían aquellas CCAA que han decidido disminuir sustancialmente el impuesto (fijando un coeficiente multiplicador comprendido entre 0 y 0,04 (como sucede en el Principado de Asturias para el grupo I de parentesco) o reducciones o bonificaciones del 100% (tal y como sucede en Andalucía, Aragón, Extremadura, Castilla-León y Asturias para el grupo II) pero excluyendo a los más ricos,. De esta manera no tributan las adquisiciones mortis causa de familiares del grupo II (en Aragón sólo se permite a cónyuges, hijos, o nietos cuando el hijo haya fallecido) cuyo patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 siempre que no superen los 150.000 euros en Asturias y Aragón y 175.000 en Andalucía y Extremadura (el límite de patrimonio es 300.000). En las CCAA anteriores, salvo Andalucía que establece la reducción anterior también para el grupo I de parentesco, han optado por ser más generosos con los descendientes menores, de manera que en Asturias no tributan si su patrimonio preexistente cumple el límite señalado anteriormente (ya que su coeficiente multiplicador es nulo) o tributan ligeramente cuando el patrimonio es mayor (el coeficiente multiplicador varía entre 0,02 y 0,04). En Aragón los menores de 18 años heredan hasta 3.000.000 euros sin pagar impuestos con independencia de cuál sea su patrimonio previo. Dentro de este bloque incluiríamos a Castilla y León por el nivel de reducción elegido, que es también de 175.000, pese a no establecer ningún tipo de requisito patrimonial.

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

CCAA	I: Descendientes < 21 años	II: Resto Descendientes, Cónyuge y Ascendientes	III	
Reducciones según ley estatal	$[15.956,87 + (21-\text{edad}) 3.990,72] \leq 47.858,59$	15.956,87	7.993,46 IV: 0	
Andalucía	Reducción 100% hasta BL=0; Si BI ≤ 175.000 y Patrimonio Previo ≤ 402.678,11			
Aragón	Hijo < 18 años Reducción 100% ≤ 3.000.000			
	Reducción 100%; Cónyuge e Hijos; Total Reducciones (sin seguros de vida) ≤ 150.000; si Patrimonio Previo ≤ 402.678,11			
	Bonificación 50% CT (incompatible con las otras medidas autonómicas)			
Principado de Asturias	Coefficiente Multiplicador entre 0,00 (si Patrimonio Previo ≤ 402.678,11) y 0,04	Bonificación 100% CT si BI ≤ 150.000 y Patrimonio Previo ≤ 402.678,11		
Islas Baleares	Reducción $[25.000 + (21-\text{edad}) 6.250] \leq 50.000$ Bonificación 99% CT	Reducción 25.000	8.000 IV: 1.000	
	Cuota ≤ 1% BI (mediante deducción)			
Canarias	Reducción del 100% con límite según edad < 10 años: 138.650 11-15 años: 92.150 16-18 años: 57.650 19-21 años: 40.400 Bonificación 99,9% CT	Reducciones: Cónyuge 40.400 Hijos: 23.125 resto (nietos, ascendientes) 18:500 Sólo podemos simular nietos y resto, que consideraremos hijos	9.300 IV: 0	
Cantabria	Reducción $[50.000 + (21-\text{edad}) 5.000]$	Reducción 50.000	8.000 IV: 0	
	Bonificación 99% CT			
Castilla y León	Reducción $[60.000 + (21-\text{edad}) 6.000]$	Reducción 60.000		
	Reducción (incluyendo todas) de hasta 175.000			
Castilla – La Mancha	Bonificación 95% CT			
Cataluña	Reducción $[100.000 + (21-\text{edad}) 12.000] \leq 196.000$	Reducción 100.000 (cónyuge e hijos), 50.000 nietos No simulables: 50.000 convivencia y ayuda mutua, 30.000 ascendientes	8.000 IV: 0	
	Escala de gravamen propia con 5 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7% (BL < 50.000) y 32% (BL > 800.000). No distingue Patrimonio Preexistente.			
	Bonificación: 99% para cónyuges. Para el resto grupo I y II se aplica la escala siguiente. Simulada la escala a todo grupo I y II con BL > 0			
	Base imponible	Bonificación (%)	Resto BI	Bonificación marginal (%)
	0,00	0,00	100.000,00	99,00
	100.000,00	99,00	100.000,00	97,00
	200.000,00	98,00	100.000,00	95,00
	300.000,00	97,00	200.000,00	90,00
	500.000,00	94,20	250.000,00	80,00
	750.000,00	89,47	250.000,00	70,00
	1.000.000,00	84,60	500.000,00	60,00
	1.500.000,00	76,40	500.000,00	50,00
	2.000.000,00	69,80	500.000,00	40,00
	2.500.000,00	63,84	500.000,00	25,00
	3.000.000,00	57,37	en adelante	20,00

Cuadro 1(continuación).- Medidas fiscales simuladas en el panel referentes a sucesiones

