

INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGÓN

Marzo de 2018

**Dirección General de Tributos
Departamento de Hacienda y Administración Pública**

ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL INFORME (POR ORDEN ALFABÉTICO):

AJD.- Actos Jurídicos Documentados

CA.- Comunidad Autónoma

CC.- Código Civil

CCAA.- Comunidades Autónomas

CE.- Constitución española

DGT.- Dirección General de Tributos

IGS.- Inspección General de Servicios

IP.- Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ISD.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

IVA.- Impuesto sobre el valor añadido

LC.- Ley de cesión (en este caso, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias)

LISD.- Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

LGT.- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LOFCA.- Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas.

MH y AP.- Ministerio de Hacienda y Administración Pública.

S.E.- Secreto estadístico

UE.- Unión Europea

INDICE

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL ISD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - 2.1.- Cuestiones generales.
 - 2.2.-Estructura liquidatoria del impuesto.
3. CONDICIONES DE LA CESIÓN DEL ISD A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
4. EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA SOBRE EL ISD EN ARAGÓN
 - 4.1. Elementos liquidatorios en la regulación estatal
 - A. Reducciones de la Base Imponible.
 - B. Tipo de gravamen.
 - C. Coeficientes multiplicadores sobre la cuota en función del patrimonio preexistente.
 - D. Deducciones y bonificaciones.
 - 4.2. Evolución de la normativa aragonesa sobre el ISD en Aragón.
 - 4.3. Elementos liquidatorios en la regulación aragonesa vigente en 2018
 - Reducciones en adquisiciones "mortis causa".
 - Bonificación "mortis causa".
 - Reducciones en adquisiciones "inter vivos".
 - Bonificación "inter vivos".
 - 4.4. Ejercicio de las competencias normativas en el resto de las CCAA
 - 4.4.1. Situación comparada en 2017
 - Reducción autonómica por PARENTESCO por CCAA – 2017
 - Reducción autonómica por DISCAPACIDAD por CCAA – 2017
 - Reducción autonómica por SEGUROS DE VIDA por CCAA – 2017
 - Reducción autonómica por EMPRESA FAMILIAR por CCAA – 2017
 - Reducción autonómica por VIVIENDA HABITUAL por CCAA – 2017
 - Reducción autonómica por PATRIMONIO HISTÓRICO por CCAA – 2017
 - BONIFICACIONES sobre la CUOTA por CCAA – 2017
 - TARIFA del Impuesto del Estado y por CCAA – 2017 (Baleares y Madrid)
 - COEFICIENTES multiplicadores del impuesto del Estado y por CCAA – 2017 (Baleares y Madrid)
 - 4.4.2. El impuesto en 2018
 - 4.4.3. Resumen global de la tributación en los grupos I y II en el concepto Sucesiones.
 - 4.4.4. Otras consideraciones.
5. EVOLUCIÓN PRESUPUESTARIA Y RECAUDATORIA DEL ISD EN ARAGÓN.
6. GESTIÓN DEL ISD EN ARAGÓN.
 - 6.1. Asistencia en la confección de autoliquidaciones.
 - 6.2. Actuaciones de control
 - 6.2.1. Control extensivo.
 - 6.2.2. Control intensivo.
 - 6.2.3. Imposición de sanciones.
 - 6.3. Comprobaciones de valor.
 - 6.4. Recursos y reclamaciones
 - 6.4.1. Por actuaciones en vía de gestión
 - 6.4.2. Por actuaciones en vía de inspección

7. ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LOS EXPEDIENTES DEL ISD.

7.1. Información general sobre el impuesto.

7.1.1. Actos jurídicos gravados.

7.1.2. Principales tipos de hechos imposables liquidados en el ISD.

7.2. Información sobre Sucesiones.

7.2.1. Renta heredada.

7.2.2. Riqueza desfiscalizada por las reducciones.

7.2.3. Promedio de lo que se paga.

7.2.4. Representación gráfica de las bases imposables, bases liquidables y cuotas para los dos escenarios.

7.2.5. Análisis de la incidencia de las reducciones.

7.2.5.1. Reducciones estatales.

7.2.5.1.1. Reducción por el grado de parentesco.

7.2.5.1.2. Reducción según la minusvalía.

7.2.5.1.3. Reducción por seguros sobre la vida.

7.2.5.1.4. Reducción por adquisición mortis causa de explotaciones agrarias.

7.2.5.2. Reducciones estatales mejoradas por la Comunidad Autónoma de Aragón.

7.2.5.2.1. Reducción por la vivienda habitual.

7.2.5.2.2. Reducción por adquisición mortis causa de la empresa.

7.2.5.3. Reducciones propias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

7.2.5.3.1. Reducción por hijos del causante menores de edad.

7.2.5.3.2. Reducción por personas con discapacidad.

7.2.5.3.3. Reducción por el cónyuge, ascendientes y descendientes.

7.2.5.3.4. Reducción por adquisición mortis causa de una empresa por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes.

7.2.5.3.5. Reducción por creación de empresas y empleo.

7.2.6. Información sobre las bonificaciones en cuota.

7.2.7. Quién paga y quién no.

7.2.8. Tipos de gravamen medios y efectivos.

7.2.9. Datos por tramos de Base Imponible.

7.3. Información sobre Donaciones.

7.3.1. Consideraciones previas.

7.3.2. Distribución de los contribuyentes y las cuotas.

7.3.3. Perfil de los donatarios.

7.3.4. Análisis de las reducciones.

7.3.5. Análisis de las bonificaciones.

8. ANÁLISIS DE LA REDISTRIBUCIÓN Y LA PROGRESIVIDAD EFECTIVA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DE SUCESIONES. (INDICES DE GINI Y KAKWANI).

8.1. Metodología empleada.

8.2. Transmisiones medias y medianas. Desigualdad en el importe de las transmisiones.

8.3. Índices de progresividad y redistribución.

8.4. Índices de progresividad y redistribución por grupos de parentesco.

8.5. Impacto en los índices de progresividad y redistribución de los incentivos autonómicos en los Grupos I y II.

9. SIMULACIÓN CONFOME A LA PROPUESTA DEL INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

- 9.1. Resumen de la propuesta Lagares.
- 9.2. Panel de declarantes utilizado en el estudio de la simulación Lagares.
- 9.3. Valoración de la propuesta Lagares desde la óptica de la suficiencia.
- 9.4. Valoración de "ganadores" y "perdedores".
- 9.5. Reducción y tipo de gravamen aplicando la propuesta Lagares y sin pérdida de recaudación.

10. CONCLUSIONES.

ANEXOS:

- Anexo A1. - Queja enviada por El Justicia de Aragón (DI-864-17)
- Anexo A2. - Informe sobre la queja de El Justicia de Aragón (DI-864-17)
- Anexo A3. - Sugerencia en la queja de El Justicia de Aragón (DI-864-17)
- Anexo A4. - Respuesta a la sugerencia en la queja de El Justicia de Aragón (DI-864-17)

1. INTRODUCCIÓN.

El presente Informe se emite en cumplimiento del mandato de las Cortes de Aragón (Moción 64/17) para realizar en el primer trimestre de 2018 *“un estudio del impacto del Impuesto de Sucesiones que facilite una reforma progresiva que permita minimizar los posibles efectos perjudiciales, dentro de los márgenes que admita la prudencia financiera y sostenibilidad de los servicios públicos”*.

Resulta evidente que la moción aprobada por el Pleno acontece en un momento en el que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está sujeto a un intenso debate. Tal situación se evidencia no solo en distintas iniciativas en las Cortes en los últimos meses, sino también en la atención mediática a este impuesto, la existencia de asociaciones en contra del mismo y a peticiones de distintas instituciones como el Justicia de Aragón.

Sin embargo, este Informe, en consideración a lo que solicitan las Cortes, ni expresa la posición del Gobierno sobre este impuesto, ni emite juicios sobre este debate. Lo que trata es de aportar unas bases técnicas y unos datos objetivos para que el poder legislativo pueda actuar con conocimiento pleno de cuál es realmente la situación del impuesto.

No obstante, sentada esa premisa, hay que señalar que se ha optado por incluir como anexo el informe del Justicia de Aragón, crítico con el impuesto, por la relevancia estatutaria de tal Institución. Se acompaña también la respuesta que al mismo se dio desde la Dirección General de Tributos.

Dado que no se detalla en la Moción parlamentaria el preciso ámbito que debe tener el informe, se considera pertinente justificar en este preámbulo la elección de los asuntos abordados.

En esa selección se ha prestado especial atención a la preocupación que los Diputados han manifestado sobre este impuesto a lo largo de la legislatura en temas tales como el nivel recaudatorio, la gestión del impuesto o la identificación de quién soporta realmente la carga tributaria. Aunque en la moción se alude al *“Impuesto de Sucesiones”*, se ha optado por suministrar también información acerca del concepto *“Donaciones”* integrante del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para satisfacer tales demandas, se inicia este informe con una explicación del sentido y papel que nuestro ordenamiento jurídico atribuye a este impuesto. Se describen también sus principales rasgos y elementos liquidatorios, con la intención de facilitar una mejor comprensión de la actividad normativa que tanto el Estado como otras CCAA han desarrollado sobre los mismos.

Como uno de los aspectos más polémicos de este tributo es la denuncia de las diferencias de tributación en distintas CCAA, se desarrolla un apartado específico,

describiendo cuál es el ámbito de la capacidad normativa que el bloque de constitucionalidad atribuye a los entes autonómicos y resumiendo la legislación que Aragón, el Estado y otras CCAA presentan en la actualidad. Dados los ritmos legislativos de las CCAA y las fechas en que las Cortes solicitaron el informe, la comparativa se ha hecho con referencia a 2017, pero incorporando las modificaciones más significativas, alguna de ellas especialmente relevante, en los primeros meses de 2018.

En la contemplación global de un sistema tributario una de las ópticas a considerar es la comparación con el de otras jurisdicciones. La referencia que suele hacerse muchas a veces a la situación en otros países no arroja en este caso un tratamiento uniforme. Por el tiempo del que se ha dispuesto para la elaboración de este Informe no ha sido posible efectuar un análisis adecuado de tal perspectiva. En todo caso, no parece ocioso apuntar que la deducción de consecuencias sobre la situación de un impuesto en otro u otros países debe hacerse con suma cautela pues exigiría, en un cabal planteamiento, el estudio de cuál es la relación de esa figura con el resto de tributos de esa jurisdicción extranjera.

Después de esas primeras consideraciones de corte más jurídico y tributario, el informe incorpora datos sobre muy distintas cuestiones. Dada la aspiración de objetividad en este dictamen, se ha elegido trabajar, en la medida de lo posible, con datos públicos y/o recogidos por instituciones o centros directivos distintos a la Dirección General de Tributos. De este modo, los datos recaudatorios se toman de la contabilidad llevada por la Intervención General de la Comunidad Autónoma, y los relativos a los índices de gestión son los confeccionados por el Ministerio de Hacienda y Administración Pública. Sólo cuando es necesario incorporar información relativa a las autoliquidaciones acude este Informe a las bases de datos propias del centro directivo que lo elabora.

La incidencia recaudatoria se aborda tanto en términos de derechos reconocidos como de recaudación neta. Como en varias ocasiones en esta legislatura se han dado explicaciones sobre la evolución de ambas referencias, en el correspondiente apartado se hace simplemente una sucinta explicación que permita la libre interpretación de los datos. Contar con esta información resulta imprescindible cuando a las Cortes le interesa que una hipotética futura reforma se haga "dentro de los márgenes que admita la prudencia financiera y sostenibilidad de los servicios públicos".

Incluye este informe los datos más relevantes del modo en que se gestiona este impuesto en la comunidad autónoma de Aragón. En este apartado la toma de datos se ha hecho conforme a los Informes anuales de la Inspección de Servicios del Ministerio de Hacienda y Administración Pública para facilitar la comparación con otras CCAA si así se considera pertinente.

El apartado 7 de este informe es el que mejor permite conocer la realidad del impuesto. Para su confección se ha hecho una intensa labor de recogida de datos y de depuración. Estas tareas se detallan y justifican más adelante pero, de modo breve, debe señalarse que las motiva el haber tomado directamente los datos de las autoliquidaciones y contener éstas errores e incongruencias palmarias que podrían desvirtuar el valor de este estudio si no se eliminaban.

Aunque se manejan datos de varios ejercicios, el estado actual del impuesto puede medirse por los datos de 2016 pues, al estar recogidos con el criterio de devengo, dan información sobre la tributación en un año completo conforme a la normativa vigente a fecha de emisión de este estudio. Los datos de 2017, ejercicio con la misma normativa que en 2016, no están completos porque todavía es tiempo de declarar hechos imponible devengados en tal año.

El análisis estadístico revela el número de herencias y el importe de las mismas. Incorporando posteriormente la situación tributaria actual, se va desggranando información de gran importancia.

Así, y dado que las reducciones son uno de los elementos en que se concentran los beneficios fiscales en el impuesto, se compara la renta heredada con la renta que llega realmente a tributar. La diferencia entre ambas magnitudes es debida, precisamente, al juego de los beneficios fiscales implementados como reducciones de la base imponible.

Como el grado de renta excluida del impuesto resultaba llamativamente alto, se ha optado por incluir un epígrafe que muestra el impacto que han tenido cada una de las principales reducciones vigentes en alguno de los últimos siete años.

Las reducciones convivieron en el periodo 2012-2015 con beneficios fiscales instrumentados como bonificaciones. Para formarse criterio del distinto impacto de unas y otras, muchas veces debido en mayor medida al porcentaje del beneficio que a su concreta instrumentación técnica, se efectúa un análisis en ese concreto periodo, justificándose especialmente esa proyección plurianual por el incremento del grado de beneficio desde 2012 (un 20%) hasta 2015 (un 65%).

El mismo análisis efectuado en el concepto "sucesiones" se efectúa sobre las donaciones. Este negocio jurídico, como se verá, tuvo una mayor presencia en 2015 como consecuencia del anuncio al inicio del último trimestre de la desaparición de determinados beneficios fiscales.

Una de las características que suelen destacarse de este impuesto, tanto en sentido crítico como laudatorio, es su progresividad. En la doctrina científica existen índices y modos de acreditar el grado de redistribución de la riqueza que aporta el impuesto y si existe un reparto progresivo de la carga tributaria. Un impuesto será tanto más redistributivo cuanto más reduzca la inicial desigualdad. Considerando que

el grado de justicia que proporcione un impuesto es un imperativo constitucional relevante para las Cortes de Aragón, se incluye un apartado sobre esta cuestión. En esos cálculos se han utilizado los índices de Gini y de Reynolds-Smolensky. Por otro lado, la comparación entre el indicador de desigualdad antes del impuesto con el índice de concentración de impuestos (porcentaje de recaudación aportada por los contribuyentes), permite, a través del índice de Kakwani, medir la progresividad pues compara grados de concentración de los ingresos efectuados con las bases imponibles.

Aunque en la petición de las Cortes no se incluye ninguna propuesta de solución, se ha optado por incluir una valoración de lo que supondría la aplicación de la reforma del impuesto siguiendo los parámetros marcados por el denominado Informe Lagares que vio la luz en el inicio de 2014. Su inclusión obedece a la relevancia de los expertos de la Comisión que formuló ese informe, a su manejo en los estudios que se desarrollan en el seno de los grupos de trabajo del comité técnico de evaluación permanente dependiente del Consejo de Política fiscal y financiera, y a contar con un excelente trabajo de dos investigadores de la Universidad de Zaragoza que, referido al año 2014 y conforme a los datos suministrados desde la DGT, se ha publicado en las últimas semanas. Revisado tal trabajo, y no habiendo constatado la necesidad de su corrección o modificación, se incorpora un apartado con sus conclusiones más relevantes.

Se cierra el informe con un apartado en el que se recogen de modo resumido las principales conclusiones derivadas de los datos y argumentos expuestos en los anteriores.

2. EL ISD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1. Cuestiones generales.

El sistema tributario español, como los restantes de nuestro entorno, grava las manifestaciones principales de capacidad económica, esto es, la renta, el patrimonio y el consumo, mediante un conjunto de impuestos que constitucionalmente (artículo 31 CE) deben conformar un "*sistema*". De modo resumido, ese conjunto de impuestos puede agruparse del siguiente modo:

Manifestaciones de capacidad económica	Impuestos que lo gravan
la renta	el IRPF, el Impuesto sobre la Renta de No residentes, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
el patrimonio	el impuesto sobre el Patrimonio.
el consumo, el tráfico o la circulación de bienes	IVA, ITP y AJD, y los Impuestos Especiales.

Al margen del esquema anterior hay que hacer notar que se han establecido, fundamentalmente por parte de las CCAA, impuestos de corte medioambiental, muchos de ellos finalistas, cuyo encaje en la anterior clasificación no tiene fácil acomodo.