Comunidad Valenciana	Reducción $[100.000+(21-\text{edad})8.000]$ ≤ 156.000	Reducción 100.000	
	Bonificación 75% CT		
Extremadura	Reducción $[18.000+(21-\text{edad})6.000]$ ≤ 70.000		
	Reducción de hasta 175.000 (incluyendo todas salvo la de minusválidos) si Patrimonio Previo $\leq 300.000,00$ y el caudal hereditario es $\leq 600.000,00$		
Galicia	Reducción $[1.000.000+(21-\text{edad}) 100.000]$	Reducción ≥ 25 años 18.000 Resto: $[900.000-(\text{edad}-21) 100.000]$ no se puede simular	8.000 IV: 0
	Bonificación 99% CT	Bonificación 100%CT si BI ≤ 125.000	
Coefficiente Multiplicador igual a 1 Escala de gravamen propia con 6 escalones y tipos marginales comprendidos entre 5% (BL < 50.000) y 18% (BL $> 1.600.000$)			
Comunidad de Madrid	Reducción $[16.000+(21-\text{edad})4.000] \leq 48.000$	Reducción 16.000	8.000 IV: 0
	Bonificación 99% CT		
Región de Murcia	Deducción 99% CT(tras Ded.)		
La Rioja	Deducción 99% CT(tras Ded.)		

Nota: Grupos de Parentesco fijados por el art. 20 LISD no definidos previamente:

III. Colaterales de 2º y 3º grado y ascendientes y descendientes por afinidad (hermano, tío, sobrino, suegro, yerno,...)

IV: Colaterales de 4º grado y grados más distantes (primo hermano, hijo de sobrino, ...) y extraños

Fuente: Elaboración propia.

Matizaremos que en Aragón se ha introducido una bonificación (del 50% en 2014) incompatible con las medidas anteriores de manera que los excluidos de las medidas anteriores pagan ahora la mitad.

Finalmente nos referiremos a Murcia y Canarias. Curiosamente ambas CCAA tenían generosas medidas para los contribuyentes I y II (bonificaciones del 99% o 99,9% respectivamente) pero como en la actualidad sólo se circunscriben al grupo I conforman el grupo de CCAA con menor alcance mitigador del impuesto, el tercer bloque.

Como se observa en el cuadro 2 las medidas autonómicas favorecen a casi todos los contribuyentes de los grupos I y II que pagaban con la legislación estatal. Mayoritariamente benefician a más del 91,70% de los mismos. A excepción claro Murcia que, al circunscribirse al grupo I, beneficia sólo a un 1,01% (los 5 contribuyentes de grupo I que pagaban con la normativa estatal).

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

		Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favorecidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	Contribuyente I y II favorecidos (%)
Ley estatal	A pagar: 494	5	476	13				
	Cuotas cero: 1.233	35	1.166	32				
Andalucía	A pagar	0	34	0	460	460	0	93,12%
	Cuotas cero	40	1608	45				
Aragón	A pagar	0	36	13	494	445	49	100 %
	Cuotas cero	40	1.606	32				
Asturias	A pagar	0	41	0	453	453	0	91,70%
	Cuotas cero	40	1.585	45				
I. Baleares	A pagar	5	262	8	494	219	275	100 %
	Cuotas cero	35	1.380	37				
Canarias	A pagar	4	283	10	494	197	297	100 %
	Cuotas cero	39	1.359	35				
Cantabria	A pagar	3	124	1	494	366	128	100 %
	Cuotas cero	37	1.518	44				
Castilla-León	A pagar	0	95	0	494	477	17	100 %
	Cuotas cero	40	1.547	45				
Castilla-La Mancha	A pagar	5	476	13	494	0	494	100 %
	Cuotas cero	35	1.166	32				
Cataluña	A pagar	0	45	0	494	449	45	100 %
	Cuotas cero	40	1.597	45				
C. Valenciana	A pagar	0	45	0	494	449	45	100 %
	Cuotas cero	40	1.597	45				
Extremadura	A pagar	0	40	2	460	452	8	93,12%
	Cuotas cero	40	1.602	43				
Galicia	A pagar	0	46	0	494	440	46	100 %
	Cuotas cero	40	1.596	45				
C. Madrid	A pagar	5	460	13	494	16	478	100 %
	Cuotas cero	35	1.182	32				
Murcia	A pagar	5	476	13	5	0	5	1,01 %
	Cuotas cero	35	1.166	32				
La Rioja	A pagar	5	476	13	494	0	494	100%
	Cuotas cero	35	1.166	32				

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Finalmente, hemos de referirnos al grupo de parientes más lejanos o incluso a aquellos perceptores para los que no media parentesco alguno, esto es, los grupos III y IV del artículo 20 LISD respectivamente. Aunque seis CCAA han mejorado las reducciones (Islas Baleares, Canarias, Cantabria, Galicia, Cataluña y la Comunidad de Madrid) sólo tres inciden en el panel de declarantes, según el cuadro 3. Tan sólo Canarias incrementa ligeramente el número de declarantes con cuota cero en lo que respecta al grupo III y, con respecto al grupo IV de parentesco, Baleares, la única que legisla al respecto, incrementa en dos los casos de cuota nula.