Si combinamos los dos grandes modos de obtención de renta (según sea o no gratuita), con la condición del contribuyente (la ley del ISD establece que el sujeto pasivo del impuesto son las personas físicas, coordinándose así con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y dejando fuera del mismo a las personas jurídicas, las cuales se someten al Impuesto sobre Sociedades), queda estructurada la tributación de la renta obtenida como sigue:

Tipo contribuyente	Obtención de renta	Impuesto por el que tributa:
Personas físicas	De forma gratuita	I. Sucesiones y Donaciones
	De forma onerosa	IRPF
Personas jurídicas	De forma gratuita	Impuesto Sociedades
	De forma onerosa	Impuesto Sociedades

Conviene ya advertir que, en contra de lo que muchas veces se piensa, el ISD ni grava un patrimonio ni grava el ahorro del fallecido. El ISD, desde una perspectiva técnica, lo que grava es una adquisición de renta. Tan es así, que el hecho imponible de este impuesto podría subsumirse en el IRPF como una modalidad más. En

concreto, la renta que grava es la obtenida gratuitamente, es decir, sin esfuerzo de quien la adquiere.

Sin perjuicio de otras consideraciones u opiniones subjetivas, el correcto entendimiento de este impuesto como atinente a la renta, lleva a descartar la existencia de un doble gravamen o una doble imposición por la evidencia de que, quien tributa en el ISD, es quien adquiere la renta y no el fallecido.

Un último apunte puede hacerse, en esta primera aproximación, sobre la coexistencia de dos impuestos sobre la renta de las personas físicas (el IRPF y el ISD): Gravando una misma manifestación de riqueza (la obtención de renta), el IRPF y el ISD gravan de modo muy distinto tal enriquecimiento. Así, para una obtención de renta de 200.000 euros, y aplicando¹ las escalas de la normativa estatal en ambos impuestos, sin considerar ningún otro beneficio ni incremento de cuota, resultaría que:

- Si se gana esa renta como fruto del trabajo se pagarían unos 80.000 euros.
- Si se gana esa renta por recibirla en una donación o herencia se pagarían unos 36.000 euros.

Por tanto, en líneas generales, y con la sola referencia a las normas estatales, la tributación de una renta en el IRPF es mayor (salvo que fuera una renta de capital) que en el ISD. Tal afirmación vale tanto para las rentas más altas, como la que se ha tomado en el ejemplo, como para las más bajas.

La Exposición de Motivos de la vigente LISD se presenta como la mejor fuente para identificar los principios que la informan. Interesan ahora los siguientes aspectos:

- El ISD es un impuesto que cierra el marco de la imposición directa, siendo complementario del IRPF. Esta visión del impuesto sucesorio encaja con aquellas teorías que lo identifican como la "*última ocasión*" en que la riqueza acumulada por una persona a lo largo de su vida puede controlarse y gravarse.
- El ISD grava a las personas físicas tendiendo a la personalización del gravamen. Y si esto es tradicional oponerlo al gravamen de las personas jurídicas, hay que apuntar adicionalmente que el ISD no considera la familia como un núcleo donde las transmisiones pueden hacerse libremente y sin carga fiscal.
- El Impuesto contribuye –en declaración de la Exposición de Motivos- a la redistribución de la riqueza. Y a pesar de ubicarse en apartado distinto de la presentación de la norma, hay que vincular tal finalidad con la afirmación que

¹ Este cálculo es una mera aproximación a las tarifas que contempla la normativa estatal en los dos impuestos para evidenciar el trato que se da a los distintos tipos de renta. Más adelante se hace una comparación más detallada.

se hace en el apartado 4 de la parte II respecto de la eliminación de las exenciones objetivas aplicables a las personas físicas *"por entender que no encajan bien en la nueva ordenación"*.

Desde esta perspectiva, la adquisición gratuita de un patrimonio resulta, con independencia de la liquidez o rentabilidad del patrimonio recibido, un preclaro ejemplo de incremento de la capacidad económica. Además, debe subrayarse que ese incremento es gratuito, lo que siempre supone la ausencia de un sacrificio patrimonial en su obtención, y que normalmente suele ir ligado, desde una perspectiva menos económica y más imprecisa, a una adquisición que no ha supuesto esfuerzo alguno para su receptor. El gravar esa evidente manifestación de capacidad económica puede estar sujeta a un mayor grado de discrepancia, pero, desde la perspectiva de la equidad, resulta entendible (sea por la finalidad distributiva que se consigue, sea por la finalidad igualadora entre integrantes de una misma generación, sea por la intervención del Estado sobre ese patrimonio o sea por gravar un incremento de patrimonio tan *"fácilmente"* conseguido) que exista un gravamen como el que nuestro ordenamiento presenta.

Debe cerrarse ese primer apartado con la referencia a que, en sentido contrario a la existencia del impuesto, suele apuntarse que existe un doble gravamen, que grava el ahorro del fallecido, las diferencias entre CCAA y que penaliza la sucesión empresarial.

2.2 Estructura liquidatoria del impuesto.

El impuesto está compuesto por tres conceptos impositivos (adquisiciones mortis causa, inter vivos y seguros de vida), aunque el primero y tercero citados se liquidan conjuntamente.

Posiblemente sea éste uno de los impuestos de más complicada liquidación pues obliga, como se resume en los siguientes esquemas, a una sucesión de calificaciones y cálculos que no se exige en otras figuras.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL CONCEPTO DE SUCESIONES

Cálculo
masa
hereditaria

+	Valor de los bienes de la herencia
+	Valor de los bienes adicionales
-	Cargas deducibles
-	Deudas deducibles
-	Gastos deducibles
=	Masa hereditaria
+	Ajuar doméstico (3%)
=	Masa hereditaria total

Cálculo
participación
individual

+	Porción hereditaria individual
+	Pólizas de seguro
=	Base Imponible
-	Reducciones estatales
-	Reducciones autonómicas
=	Base liquidable
x	Tarifa escala del impuesto = estatal
=	Cuota íntegra
x	Coeficientes multiplicadores
=	Cuota tributaria
-	Deducciones y bonificaciones
=	Cuota tributaria (cantidad a pagar)

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL CONCEPTO DE DONACIONES

+	Valor real de los bienes donados
-	Cargas deducibles
-	Deudas deducibles
=	Base Imponible
-	Reducciones estatales
-	Reducciones autonómicas
=	Base liquidable
	Tarifa escala del impuesto =
x	estatal
=	Cuota íntegra
x	Coefficientes multiplicadores
=	Cuota tributaria
-	Deducciones y bonificaciones
=	Cuota tributaria (cantidad a pagar)

La diferenciación entre los distintos conceptos del Impuesto la dan sus respectivos hechos imponible:

- En Sucesiones, es la adquisición por las personas físicas de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. La adquisición se entiende realizada el día del fallecimiento del causante por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado los inventarios y particiones.
- La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida tributa cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- En Donaciones, el hecho imponible es la adquisición por las personas físicas de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "*inter vivos*".

Entre otros, tienen la consideración de negocios gratuitos inter vivos, a los efectos de este Impuesto, además de la donación:

1. La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.
2. La renuncia de derechos a favor de persona determinada.
3. La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación.
4. El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje a favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.
5. El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.

El impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos inter vivos, el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

En los supuestos en los que la efectividad de la adquisición se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, la adquisición se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

En cuanto al elemento personal hay que volver a distinguir en función de cada concepto impositivo:

- En las transmisiones mortis causa, los sujetos pasivos son los causahabientes (los herederos). Sin embargo, cabe diferenciar entre residentes y no residentes en España, lo que dará lugar a las dos modalidades de imposición, que son la obligación personal y la obligación real.
 - o Tributan por obligación personal los residentes en España, con independencia del lugar en el que se encuentren los bienes gravados. A

estos efectos, se consideran residentes en España aquellos que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, o radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta o aquellos cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad tengan su residencia habitual en territorio español (presunción que admite prueba en contrario).

- Por su parte, los no residentes tributan por obligación real por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. Se consideran no residentes todos aquellos que no cumplan ninguno de los requisitos para ser considerado residente en territorio español.
- En las transmisiones inter vivos, el sujeto pasivo es el donatario (la persona que recibe la donación)
- En los contratos de seguros sobre la vida, el sujeto pasivo es el beneficiario del seguro.

Según establece el artículo 9 de la LISD, la base imponible del impuesto en las transmisiones mortis causa está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Respecto de las deudas, solo se admiten aquellas que se encuentren debidamente justificadas mediante un documento público o privado que cumpla los requisitos del artículo 1227 CC (artículo 13 LISD). Y respecto a los gastos deducibles, el artículo 14 LISD señala que únicamente serán deducibles dos tipos de gastos: los primeros son los gastos de última enfermedad, entierro y funeral que se hallen debidamente justificados y sean conformes a los usos y costumbres del lugar. Los segundos son los gastos del litigio que tenga con ocasión de la transmisión mortis causa del caudal hereditario si son de interés común a los herederos.

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, constituirá la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles por reunir las condiciones establecidas por la normativa del Impuesto.

El siguiente elemento de la liquidación, la base liquidable, se obtiene aplicando en la base imponible las reducciones correspondientes, tanto las estatales como las aprobadas por cada Comunidad Autónoma.

En primer lugar, se aplican las reducciones establecidas por el Estado. Para la aplicación de dichas reducciones, se asigna a cada contribuyente al grupo al que pertenece en función de su parentesco con el causante.

Los cuatro grupos recogidos en el artículo 20.2 LISD fijan diversas reducciones que son menores a medida que el grado de parentesco es más lejano. Además, se contempla una reducción adicional en caso de que los herederos tengan algún grado de discapacidad.

- Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años.
- Grupo II: descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.
- Grupo III: colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

La ley estatal contempla también reducciones para el caso en que el bien que se transmita (al cónyuge, descendientes naturales o adoptados) sea una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, la vivienda habitual del causante o que los bienes formen parte del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

En segundo lugar, se aplican las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas, lo que puede dar lugar a bases liquidables de diferente cuantía según la Comunidad Autónoma cuya normativa se aplique.

En donaciones, la base liquidable es el resultado de minorar la base imponible en la cuantía de las reducciones aplicadas a las que tuviese derecho el obligado tributario, pero no contempla la ley estatal reducciones en función del parentesco.

Para calcular la cuota tributaria se aplica la tarifa y los coeficientes que haya aprobado cada Comunidad Autónoma y en su defecto, los estatales. Posteriormente se aplican, si proceden, la deducción por doble imposición internacional (regulada en el artículo 23 LISD) y la bonificación de la cuota para los bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla (regulada en el artículo 23 bis LISD).

Se aplican, si procede, las bonificaciones que hayan aprobado las Comunidades Autónomas.

Finalmente, en relación a la gestión del impuesto cabe destacar que en las sucesiones *mortis causa* el contribuyente cuenta con seis meses desde el fallecimiento del causante o desde la firmeza de la declaración de fallecimiento del ausente para presentar la declaración del impuesto, acompañando la misma del documento en el que se constate el hecho imponible.

En Donaciones, el plazo de presentación del documento o la declaración y la autoliquidación correspondiente es de 30 días (1 mes en la normativa aragonesa), contado a partir del día siguiente al de la fecha del devengo del impuesto (es decir, el día en que se cause el acto o contrato)

3.- CONDICIONES DE LA CESIÓN DEL ISD A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Del tenor literal del artículo 157.1.a) CE sólo se desprende que las figuras de las cuales procederán los recursos que podrán ser susceptibles de cesión serán los impuestos, evidentemente de origen estatal, y que estas figuras podrán ser cedidas "*total o parcialmente*" por el Estado:

"Artículo 157

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado."

La norma que concreta esta genérica referencia es la Ley 22/2009. Conforme a su art 32, se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. El modo en que se determina ese punto de conexión, es decir, el modo en que se determina cuándo el rendimiento corresponde a una CA, es el siguiente:

- a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "*mortis causa*" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.
- c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

Es clave, entonces, el concepto de residencia habitual de las personas físicas en un determinado territorio que el artículo 28 LC, para el ISD, lo condiciona a que permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Aragón, como el resto de CCAA, ha ejercido sus competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, conforme al artículo 48 LC, abarcan los siguientes elementos de la liquidación:

- a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las *mortis causa*, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a

circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Finalmente, en cuanto a la gestión tributaria, corresponderá a las Comunidades Autónomas:

a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.

c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.

- d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- e) La aprobación de modelos de declaración.
- f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos

De lo anterior se desprende que, aunque en un impuesto cedido pueden contemplarse tres aspectos distintos (cesión del rendimiento/capacidad normativa /gestión), lo que realmente atribuye la condición de cedido es la cesión total o parcial del rendimiento.

En el caso concreto del ISD:

- Se cede la totalidad del rendimiento con excepción de:
 - o El que derive de causantes no residentes en España
 - o El que tenga que satisfacer un contribuyente no residente en España.
- Se atribuye una amplia capacidad normativa a las CCAA
- Las CCAA tienen la competencia de gestión sobre el impuesto.

De la incidencia en nuestra CA de estos tres aspectos, recaudación, regulación normativa y gestión, se ocupan los siguientes apartados.

4. EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA SOBRE EL ISD EN ARAGÓN

La capacidad normativa autonómica en este impuesto ha sido ejercida por todos los poderes legislativos territoriales, creando un variopinto panorama de la tributación por este impuesto. Tal diversidad se da en los dos conceptos principales del impuesto, pero es más acusado en el gravamen de las transmisiones mortis causa.

En este epígrafe se recoge un resumen de la normativa estatal, que es de obligada referencia para medir qué han regulado las CCAA, cuáles son las principales normas en vigor en Aragón sobre este impuesto y, finalmente, una comparativa con otras CCAA.

Este aspecto del ejercicio normativo es de especial importancia por cuanto buena parte de las críticas sobre este impuesto recaen en las diferencias de tributación entre las distintas CCAA. Sobre esta cuestión hay que apuntar que el riesgo que existe con unas exageradas diferencias normativas es que erosionen tanto el concepto de "*sistema*" tributario como el principio de igualdad entre ciudadanos. Ahora bien, que existan diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas deriva, precisamente, de la estructura que el Estado tiene según nuestra Constitución. Por ello, afrontar la cuestión del distinto nivel de impuestos en cada territorio desde la perspectiva de la Constitución Española, debe hacerse no sólo con la referencia del artículo 14 (principio de igualdad), sino también con los que reconocen la autonomía política, financiera y tributaria de las CCAA. Hay impuestos distintos porque las CCAA tienen potestad para establecerlos, y condenar esa diferencia puede derivar a poner en tela de juicio la capacidad normativa autonómica, y por tanto, la corresponsabilidad fiscal.

Debe apuntarse también que, cuando se hace referencia a la distinta situación entre CCAA, que como se aborda más adelante, efectivamente existe, traducir automáticamente tal estado de cosas en una situación de discriminación exige cierta cautela y prudencia.

Como es fácil entender, más allá de la diferente regulación del impuesto en cada CA, emitir pronunciamientos sobre las implicaciones de tal situación se sitúa más en el ámbito político o subjetivo que en el técnico. Por tanto, y conforme al mandato implícito de las Cortes al solicitar este informe, se evitan, en la medida de lo posible, las opiniones que no puedan estar respaldadas claramente en datos, argumentos o circunstancias objetivas.

4.1. Elementos liquidatorios en la regulación estatal.

A) Reducciones de la base imponible:

1) Por parentesco, en función de los grupos siguientes:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 €, más 3.990,72 € por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 €.
- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 €.
- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 €.
- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

2) Por discapacidad

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 € a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%; la reducción será de 150.253,03 € para aquellas personas que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

3) Por percepción de seguros de vida

Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100%, con un límite de 9.195,49 €, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

4) Por adquisición de empresa familiar

Cuando en la base imponible de una adquisición que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual. La reducción se extiende a la percepción de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos

debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada. Para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

5) Por adquisición de vivienda habitual

Cuando entre los bienes se encuentre la vivienda habitual del causante, se aplicará una reducción del 95%, con el límite de 122.606,47 € para cada sujeto pasivo, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Para ello es necesario que los sujetos pasivos sean cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

6) Por adquisición de bienes del Patrimonio Histórico

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "*mortis causa*" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes 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, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

B) Tipo de gravamen

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la escala que haya sido aprobada por la CA. En caso de que la CA no haya hecho uso de dicha competencia normativa se aplicará por defecto la regulada por el Estado.

C) Coeficientes multiplicadores sobre la cuota en función del patrimonio preexistente

La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que hayan sido aprobados por la CA y del grupo,

según el grado de parentesco. En caso de que la CA no haya hecho uso de dicha competencia normativa se aplicará la estatal por defecto.

COEFICIENTES MULTIPLICADORES DEL ESTADO

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

D) Deducciones y bonificaciones

1) Deducción por doble imposición internacional

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

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

2) Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

Sobre la cuota del impuesto se efectuará una bonificación del 50 % de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se elevará al 99 % para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II.

4.2. Evolución de la normativa aragonesa sobre el ISD en Aragón

Dado que distintas leyes de acompañamiento a las leyes de presupuestos iban estableciendo modificaciones en el impuesto, el gobierno de Aragón, con carácter pionero, y marcando la senda que posteriormente han seguido el resto de CCAA, tomó la decisión de refundir en una misma norma toda la legislación existente sobre éste y otros impuestos cedidos. Tal norma, el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aporta seguridad jurídica y facilita tanto la consulta como la aplicación de nuestra normativa específica.