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

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

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

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

Cuadro 4.- Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CCAA

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal	15,67%	3.597.370		
Andalucía	16,71%	2.559.152	1.038.217	28,86%
Aragón	16,08%	1.787.090	1.810.279	50,32%
Asturias	11,47%	2.631.955	965.414	26,84%
I. Baleares	6,94%	1.350.332	2.247.037	62,46%
Canarias	15,23%	3.013.912	583.458	16,22%
Cantabria	1,29%	190.183	3.407.186	94,71%
Castilla-León	18,34%	1.640.665	1.956.705	54,39%
Castilla-La Mancha	6,40%	1.469.358	2.128.011	59,15%
Cataluña	4,39%	1.007.097	2.590.273	72,00%
C. Valenciana	13,70%	1.505.963	2.091.406	58,14%
Extremadura	19,68%	2.530.290	1.067.080	29,66%
Galicia	5,92%	1.344.627	2.252.742	62,62%
Madrid	5,99%	1.361.955	2.235.414	62,14%
Murcia	15,57%	3.573.422	23.948,04	0,67%
La Rioja	6,01%	1.379.758	2.217.612	61,65%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Se observa que en 2/3 de las CCAA la pérdida recaudatoria es notoria ya que supone más de la mitad de los rendimientos potenciales del impuesto. De este modo, la caída sobre la recaudación inicial es de al menos un 58,14% en el primer bloque de CCAA llegando a ser de hasta un 94,71% en Cantabria. No obstante, Castilla-León y Aragón, que son del segundo grupo les siguen con más de un 50% aunque el resto se sitúa entre el 26,8% y el 29,6%. Por su parte, Canarias con un 16% y la Región de Murcia con un 0,67% son las que menos recaudación pierden.

El principal argumento a favor de la permanencia del ISD en los modernos sistemas fiscales es su contribución al logro de una mejor redistribución de la riqueza, si bien la

incidencia última que pueda tener el tributo respecto a dicho objetivo ha de ser limitada.

Conviene aclarar desde el principio que nuestro ejercicio se limita a cuantificar el impacto redistributivo del impuesto sobre las porciones transmitidas por herencia o donación. Los datos con los que hemos trabajado no ofrecen información con respecto al patrimonio preexistente, tan sólo tenemos una agrupación de las transmisiones en función del coeficiente multiplicador. Esto hace imposible que podamos calcular con el rigor deseado el efecto último que el tributo tendrá sobre el patrimonio total de los sujetos. No obstante, y con todas las cautelas con las que se han de interpretar los resultados, hemos de pensar que si el impuesto se muestra redistributivo sobre una parte de la riqueza (aquella adquirida por medio de una herencia o donación) lo hará también en última instancia sobre el patrimonio acumulado de los sujetos.

Además, el análisis que planteamos sobre el efecto redistributivo del impuesto considera como única diferencia entre individuos el importe de las transferencias recibidas. No obstante, se podrían tener en cuenta otros factores, como el parentesco, y realizar un análisis más preciso utilizando el criterio de la dominancia de Lorenz generalizada secuencial desarrollado por Atkinson y Bourguignon (1987).³

Para llevar a cabo nuestro análisis y precisar la capacidad redistributiva que este impuesto pueda tener utilizaremos diversos tipos de índices de progresividad y redistribución.⁴

En nuestro caso, son de especial interés los denominados índices de concentración, en adelante C, los cuales se refieren tanto a la estructura del impuesto como de la distribución de la materia imponible. Son indicadores que tratan de comparar las distribuciones antes y después de impuestos y se consideran índices redistributivos porque atienden a la efectividad del impuesto. En general, estos índices utilizan como instrumentos principales el establecimiento de las correspondientes curvas de Lorenz y la medición del grado de desigualdad en la distribución a partir del índice de Gini, en

³ Véase López Laborda y Onrubia (2005).

⁴ La obtención de índices favorables de progresividad no implica necesariamente que exista una importante redistribución. Un impuesto puede ser muy progresivo y tener una escasa incidencia sobre la redistribución si su capacidad recaudatoria es muy reducida o si, como en este caso, recae sobre una parte reducida del objeto imponible. Es decir, la capacidad redistributiva de un impuesto viene determinada por la efectividad de la función impositiva cuando se aplica sobre una determinada distribución de materia imponible.

adelante G, resultando de especial interés en aquellos casos en que la distribución del impuesto no es uniforme en relación con la materia objeto de gravamen, es decir, cuando existe una distribución muy desigual de contribuyentes en cada tramo, como sucede en el tributo que estamos examinando.

Comenzaremos por referirnos al índice de Kakwani, según el cual el impuesto será progresivo si el grado de concentración de los pagos impositivos es mayor que el grado de concentración del objeto imponible. Este índice puede ser complementado por el denominado índice de Suits, el cual en vez de tomar como referencia los porcentajes acumulados de individuos, opta por tomar como base de comparación los porcentajes acumulados de objeto imponible. Este último índice se basa en una curva, que relaciona la distribución acumulada de la materia imponible declarada y la distribución acumulada de los impuestos pagados, con lo que se obtiene una visión interesante sobre la progresividad del impuesto por tramos de base imponible.

Si los índices expuestos hasta aquí confirmasen la progresividad efectiva del impuesto, podríamos intuir que este tendrá algún efecto en cuanto a la redistribución de su objeto imponible. No obstante, la mensurabilidad de este efecto (general y también desagregada entre sus distintos elementos básicos) corresponde al índice de Reynolds-Smolensky que medirá la reducción provocada en la desigualdad originaria entre las transmisiones a partir de los valores obtenidos en Gini por la aplicación del impuesto.

Habría sido deseable que el panel tuviera información sobre la situación patrimonial de los distintos perceptores antes de que se integrasen las correspondientes herencias. De esta manera se podría valorar la desigualdad existente antes y después de aplicado el tributo con respecto al patrimonio total de los sujetos que participan en esas transmisiones. No obstante dicha información no estaba disponible. En consecuencia, con los datos obtenidos hemos de referirnos en nuestro análisis al estudio de la desigualdad entre transmisiones gratuitas y al efecto que el impuesto pueda tener en la reducción de dicha desigualdad.

En general, las reformas autonómicas dan lugar a un impuesto con una mayor progresividad efectiva en todas las situaciones, tal y como se observa en el cuadro 5. Con un incremento sustancial en la mayoría de los casos del índice de Kakwani desde

el 0,3190 hasta valores en torno al 0,36, superando incluso al 0,37 en Galicia, Cantabria y las Islas Baleares (las CCAA del primer bloque) y Andalucía.⁵

Los resultados obtenidos en el índice de Suits confirman ese sesgo entre comunidades, si bien ahondan más en las diferencias, ya que mientras que la norma general es que se incrementa tras las nuevas normas autonómicas, en las del tercer bloque disminuye respecto a la situación de partida. En cuanto al índice de Reynolds-Smolensky todas las CCAA ofrecen resultados más modestos que los de la situación de partida.

Cuadro 5.- Índices de progresividad y redistribución por CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	0,020019	0,319056	0,594049
Andalucía		0,580168	0,965991	0,014756	0,371067	0,714912
Aragón		0,585991	0,959683	0,008933	0,364759	0,679167
Asturias		0,579615	0,964200	0,015308	0,369277	0,705610
I. Baleares		0,589050	0,965810	0,005873	0,370887	0,715181
Canarias		0,577570	0,927804	0,017354	0,332880	0,567557
Cantabria		0,594841	0,984343	0,000082	0,389420	0,858111
Castilla-León		0,587014	0,964339	0,007910	0,369416	0,703002
Castilla-La Mancha		0,588523	0,954079	0,006401	0,359156	0,673469
Cataluña		0,590936	0,963316	0,003987	0,368392	0,699684
C. Valenciana		0,588084	0,960764	0,006840	0,365840	0,687062
Extremadura		0,580523	0,964765	0,014400	0,369842	0,709819
Galicia		0,589236	0,967396	0,005687	0,372473	0,720384
Madrid		0,589133	0,964641	0,005791	0,369718	0,711221
Murcia		0,575073	0,915239	0,019850	0,320315	0,542550
La Rioja		0,589084	0,964192	0,005839	0,369269	0,709268

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

3.- Panorama de la tributación de Donaciones en 2014

El cuadro 6 recoge las medidas tributarias autonómicas que han podido ser simuladas por no corresponder a minusválidos o ser objetivas (para la compra de la vivienda, para montar un negocio o adquirir participaciones o empresas familiares, etc.).

De acuerdo a lo anterior sólo analizamos a 7 CCAA (Castilla-La Mancha, la Comunidad de Madrid, la Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Aragón, Galicia y Cataluña). En general sus iniciativas han tendido a replicar las medidas aprobadas para sus territorios en el ámbito de las transmisiones mortis causa. De hecho, las tres primeras han aprobado bonificaciones de la cuota tributaria de un 99% la Comunidad de Madrid, de un 75% (tras bajarla en 2014) la Comunidad Valenciana (que además de

⁵ Cuando varía la recaudación del impuesto, tal y como sucede en nuestro análisis, la comparación de los valores que arrojan el índice de Kakwani carece de valor normativo alguno [Lambert (1996), Díaz de Sarralde, S. y Ruiz-Huerta, J. (2006)].

la bonificación anterior permite aplicar las reducciones autonómicas establecidas para las transmisiones mortis causa, siempre y cuando, en ambos casos el patrimonio previo no supere los 2 millones de euros) y de un 95% en Castilla-La Mancha. Aragón, por su parte, ha establecido una bonificación y una reducción en similares términos a la existente para transmisiones mortis causa aunque en lo referido a ésta última con un mayor límite cuantitativo (exactamente el doble) al englobar todas las donaciones recibidas por el donatario (incluyendo las de otros donantes) en los últimos cinco años.