Con un carácter meramente descriptivo se incluyen en los cuadros siguientes las distintas medidas adoptadas en diferentes años:

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN SUCESIONES (2001-2006)

<i>Año</i>	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<i>Resumen de las Medidas e Importe</i>	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria
	Reducción hijos menores de edad del causante Gr. I de 5.000.000 ptas.	Reducción hijos menores de edad del causante Gr. I de 30.100 €	Reducción hijos menores de edad del causante Gr. I de 30.100 €	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€
	Reducción 95% del valor neto empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Reducción 95% del valor neto empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Reducción 95% del valor neto empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Reducción 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Reducción 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Reducción 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años
	99% en reducción vivienda habitual por hijos menores de edad	99% en reducción vivienda habitual por hijos menores de edad	99% en reducción vivienda habitual por hijos menores de edad	Derogado por Ley 26/2003		
				Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥ 65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%
						Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge e hijos del causante Hasta 125.000 € si Patrimonio preexistente <300.000€
<i>Ley aprobación</i>	Ley 13/2000	Ley 26/2001	Ley 26/2001	Ley 26/2003	Ley 26/2003	Ley 13/2005

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN SUCESIONES (2007-2011)

<i>Año</i>	2007	2008	2009	2010	2011
<i>Resumen de las Medidas e Importe</i>	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria
	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€
	Reducción 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 10 años	Incremento reducción al 96% valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reducción al 97% valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reducción al 98% valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reducción al 99% valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años
			Reducción 97% vivienda habitual si mantiene 5 años	Reducción 98% vivienda habitual si mantiene 5 años	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€
	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos con minusvalía ≥65%
	Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge e hijos del causante Hasta 125.000 € si Patrimonio preexistente <300.000€	Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge e hijos del causante, Hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrimonio preexistente <402.678,11€	Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, Hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrimonio preexistente <402.678,11€	Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, Hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrimonio preexistente <402.678,11€	Reducción 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, Hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrimonio preexistente <402.678,11€
<i>Ley aprobación</i>	Ley 19/2006	Ley 8/2007	Ley 11/2008	Ley 13/2009	Ley 12/2010

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN SUCESIONES (2012-2016)

<i>Año</i>	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Resumen de las Medidas e Importe</i>	Fiducia sucesoria	Modificación fiducia	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria	Fiducia sucesoria
	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€	Reducción propia 100% b.i. a hijos menores de edad (Gr.I) hasta 3.000.000€
	Incremento reduc. al 99% valor neto de empresa individual o negocio profesional o participac. entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reduc. al 99% valor neto de empresa individual o negocio profesional o participac. entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reduc. al 99% valor neto de empresa individual o negocio profesional o participac. entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reduc. al 99% valor neto de empresa individual o negocio profesional o participac. entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años	Incremento reduc. al 99% valor neto de empresa individual o negocio profesional o participac. entidades al cónyuge o descendientes, exige mantenimiento 5 años
	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€	Reducción 99% vivienda habitual si mantiene 5 años, limite 125.000€
	Reducción 100% b.i. a herederos minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos minusvalía ≥65%	Reducción 100% b.i. a herederos minusvalía ≥65%
	Reduc. 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrim. preexistente <402.678,11€	Reduc. 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrim. preexistente <402.678,11€	Reduc. 100% b.i. a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrim. preexistente <402.678,11€	Reduc. 100% b.i. a favor del cónyuge y sus hijos , ascendientes y descendientes, hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrim. preexistente <402.678,11€	Reduc. 100% b.i. a favor del cónyuge y sus hijos , ascendientes y descendientes, hasta 150.000 € (175.000 discapac. >33%), si Patrim. preexistente <402.678,11€
	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos
	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas
	Bonificación 20% cuota grupos I y II	Bonificación 33% cuota grupos I y II	Bonificación 50% cuota grupos I y II	Bonificación 65% cuota grupos I y II	Bonif. 65% cuota G- I y II (100.000€ Pat.prexisten)
<i>Ley aprobación</i>	Ley 3/2012	Ley 10/2012	Ley 2/2014	Ley 14/2014	Leyes 10/15 y 2/16

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN DONACIONES (2001-2006)

<i>Año</i>	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<i>Resumen de las Medidas e Importe</i>				Reducción propia 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años	Reducción propia 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años	Reducción propia 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años
						Reducción 95% b.i. en donaciones de dinero a hijos menor de 35 años o discapacitado ≥65% para compra de vivienda habitual. Hasta 50.000€, si es discapacitado 100.000€
<i>Ley aprobación</i>				Ley 26/2003	Ley 26/2003	Ley 13/2005

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN DONACIONES (2007-2011)

<i>Año</i>	2007	2008	2009	2010	2011
<i>Resumen de las Medidas e Importe</i>	Mejora reducción estatal 95% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 10 años	Mejora reducción estatal 96% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 97% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 98% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años
	Reducción 95% b.i. en donaciones de dinero a hijos menores 35 años o discapacitado ≥65% para compra de vivienda habitual. Hasta 50.000€, si es discapacitado 100.000€	Reducción 95% b.i. en donaciones de dinero a hijos menores 35 años o discapacitado ≥65% para compra de vivienda habitual. Hasta 50.000€, si es discapacitado 100.000€	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€ Hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años).Escritura pública	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€ Hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años).Escritura pública excepto divorcio o seguro vida	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€ Hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años).Escritura pública excepto divorcio o seguro vida
<i>Ley aprobación</i>	Ley 13/2005	Ley 8/2007	Ley 11/2008	Ley 13/2009	Ley 12/2010

MEDIDAS FISCALES APROBADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN DONACIONES (2012-2016)

Año	2012	2013	2014	2015	2016
Resumen de las Medidas e Importe	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años	Mejora reducción estatal 99% del valor neto de empresa individual o de un negocio profesional o participaciones en entidades donadas al cónyuge, descendientes o adoptados por > 65 años, mantenimiento y exención I.P. 5 años
	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€, hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años). Escritura pública excepto divorcio o seguro vida	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€, hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años). Escritura pública excepto divorcio o seguro vida	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€, hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años) Escritura pública excepto divorcio o seguro vida	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <402.678,11€, hasta 300.000€ (límite cuantía en 5 años). Sin escritura pública.	Reducción 100% b.i. en donaciones de dinero a hijos (o nietos si premuerto el padre) y si Patrimonio preexistente es <100.000€ , hasta 75.000€ (límite cuantía en 5 años). Sin escritura pública.
	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos	Reduc.30% bienes herederos distintos
	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas	Reduc.30% por creación empresas
	Bonificación 20% cuota grupos I y II	Bonificación 20% cuota grupos I y II	Bonificación 50% cuota grupos I y II	Bonificación 65% cuota grupos I y II	Bonificación 65% G-I y II (100.000€ Pat. prexi y hasta 75.000€)
				Reduc.100% daños inundaciones Ebro hasta 250.000€	
Ley aprobación	Ley 3/2012	Ley 10/2012	Ley 2/2014	Ley 14/2014	Leyes 10/15 y 2/16

4.3. Elementos liquidatorios en la regulación aragonesa vigente en 2018

➤ Reducciones en adquisiciones "mortis causa":

- 100% por las adquisiciones que correspondan a los hijos del causante menores de edad, GRUPO I con un máximo de 3.000.000 €.
- 100% para las adquisiciones que correspondan a discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.
- 99% por adquisición de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el 3º grado. Entre otros requisitos, se deberá mantener durante 5 años la afectación de los bienes y derechos recibidos y afectos a una actividad económica.
- 99% para las adquisiciones de la vivienda habitual por el cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Se establece un límite de 125.000 € (en norma estatal el límite es de 122.606,47 € por sujeto pasivo).
- 100% de la base imponible, incluida la correspondiente a pólizas de seguros de vida, a favor del cónyuge, los ascendientes y los descendientes.

Requisitos:

- Solo se aplicará cuando el importe total del resto de reducciones sea inferior a 150.000 €, sin contar las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.
- La suma del importe de esta reducción más las restantes reducciones, excluidas las relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá superar los 150.000 €
. En caso de que alcance esta cifra la reducción se aplicará en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
- El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá ser superior de 402.678,11 €.
- La reducción que corresponda al cónyuge se incrementará en 150.000 € por cada hijo menor de edad que conviva con él. También los nietos del causante podrán gozar de esta reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del causante.
- Cuando el contribuyente tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de los dos primeros requisitos serán 175.000 €.
- Esta reducción no podrá aplicarse, si en los 5 años anteriores el sujeto pasivo hubiese recibido una donación del causante reduciéndola según

el apartado siguiente, excepto que fuera inferior a 150.000€, en cuyo caso ahora podrá agotarse dicho límite.