Cuadro 6.- Medidas fiscales simuladas para transmisiones “inter vivos”

CCAA	I: Descendientes < 21 años II: Resto de Descendientes, Cónyuge y Ascendientes	III: Colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes y descendientes por afinidad IV: resto familia y extraños
Ley estatal Andalucía, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Murcia, La Rioja		
Aragón	Reducción 100%; Cónyuge e Hijos; Total Reducciones por donante en 5 años ≤300.000; si Patrimonio Previo ≤ 402.678,11	
	Bonificación 50% CT (incompatible con las otras medidas autonómicas)	
Islas Baleares	Cuota ≤ 7% BL	Coef. Multiplicador más alto para colaterales 2º y 3º grado por afinidad: 1,95;2;2,1 y 2,3. No se pueden simular.
Castilla – La Mancha	Bonificación 95% CT (también para los discapacitados >65%)	
Cataluña	Escala de gravamen para hallar CI: de 0 a 200.000 5% de 200.000 a 600.000 7% de 600.000 en adelante 9%	
	Escala de gravamen propia con 5 escalones y tipos marginales comprendidos entre 7% (BL <50.000) y 32% (BL >800.000) (la misma que para Sucesiones). No distingue Patrimonio Preexistente.	
Comunidad Valenciana	Sólo para hijos y padres con patrimonios previos ≤ a 2.000.000 o minusválidos: Reducción : Hijos <21 años; [100.000+(21-edad)8.000] ≤156.000 Resto: 100.000 Bonificación 75 % CT ≤ 150.000	
Galicia	Escala de gravamen para hallar CI: de 0 a 200.000 5% de 200.000 a 600.000 7% de 600.000 en adelante 9% Coficiente Multiplicador igual a 1	
Comunidad de Madrid	Bonificación 99 % CT	

Fuente: Elaboración propia.

Por su parte, en Baleares, al igual que en el ámbito de las mortis causa, se establece vía deducción autonómica un umbral de tributación máxima, que en el caso de las donaciones es del 7% de la base liquidable (en vez del 1% de la base imponible de las mortis causa).

En cambio, Cataluña y Galicia establecen para las transmisiones inter vivos una escala de gravamen, curiosamente idéntica en ambos territorios, para las donaciones a grupo I y II que se instrumenten en escritura pública. Dicha escala es muy beneficiosa; con respecto a los tipos fijados por la LISD es sólo un poco más reducida a la aprobada para las mortis causa en Galicia.⁶ Además en Cataluña el resto de donaciones tributará a la escala aprobada para las sucesiones. En lo que respecta a los coeficientes multiplicadores los catalanes no distinguen según el patrimonio preexistente y Galicia fija, al igual que hizo en las transmisiones mortis causa, un coeficiente multiplicador unitario a los grupos I y II.

En el cuadro 7 tenemos una descripción de nuestra panel referente a donaciones. De acuerdo a la normativa estatal todos los contribuyentes tienen cuotas positivas ya que como máximo podrán aplicar una reducción del 95% en la transmisión de actividades económicas y participaciones empresariales que cumplan los exigentes requisitos del artículo 20.6 LISD.

En esta panel además de no poder distinguir los parentescos dentro de los grupos más que el caso de los nietos (lo cual imposibilita que se puede simular los coeficientes multiplicadores aprobados en Baleares para los parientes de 3º y 4º grado por afinidad, que son ligeramente inferiores a los del grupo IV) y las cuantías de patrimonio preexistente como pasaba en sucesiones, no se puede saber la edad ni siquiera en el caso de parentescos del grupo I. Destacaremos que en toda el panel sólo hay 4 perceptores con patrimonio previo superior a 402.678,10 e inferior a 2.007.380,43 y todos ellos son del grupo II, por lo que podrán aplicar la reducción valenciana pero no la aragonesa.

Seguimos sin simular los límites de las escalas de gravamen que suponen un redondeo de los establecidos por el art. 20 LISD. Como las donaciones se sitúan como máximo

⁶ Los tipos marginales se sitúan entre el 5% (mientras que de acuerdo a la normativa estatal los marginales aplicables a dicha base estarían entre el 7,65% y el 21,25%) y el 9%, aplicable a donaciones de más de 600.000 euros, (que supone casi la cuarta parte del estatal, que es del 34%).

en el escalón 13 no se ven afectadas por los incrementos de marginales de los escalones 15 y 16 aprobados por Andalucía, Murcia y Asturias. De manera que se concluye que Madrid, Valencia, Asturias y Baleares tendrían unas cifras ligeramente diferentes a las recogidas en los cuadros siendo su recaudación inferior ya que los escalones son más amplios).

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

	GRUPO I	GRUPO II	III	IV	TOTAL
	pagar	pagar	pagar	pagar	pagar
Ley estatal y demás CCAA	8	154	30	10	202
Aragón	0	10= 6 nietos +4 CM>1 que aplicarán bonificación	30	10	50 (24,8%)
C. Valenciana	0	8= 6 nietos +2 que aplicarán bonificación	30	10	48 (23,8%)
Cataluña	8	154, de ellos 4 se benefician al aplicar un CM menor	30	10	202 (100%) Sólo 4 (III) pagan más
Galicia	8	154, de ellos 4 se benefician al aplicar un CM menor	30	10	202 (100%) I y II pagan menos todos
C. Madrid, Baleares	8	154	30	10	202 (100%) I y II pagan mucho menos todos

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Se concluye que la tributación de los grupos I y II en la Comunidad Valenciana y Aragón es casi testimonial, ya que las reducciones suponen que sólo tributen los 6 nietos y unos pocos casos más beneficiándose además todos ellos de unas generosas bonificaciones (del 75% y 50% respectivamente).