- 30% por las adquisiciones por causahabientes distintos del cónyuge o descendientes de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

Requisitos:

- Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición
- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
- Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de 5 años.

- 30% por las adquisiciones que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria.

Requisitos:

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

➤ Bonificaciones "mortis causa":

- 65% para el cónyuge, los ascendientes y los hijos (antes, grupos I y II).
 - La base imponible sea igual o inferior a 100.000€.
 - El patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda de 100.000€.

➤ Reducciones en adquisiciones "inter vivos":

- 99% por adquisición a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, como en la normativa estatal, pero con algunas particularidades.

- 100% de las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos. Requisitos:
 - El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, más el de las restantes reducciones aplicada por el contribuyente en los últimos cinco años, no podrá exceder de 75.000€. En caso contrario se aplicará la reducción en la cuantía correspondiente hasta agotar ese límite.
 - El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 100.000 €.
 - Los nietos del donante podrán gozar de esta reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del donante.

- 99% por la transmisión de participaciones exentas del Impuesto sobre el Patrimonio a condición de que se mantengan, al menos, 5 años. Además, se deberá cumplir con los requisitos que contempla la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en lo referente a la exención en participaciones, en el ejercicio anterior a la fecha de la donación.

- 30% por las adquisiciones por los donatarios distintos del cónyuge o descendientes de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

Requisitos:

- Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los 3 años anteriores a la adquisición.
 - Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.
 - Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de 5 años.
- 30% por las adquisiciones que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria:
 - La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.
- En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo donado a la adquisición de activos afectos a la actividad económica.
- Durante 5 años desde su creación, deberá mantenerse la actividad económica, los puestos de trabajo.
- La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido inter vivos, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.

➤ Bonificaciones adquisiciones "inter vivos":

- Bonificación del 65% para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II siempre que la base imponible sea igual o inferior a 75.000€ y que el patrimonio preexistente no exceda de 100.000€.

4.4. Ejercicio de las competencias normativas en el resto de las CCAA

Por las fechas del mandato de las Cortes, y el plazo establecido, se estructura esta información distinguiendo la situación en 2017 y la que deriva de las primeras semanas de 2018.

4.4.1 Situación comparada en 2017

REDUCCION AUTONOMICA POR PARENTESCO POR CCAA 2017

AMBITO	REDUCCIONES por parentesco
ESTATAL	GI: 15.956,87+3.990,72*(21-edad) Máximo. 47.858,59 GII: 15.956,87 GIII: 7.993,46 GIV: 0
ANDALUCÍA	GI y II: si BI<250.000 y pat preex.<402.678,11; 100% GI y II: si 250.000< BI<=350.000 y pat preex.<402.678,11; máx. 200.000
ARAGÓN	GI: Para edad<18 años: 100% Máx. 3.000.000 Resto GI y GII: 100% si patr preex <402,678,11. Máx 150.000 Si el contrib discapitado: 175.000 INCOMPATIBLE CON RED. DONACIONES 150.000 (art 132.2) INCOMPATIBLE CON BONIFICAC ART. 131.8 LÍMITE CONJUNTO DE REDUCCIONES 150.000
ASTURIAS	GI y II: 200.000
BALEARES	GI: 25.000+6.250*(21-edad) Límite 50.000 GII: 25.000 GIII: 8.000 GIV: 1.000
CANARIAS	GI: 100% con límites según los tramos de edad < 10 años: 138.650 10<=edad<=15 años: 92.150 15<edad<=18 años: 57.650 18<edad<=21 años: 40.400 GII: cónyuge 40.400 hijos o adoptados: 23.125 resto descendientes: 18.500 ascendientes: 18.500 GIII: 9.300 Personas mayores de 75 años: 125.000 (independ. del grupo)
CANTABRIA	GI: 50.000+5.000 *(21-edad) GII: 50.000 GIII: 8.000
CATALUÑA	GI: 100.000 + 12.000 *(21-edad) Máximo 196.000 GII: cónyuge 100.000; hijo 100.000. Resto de descendientes: 50.000 Ascendientes: 30.000 Si >=75 años. 275.000 (incomp con discapacidad) GIII: 8.000
CASTILLA LA MANCHA	
CASTILLA LEON	GI:60.000+6.000*(21-edad) GII: 60.000 Ampliables hasta 175.000 por reducción autonómica
EXTREMADURA	GI: 18.000+6.000*(21-edad) Límite 70.000 GI y 2: 175.000 si caudal causante<600.000 y pat. Preex.<300.000 LÍMITE CONJUNTO DE REDUCCIONES 250.000
GALICIA	GI: 1.000.000 + 100.000 *(21-edad) Máximo 1.500.000 GII: descendientes entre 21 y 24 años, 900.000-100.000*(edad-21) Resto de descendientes y cónyuge: 400.000 GIII: 8.000
MADRID	GI: 16.000+4.000*(21-edad) Límite 48.000 GII: 16.000 GIII: 8.000
MURCIA	
LA RIOJA	
VALENCIA	GI: 100.000+8.000*(21-edad) Máx. 156.000 GII: 100.000

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

REDUCCION AUTONOMICA POR DISCAPACIDAD POR CCAA 2017

AMBITO	REDUCCIONES por discapacidad
ESTATAL	Discapacidad <65%: 47.858,59 Discapacidad >=65%: 150.253,03
ANDALUCIA	Discapacidad >=33% GI y GII: si BI<=250.000; 100% GIII y GIV: si BI<=250.000 y pat preex.<402.678,11; 100%
ARAGON	Discapacidad >=65%: 100%
ASTURIAS	
BALEARES	Discapacidad <65%: 48.000 Discapacidad >=65%: 300.000
CANARIAS	Discapacidad <65%: 72.000 Discapacidad >=65%: 400.000
CANTABRIA	Discapacidad <65%: 50.000 Discapacidad >=65%: 200.000
CATALUÑA	Discapacidad <65%: 275.000 Discapacidad >= 65 %: 650.000
CASTILLA LA MANCHA	Discapacidad <65%: 125.000 Discapacidad >=65%: 225.000
CASTILLA LEON	Discapacidad <65%: 125.000 Discapacidad >=65%: 225.000
EXTREMADURA	33%<Discapacidad <50%: 60.000 50%<=Discapacidad <65%%: 120.000 Discapacidad >=65%%: 180.000
GALICIA	Discapacidad <65%: 150.000 Discapacidad >= 65 %: 300.000 Discapacidad >= 65 % y Gly2: 100% (pat. preex.<3.000.000)
MADRID	Discapacidad <65%: 55.000 Discapacidad >=65%: 153.000
MURCIA	
LA RIOJA	
VALENCIA	Discapacidad <65%: 120.000 Discapacidad >=65%: 240.000

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

**REDUCCION AUTONOMICA POR SEGUROS DE VIDA POR CCAA
2017**

AMBITO	REDUCCION por seguros
ESTATAL	100% Máximo 9.195,49
ANDALUCÍA	
ARAGON	
ASTURIAS	
BALEARES	Límite 12.000
CANARIAS	Límite 23.150
CANTABRIA	100%
CATALUÑA	GI y II: 100% Máximo 25.000
CASTILLA LA MANCHA	
CASTILLA LEON	
EXTREMADURA	
GALICIA	
MADRID	100% Máximo 9.200
MURCIA	
LA RIOJA	
VALENCIA	

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

**REDUCCION AUTONOMICA POR EMPRESA FAMILIAR POR CCAA
2017**

AMBITO	REDUCCIONES por empresa
ESTATAL	95%
ANDALUCIA	99%
ARAGON	99% Si contrib. distinto de cónyuge o hijos: 30% art. 131.6 <i>Reducción propia por adquisición de dinero que se destine a la creación de nuevas empresas: 30% art. 131.7</i>
ASTURIAS	99%
BALEARES	Igual que en el estado en % pero mejor en requisitos plazos mantenimiento <i>Reducción propia por adquisición de dinero que se destine a la creación de nuevas empresas: 50%</i> <i>Requisitos de aplicación</i>
CANARIAS	99%
CANTABRIA	99%
CATALUÑA	Igual que en el estado en % pero mejor en requisitos plazos mantenimiento Propia para transmisiones a personas con relación laboral
CASTILLA LA MANCHA	99%
CASTILLA LEON	99%
EXTREMADURA	100%
GALICIA	99% <i>Por adquisición de bienes destinados a constitución de empresa: 95% máx. 118.750</i>
MADRID	Igual que en el estado en % pero mejor en requisitos plazos mantenimiento
MURCIA	99%
LA RIOJA	99%
VALENCIA	Causante jubilado entre 60 y 64 años: 90%