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

Cuadro 8.- Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CCAA

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal, resto de CCAA	13,20%	702.607,98		
Aragón	18,27%	330.483,36	372.124,63	52,96%
I. Baleares	10,94%	582.558,02	120.049,96	17,09%
Castilla-La Mancha	6,39%	340.386,77	362.221,21	51,55%
Cataluña	8,10%	431.221,27	271.386,71	38,63%
C. Valenciana	18,01%	326.865,92	375.742,06	53,48
Galicia	9,54%	507.919,30	194.688,68	27,71%
C. de Madrid	6,11%	325.135,35	377.472,63	53,72%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

La caída de la recaudación se produce en todos los casos, si bien no con la misma intensidad. Así, en las Islas Baleares, Galicia y Cataluña la pérdida recaudatoria es menor, siendo en porcentaje un 17 % para la primera y del 27% y 38% para las restantes. En cuatro CCAA la recaudación es de menos de la mitad (de mayor caída a menor: Comunidad de Madrid, la Valenciana, Aragón y Castilla-La Mancha). Para Aragón hemos de tener presente que la pérdida recaudatoria podría ser menor en los años siguientes en la medida en que los mismos contribuyentes recibiesen otra donación ya que la reducción no puede superar los 300.000,00 € en 5 años. Cataluña y Galicia presentan ligeras diferencias ya que la primera beneficia con unas escalas diferentes también a los grupos III y IV.

En cuanto al tipo medio disminuye salvo en Valencia y Aragón puesto que son las únicas que establecen reducciones.

Finalmente, hemos de referirnos al análisis de sus índices de progresividad y de redistribución, que hemos sintetizado en el cuadro 9. En general, las reformas suponen una mayor progresividad efectiva del impuesto en todas las situaciones, con un incremento del índice de Kakwani desde el 0,12 inicial hasta valores superiores al 0,33 en Castilla-La Mancha, Aragón, la Comunidad de Madrid y la Valenciana (con valores superiores al 0,36 en los tres últimos casos). Sólo en Cataluña disminuye una centésima. La misma tendencia se observa si se analizan los índices de Suits.

Cuadro 9.- Índices de progresividad y redistribución por CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal , resto CCAA	0,5568048	0,5468806	0,6849432	0,0099241	0,1281385	0,2145960
Aragón		0,5470787	0,9216047	0,0097261	0,3648000	0,6663222
I. Baleares		0,5497232	0,6897791	0,0070816	0,1329743	0,2433246
Castilla-La Mancha		0,5465187	0,8958066	0,0102860	0,3390018	0,6252152
Cataluña		0,5560222	0,6701622	0,0007826	0,1133574	0,2056055
C. Valenciana		0,5464635	0,9253906	0,0103412	0,3685858	0,6762675
Galicia		0,5487312	0,7252898	0,0080735	0,1684851	0,3122622
C. Madrid		0,5465348	0,9223562	0,0102700	0,3655514	0,6746358

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Por su parte los valores obtenidos en los índices Reynolds-Smolensky permiten concluir que se mantiene el efecto redistributivo del impuesto, si bien aunque éste aumenta con respecto a la situación inicial en Castilla-La Mancha, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana, disminuye ligeramente también en Aragón, Islas Baleares, Galicia y Cataluña. En cualquier caso, las diferencias entre los índices son

ciertamente escasas (en la mayoría de los casos no llegan al 3% del índice inicial), por lo que el impacto de las reformas, en este sentido, no es muy relevante.

4.- Propuestas de reforma del ISD

En línea con lo propuesto por trabajos como el de Barberán, López y Melguizo (2010) la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014) aboga por⁷:

- la supresión de las reducciones personales y objetivas.⁸ La Comisión, en su propuesta 56, sugiere mantener alguna para discapacitados (también para donaciones de acuerdo a su propuesta 55), la correspondiente a la adquisición sucesiva de bienes y mejorar la de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.⁹
- el establecimiento de un mínimo exento para todos los contribuyentes, la aplicación de un tipo proporcional de gravamen y la supresión de los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente. Todos ellos abogan por favorecer a los cónyuges y descendientes (la Comisión engloba a los ascendientes también) pero difieren en cómo hacerlo. Así, mientras los autores referidos

⁷ Barberán, López y Melguizo (2010) simulan diferentes propuestas en una muestra diferente. De entre los escenarios analizados sobresale uno que tiene varias propiedades interesantes, ya que aproxima nuestro impuesto al de los países de nuestro entorno, garantiza la misma recaudación potencial que antes de la reforma y es también neutral en términos de su efecto redistributivo, medido por el índice de Reynolds-Smolensky. Se trata de la adopción de un mínimo exento o reducción de 76.000 euros (umbral determinado en el ejercicio de fiscalidad comparada) y un tipo de gravamen que se situaría en el entorno del 28% (garantizando la recaudación de acuerdo a la normativa estatal) o al 9% (si se garantizara la recaudación real obtenida por Aragón a la que corresponde la muestra de 2007).

⁸ Barberán, López y Melguizo (2010) también sugerían suprimir el ajuar doméstico, tal y como se viene haciendo en los territorios históricos del País Vasco (Vizcaya, Álava y Guipúzcoa) y en la Comunidad Foral de Navarra. En ninguno de los cuatro territorios forales se aplica el ajuar doméstico ni existen los coeficientes multiplicadores aunque, como se establecen diferentes escalas de gravamen según parentesco, realmente se diferencian del resto de territorios en que no atienden al patrimonio preexistente del adquirente. Por otro lado, la tributación de los familiares cercanos es muy limitada. En Navarra no hay reducciones personales y se tributa a un tipo fijo que, en el caso de cónyuges, ascendientes y descendientes por consanguinidad, es siempre del 0,8%. En cambio, en los territorios del País Vasco se declaran exentas todas las transmisiones a cónyuges, ascendientes y descendientes consanguíneos.