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

**REDUCCION AUTONOMICA POR VIVIENDA HABITUAL POR CCAA
2017**

AMBITO	REDUCCIONES por vivienda habitual
ESTATAL	95% Máximo 122.606,47
ANDALUCÍA	99,99%
ARAGON	99% Máximo 125.000
ASTURIAS	Variable en tramos desde 95% al 99%
BALEARES	100% Máximo 180.000
CANARIAS	99% Máximo total vivienda 200.000
CANTABRIA	99%
CATALUÑA	Máximo 500.000 para toda la vivienda Prorrateo Individual >=180.000
CASTILLA LA MANCHA	
CASTILLA LEON	
EXTREMADURA	Si ambos viven en la CCAA: 100% Resto variable en función valor vivienda desde el 95% hasta 100%
GALICIA	100% para cónyuge. Límite 600.000 Para resto: Hasta 150.000,00 € : 99% De 150.000,01 hasta 300.000,00 € : 97% Más de 300.000,00 € : 95% limite 600.000
MADRID	95% Máximo 123.000
MURCIA	
LA RIOJA	95% (con reducción permanencia a 5 años)
VALENCIA	95% Máx. 150.000 (reducción permanencia a 5 años)

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

**REDUCCION AUTONOMICA POR PATRIMONIO HISTÓRICO POR CCAA
2017**

AMBITO	REDUCCIONES por P. Histórico
ESTATAL	95%
ANDALUCÍA	
ARAGON	
ASTURIAS	
BALEARES	99%
CANARIAS	97%
CANTABRIA	95%
CATALUÑA	Igual que en el estado en % pero se amplía a Pat. Hist. catalán
CASTILLA LA MANCHA	
CASTILLA LEON	99%
EXTREMADURA	
GALICIA	
MADRID	
MURCIA	
LA RIOJA	
VALENCIA	

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

BONIFICACIONES SOBRE LA CUOTA POR CCAA **2017**

AMBITO	DEDUCCIONES /BONIFIC. (2017)
ESTATAL	
ANDALUCÍA	
ARAGON	GI y II: 65% (art. 131.8) si BI<=100.000 y pat preex < 100.000 (incompatible con reducciones 131,1-131.5y 131.7)
ASTURIAS	Si adquirente discapacitado >65% y pat preex <402.678,11; 100%
BALEARES	GI: bonif 99% GI y II: bonif. adicional sustituida por nueva tarifa para estos tramos
CANARIAS	Bonificac. GI y II: 99,9%
CANTABRIA	GI y GII: bonif 99%
CATALUÑA	Bonificación decreciente para GI y II según BI. desde 99% hasta 20% La bonificación se reduce a la mitad si se aplican reducciones por adquisición de empresas familiares
CASTILLA LA MANCHA	GI y II: bonif desde 100% a 80% según BL Bonif discapacidad 95%
CASTILLA LEON	
EXTREMADURA	GI: bonif 99% GII: del 95% al 99% para BI desde 175.000 hasta 600.000
GALICIA	GI: 99%
MADRID	GI y II: bonif 99%
MURCIA	GI: bonif 99% GII: bonif 60%
LA RIOJA	GI y GII: bonif 99% si pat preex <500.000. 98% si >500.000
VALENCIA	GI : bonif 75% GII: bonif.: 50% Si adquirente discapacitado >65%; 75%

FUENTE: Elaboración propia a partir de la normativa autonómica.

TARIFA DEL ESTADO 2017

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	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

TARIFA DEL IMPUESTO POR CCAA. 2017
(Exclusivamente las que son distintas a la estatal)

TARIFA CA BALEARES

<i>Base liquidable hasta euros</i>	<i>Cuota íntegra euros</i>	<i>Resto base liquidable hasta euros</i>	<i>Tipo aplicable Porcentaje</i>
0,00	0,00	8.000,00	7,65
8.000,00	612,00	8.000,00	8,50
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,20
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,90
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,60
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,30
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,70
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,50
400.000,00	80.920,00	400.000,00	29,75
800.000,00	199.920,00	Exceso	34,00

Tarifa aplicable con carácter general

TARIFA CA BALEARES

<i>Base liquidable hasta euros</i>	<i>Cuota íntegra euros</i>	<i>Resto base liquidable hasta euros</i>	<i>Tipo aplicable Porcentaje</i>
0	0	700.000,00	1,00
700.000,00	7.000,00	300.000,00	8,00
1.000.000,00	31.000,00	1.000.000,00	11,00
2.000.000,00	141.000,00	1.000.000,00	15,00
3.000.000,00	291.000,00	Exceso	20,00

Escala específica aplicable en las adquisiciones mortis causa efectuadas por los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II

TARIFA CA MADRID

<i>Base liquidable hasta euros</i>	<i>Cuota íntegra euros</i>	<i>Resto base liquidable hasta euros</i>	<i>Tipo aplicable Porcentaje</i>
0,00	0,00	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
399.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34,00

COEFICIENTES MULTIPLICADORES DEL ESTADO – 2017

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

COEFICIENTES MULTIPLICADORES DEL IMPUESTO POR CCAA – 2017
(Exclusivamente los que son distintos a los del estado)

COEFICIENTES MULTIPLICADORES CA BALEARES

Patrimonio preexistente		Grupos de parentesco		
	I y II	III	III	IV
		Colaterales de 2º y 3º por consanguinidad, ascendientes y descendientes por afinidad	Colaterales de 2º y 3er por afinidad	
De 0 a 400.000,00 €	1,0000	1,2706	1,6575	1,7000
De 400.001 a 2.000.000,00 €	1,0500	1,3341	1,7000	1,7850
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00 €	1,1000	1,3977	1,7850	1,8700
Más de 4.000.000,00 €	1,2000	1,5247	1,9550	2,0400

COEFICIENTES MULTIPLICADORES CA MADRID

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos de parentesco		
	<u>I y II</u>	<u>III</u>	<u>IV</u>
De 0 a 403.000 €	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 403.000 a 2.008.000 €	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.008.000 a 4.021.000 €	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.021.000 €	1,2000	1,9059	2,4000

4.4.2. El impuesto en 2018.

El efecto dominó, que ha llevado a la mayor parte de CCAA a minorar la carga tributaria por este impuesto en los últimos años, ha continuado en estos primeros meses de 2018. Solamente en Cantabria se ha seguido un proceso inverso, porque la bonificación del 99% pasa a ser del 90% (aunque existe una del 100% si las bases imponibles son inferiores a 100.000 euros).

El presente informe se cierra en marzo de 2018 por lo que las modificaciones legislativas para este año aún pueden variar. El resumen de las medidas generales más significativas aprobadas hasta la fecha, por varias CCAA, para 2018, es el siguiente:

Andalucía:

- Sucesiones: Grupo I y II reducción de hasta 1.000.000. Grupo III y IV la reducción es de hasta 250.000.
- Donaciones: reducción del 99 por 100, con un límite de 180.000€ por la donación de la vivienda habitual a descendientes con discapacidad.

Principado de Asturias:

- Sucesiones: la reducción por parentesco para los Grupos I y II se incrementa de 200.000 a 300.000€ con efectos 1 de junio de 2017.
- Donaciones: aprueba una tarifa propia para los Grupos I y II desde el 2 por 100 hasta el 36,50 por 100.

Cantabria:

- Sucesiones: la bonificación para los Grupos I y II pasa a ser del 90 por 100 (antes 99 por 100).
- Sucesiones: bonificación del 100 por 100 para los Grupos I y II si las bases imponibles son inferiores a 100.000€.
- Donaciones: se regula una tarifa para los Grupos I y II desde el 1 hasta el 30 por 100.

Castilla y León:

- Se aumenta desde 250.000 hasta 400.000 la cuantía de la reducción propia para adquisiciones mortis causa de Grupos I y II

Extremadura:

- Sucesiones: se extiende la preexistente bonificación del 99 por 100 del Grupo I al Grupo II.

Región de Murcia:

- Sucesiones: aumenta la bonificación desde el 60% hasta el 99 por 100 para el Grupo II.

- Donaciones: de modo parecido aumenta la bonificación hasta el 99 por 100 para Grupos I y II.