⁹ En ninguno de los cuatro territorios forales se aplica el ajuar doméstico ni existen los coeficientes multiplicadores aunque, como se establecen diferentes escalas de gravamen según parentesco, realmente se diferencian del resto de territorios en que no atienden al patrimonio preexistente del adquirente. Por otro lado, la tributación de los familiares cercanos es muy limitada. En Navarra no hay reducciones personales y se tributa a un tipo fijo que, en el caso de cónyuges, ascendientes y descendientes por consanguinidad, es siempre del 0,8%. En cambio, en los territorios del País Vasco se declaran exentas todas las transmisiones a cónyuges, ascendientes y descendientes consanguíneos.

apuestan por un tipo único y que el mínimo exento sea sólo para estos parentescos, la Comisión prefiere fijar un tipo exento para todos los contribuyentes y distinguir tres escalas de gravamen según los tres grupos de parentesco. En cuanto a las diferencias entre parentescos se distinguen sólo tres grupos que se corresponden con los actualmente existentes pero fusionando los correspondientes a descendientes (suprimiendo, por tanto, la consideración de la edad del beneficiario).

- en cuanto a la cesión autonómica, aunque no hace una propuesta formal, en su página 249 recomienda, al igual que los autores referidos, la fijación por la normativa estatal de unos límites máximos y mínimos a la capacidad normativa autonómica.

A partir de estas líneas básicas la Comisión sugiere unas cuantías máximas y mínimas para cada elemento tributario que aparecen recogidos en el cuadro 10 clasificadas en las dos propuestas a simular.

Cuadro 10.- Propuestas de la Comisión de expertos

	Mínimo Exento	TIPO DE GRAVAMEN APLICABLE A		
		A Descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes o adoptantes	B Colaterales de 2º y 3º grado y ascendientes y descendientes por afinidad hasta 3º grado	C Resto
Propuesta 1 (mínimos)	20.000	4%	7%	10%
Propuesta 2 (máximos)	25.000	5%	8%	11%

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe

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

El cuadro 11 recoge el impacto recaudatorio y el tipo medio. Obviamente las caídas de recaudación son cuantiosas pero en el ámbito de las sucesiones son del orden de las obtenidas para el bloque de CCAA más supresoras del impuesto (pero, eso sí, por debajo de todas ellas que recordamos tienen caídas de recaudación de más del 61%). En cambio en donaciones ninguna comunidad ha llegado tan lejos (recordamos que las que más, la Comunidad de Madrid y la Valenciana, se situaban en torno al 53%). Como era de esperar los tipos medios son de los menores.

Cuadro 11.- Tipo medio y variación en la recaudación estimados por CCAA

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

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a la progresividad y la redistribución los índices los tenemos recogidos en el cuadro 12. El análisis de los índices Reynolds-Smolensky obtenidos permite concluir que se mantiene el efecto redistributivo del impuesto aunque disminuye ligeramente. Por su parte, los Kakwani obtenidos nos muestran un impuesto progresivo destacando que mientras en sucesiones la progresividad efectiva del impuesto es menor en donaciones es mayor.

Cuadro 12.- Índices de progresividad y redistribución por CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds- Smolensky	Kakwani	Suits
Sucesiones Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	0,020019	0,319056	0,594049
Sucesiones Propuesta 1		0,588285	0,881526	0,006639	0,286602	0,420619
Sucesiones Propuesta 2		0,587201	0,901533	0,007722	0,306610	0,46888
Donaciones Ley estatal	0,5568048	0,5468806	0,6849432	0,0099241	0,1281385	0,214596 0
Donaciones Propuesta 1		0,5497047	0,8119011	0,0071001	0,2550964	0,380398 4
Donaciones Propuesta 2		0,5487117	0,8280115	0,0080930	0,2712068	0,412607 1

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Pese a las recomendaciones de la Comisión el legislador no ha recogido ninguna modificación en este impuesto en los cuatro Anteproyectos de Ley presentados por el Consejo de Ministros el pasado 20 de junio de 2014 en los que se plasman las primeras medidas de la Reforma Fiscal.

No obstante, está pendiente la adecuación de nuestra legislación sucesoria al derecho comunitario tras la sentencia de 3 de septiembre de 2014 del Tribunal de Justicia de la UE que ha declarado España ha incumplido los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992 obligándonos a pagar las costas y devolver los ingresos indebidos a aquellos contribuyentes no residentes que lo soliciten. Para entender la sentencia hay que saber que nuestra legislación fija que los no residentes (ya sea transmitente o beneficiario o si se trata de inmuebles sitos en el extranjero) sólo pueden aplicar (casi todas) las reducciones estatales para mortis causa y las escalas de gravamen fijadas por la LISD, no siéndoles de aplicación ninguna otra de las medidas autonómicas aquí desarrolladas. Literalmente concluye (el subrayado es nuestro): “la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales.”

Es de desear que la clase política, no tanto el actual gobierno al que no seguramente le queda tiempo para tramitarlo adecuadamente, asuma el reto de reformar el impuesto en profundidad, yendo más allá de la extensión de la normativa autonómica a los no residentes, atendiendo a los principios de equidad, eficiencia y simplicidad.

5.- Conclusiones

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

De los resultados obtenidos en nuestro trabajo referentes a la incidencia efectiva del impuesto, a la merma recaudatoria y a su función redistributiva se concluye que las reformas acaecidas en el panorama autonómico han tenido una influencia notable

sobre la base de declarantes, afectando al principio de generalidad, al mismo tiempo que se observa una caída de la recaudación, algo mayor en el ámbito de las mortis causa que en las inter vivos, así como que se mantiene su función redistributiva.

Atendiendo a la normativa actual y de manera conjunta a las donaciones y sucesiones las CCAA que más lejos han llegado en la extensión de sus beneficios fiscales son la de Madrid, la Valenciana, Aragón y Castilla-La Mancha. Seguidas de Cataluña, Galicia y Baleares. Todas ellas han introducido medidas en ambos tipos de transmisiones. En el otro extremo, en la actualidad, se sitúan Canarias y Murcia; no así en años pasados, ya que sólo legislan para sucesiones y sobre todo para el grupo I.

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

Dado que en breve se han de acometer cambios legislativos en el impuesto para su adecuación al ordenamiento comunitario, y dentro de una reforma del sistema tributario español en su conjunto, creemos que es el momento de redefinir cuál debe ser el papel del impuesto en nuestro sistema tributario actual.

El camino es el apuntado por el comité de expertos y en un difícil consenso entre los estudiosos ya sean juristas o economistas, los funcionarios de la hacienda central y de las autonómicas y la mayor parte de la opinión pública. Por un lado sería conveniente establecer una tributación mínima común en todo el estado (siendo más que deseable que incluyera también a los territorios forales) compatible con el reconocimiento de cierta capacidad normativa autonómica por encima de ese mínimo.¹⁰ Por otra se

¹⁰ Si continuamos con la situación actual no es arriesgado aventurar que el proceso autonómico conllevará la práctica eliminación del tributo a no ser que como en el momento actual las restricciones financieras ahoguen a las CCAA. Téngase presente que desde el federalismo fiscal se nos predica que la imposición patrimonial a nivel del individuo no es conveniente que recaiga en el nivel subcentral de gobierno (Bird, 1991). Sobre todo en aquellos tributos no periódicos, como el que nos ocupa, ya que su descentralización conlleva fijar su tributación según el territorio de residencia y no es del todo difícil trasladarse (o simularlo, al menos) a un territorio con una fiscalidad más favorable, lo que conlleva además la deslocalización de otros tributos. De todos modos los problemas anteriores no tienen por qué suponer la eliminación del tributo. De hecho en Suiza, donde este impuesto también es competencia del nivel subcentral, aún está en vigor en los cantones más importantes.

debería proceder a su simplificación lo que, entre otras cosas, conllevaría mitigar la alta progresividad, en sintonía con lo que se ha estado haciendo, no sólo a nivel nacional, con otros impuestos.¹¹

Referencias Bibliográficas

- Atkinson, A. B. y Bourguignon, F. (1987), "Income Distribution and Differences in Needs", en Feiwel, G. R. (ed.): *Arrow and the Foundations of the Theory of Economic Policy*, Londres: Macmillan, 350-370.
- Barberán, M.A. (2006): "Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel", *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, 177, 25-57.
- Barberán, M.A., López Laborda, J. y Melguizo, M. (2010): "Una propuesta de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, nº 217, p. 37-45.
- Barberán, M.A. y Melguizo, M. (2007): "Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones", *Cuadernos de Información Económica*, nº 201, p. 35-47.
- Barberán, M.A. y Melguizo, M. (2010): "La regulación autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: eficacia y efecto redistributivo", *Revista de Estudios Regionales*, nº 87, p. 187-211.
- Bird, R.M. (1991): "The taxation of personal wealth in international perspective", *Canadian Public Policy*, XVII:3; 322-334.
- Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014), *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*: <http://www.minhap.gob.es/esES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>.
- Díaz de Sarralde, S. y Ruiz-Huerta, J. (2006): "Assessing tax reforms. Critical comments and a proposal: the level and distance effects", *Papel de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. 3/06.
- Lambert, P. (1996): *La distribución y redistribución de la renta: un análisis matemático*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- López Laborda, J. y Onrubia, J. (2005), "Redistribución personal y espacial de la renta con el IRPF", en J. Ruiz-Huerta, ed., *Políticas públicas y distribución de la renta*, Fundación BBVA, Bilbao, 721-756.

¹¹ Por ejemplo, en Italia el impuesto sobre las herencias y donaciones recibidas que se ha reintroducido en el año 2007 es mucho más sencillo que el existente antes de su derogación el 1-1-2001, al combinar tipos proporcionales con reducciones. Lo anterior además de reducir los costes de gestión desincentivaría las actividades de planificación, elusión y evasión fiscal.