4.4.3 Resumen global de la tributación en los grupos I y II en el concepto sucesiones.

- Respecto de los causahabientes del Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), hay dos tipos de políticas:
 - Comunidades donde solo pagan importes simbólicos: Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja, así como los territorios forales.
 - Un segundo grupo de territorios donde no pagan si no superan determinados límites, es el caso de Andalucía (límite de 1.000.000€ de la base imponible), Castilla y León (400.000€) o Aragón, donde los menores de edad tienen una reducción del 100 por 100, aunque con un máximo de 3.000.000€. Cantabria regula una bonificación del 100 por 100, si las bases imponibles son inferiores a 100.000€, Cataluña regula una bonificación del 99 al 20 por 100 e inversamente proporcional a la base imponible. En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 75 por 100.
- Respecto de los causahabientes del Grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años) el panorama es más disperso:
 - Las Comunidades de régimen común que prácticamente liberan de tributación en 2018 a este grupo son Canarias, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja.
 - Comunidades como Andalucía o Castilla y León dejan casi sin tributación a los contribuyentes con bases menores de 1.000.000 y 400.000€, respectivamente.
 - Aragón combina dos medidas: una reducción de 150.000 euros y una bonificación del 65 por 100 con límites en ambos casos en función del patrimonio previo.
 - En Asturias no se gravan estas herencias cuando la base imponible no supera 300.000€ y se aplica una tarifa del 21,25 al 36,50 por 100.
 - En Cantabria se aplica una bonificación en general del 90%.
 - En Galicia la tarifa para estos familiares, además de una reducción de 400.000€, tiene tipos del 5 al 18 por 100, muy por debajo de la estatal que llega hasta el 34 por 100.
 - Cataluña aplica bonificaciones decrecientes del 99 al 20 por 100 e inversamente proporcionales a la base imponible.

- En la Comunidad Valenciana la bonificación es del 50 por 100.
- En Baleares la tarifa es del 1 al 20 por 100, aplicándose el primer tipo hasta bases de 700.000€.
- En Castilla-La Mancha, bonificaciones del 100 al 80 por 100 (esta última para la base liquidable que exceda de 300.000€).

4.4.4 Otras consideraciones.

En su Informe de 2005 el Defensor del Pueblo ya planteaba dudas sobre la constitucionalidad de esta diferente tributación en las CCAA:

"Esta disgregación de las peculiaridades de tributación del mismo hecho imponible, en atención a la residencia del causante, y la prolija regulación con que se recoge en cada Comunidad autónoma, suponen una dificultad añadida para el contribuyente, que, en sus quejas a la Institución, se siente discriminado y confundido por la dispersión normativa existente en el conjunto del Estado.

El contribuyente tiene que tener claro, en aras a la certeza del derecho y por ende a la seguridad jurídica, que su vecindad es indiferente para establecer el Derecho aplicable, que en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se fija por el lugar de residencia del causante. [...]

De los datos estudiados se puede concluir que las comunidades autónomas próximas geográficamente a las que cuentan con régimen foral, regulan un régimen fiscal más beneficioso para sus residentes al objeto de no deslocalizar la riqueza, pues la despoblación de los municipios incide adicionalmente en los recursos de las arcas municipales, así como de la propia Comunidad autónoma. Si bien es cierto que no se establecen trabas físicas, para la libre circulación de personas y bienes en el territorio nacional y que la elección de residencia depende, indudablemente, del ciudadano, la regulación de una presión fiscal diferenciada sobre el patrimonio en cada Comunidad autónoma, podría implicar una posible discriminación contraria al artículo 138.2 de la Constitución Española, ya que impone privilegios económicos asociados a la vecindad. [...]

Este panorama de dispersión con las diferencias que ocasiona en la tributación de las herencias, en aplicación de un impuesto que en cierto modo castiga el ahorro, junto con las consideraciones jurídicas que fueron trasladadas en su día a la Administración central -que están recogidas en el Informe de 2004- llevan a recomendar nuevamente al Ministerio de Hacienda la adopción de la iniciativa legislativa para modificar el impuesto de sucesiones y donaciones, sentando las bases que deriven en una regulación de cada Comunidad autónoma que produzca unos efectos fiscales más igualitarios, de tal suerte que no se desvirtúe el contenido del artículo 31 de la Constitución Española y que la residencia no venga inducida por el tratamiento fiscal."

De toda la información anterior resulta, de modo claro, que nuestra CA es una de las que tiene una normativa de la que se deriva una mayor carga tributaria para los parientes más cercanos.

Sobre esa evidencia se fundan buena parte de las críticas que existen sobre el impuesto. No obstante resultar obvia la situación que se describe, debería tenerse en cuenta, en las consideraciones sobre este tipo de "clasificaciones" entre CCAA, las siguientes observaciones:

- ✓ Para adquisiciones de hijos menores de edad, la C.A con mayor beneficio es Aragón pues tiene una reducción del 100% con un límite de 3.000.000 de euros de difícil agotamiento.
- ✓ Es también la CA con mayor beneficio (100% sin límite) cuando la adquisición corresponde a una persona con grado de discapacidad igual o superior al 65%.
- ✓ Si se tiene en cuenta que es un impuesto cedido, y que el punto de partida de esa singular senda emprendida por las CCAA era la regulación estatal del impuesto, la evidente conclusión es que no se trata de que Aragón haya incrementado el impuesto, sino que el resto de CCAA han optado por su reducción. Más allá de su obviedad y simpleza, este apunte tiene relevancia desde la perspectiva de la financiación autonómica en la que la recaudación normativa (es decir, la que tendría cada CA si no hubiera legislado) es un elemento clave. Quien más se aparta de esa referencia (y no es el caso de Aragón), más empeora su financiación.
- ✓ Cuando se aborda la cuestión del "trato fiscal", suelen identificarse casos concretos que, existiendo las diferencias normativas que se han apuntado, son también innegables. Ahora bien, si se contempla el conjunto de los contribuyentes, el dato, que luego se justifica, de que, en los últimos años, normalmente nunca han pagado el impuesto más del 10% de los contribuyentes de grupo I y II, debería matizar las conclusiones. Y así, esa mayor tributación se da en ese porcentaje de contribuyentes (nunca superior al 10%) que se caracterizan o por tener un patrimonio previo de cierta relevancia (superior a 402.678,11 euros) o por adquirir una renta hereditaria superior a 150.000 euros.

5. EVOLUCIÓN PRESUPUESTARIA Y RECAUDATORIA DEL ISD EN ARAGÓN.

Aunque es evidente que la percepción que cada ciudadano pueda tener sobre la carga tributaria que soporta es relevante en cualquier análisis, desconocer o ignorar cuál es el rendimiento recaudatorio de un impuesto es un error que ningún estudio técnico ni ninguna decisión política debería cometer.

El peso relativo que tiene el impuesto en Aragón, considerando los tributos cedidos gestionados por la Administración autonómica, queda evidenciado si se compara con la situación de las otras CCAA en las que hay un mayor ingreso por esta figura

DISTRIBUCIÓN PORCENTUAL DE INGRESOS POR TRIBUTOS CEDIDOS EN LAS CCAA. CON MAYOR INGRESO						
2016	Patrimonio	ISD	ITP	AJD	JUEGO	Suma
Cataluña	493.829	445.629	1.243.881	396.853	189.254	2.769.446
	17,83%	16,09%	44,91%	14,33%	6,83%	100%
Madrid	218	419.704	812.107	308.112	163.564	1.703.705
	0,01%	24,63%	47,67%	18,08%	9,60%	100%
Andalucía	80.432	379.320	929.521	340.355	156.559	1.886.187
	4,26%	20,11%	49,28%	18,04%	8,30%	100%
Cast.-León	32.368	197.506	167.940	73.926	59.677	531.417
	6,09%	37,17%	31,60%	13,91%	11,23%	100%
Valencia	112.612	178.824	747.730	202.401	140.566	1.382.133
	8,15%	12,94%	54,10%	14,64%	10,17%	100%
Aragón	41.337	158.882	110.010	54.153	40.795	405.177
	10,20%	39,21%	27,15%	13,37%	10,07%	100%

Fuente de datos: Informe de la IGS del MHyAP. Datos en miles de euros.

Elaboración propia.

En este apartado se estudia la evolución de los ingresos en los últimos años. Los datos en los que se basa son, por ser una fuente no sólo fiable, sino también pública, los contenidos en la Cuenta General de la Intervención General del Gobierno de Aragón desde 2002 hasta la actualidad. La última publicada a la que se ha tenido acceso en la confección de este informe es del año pasado y corresponde al cierre económico de 2016.

No se contemplan los datos de 2017 porque no está aprobada de modo definitivo la cuenta general correspondiente a este ejercicio. No obstante, fuera de esos gráficos, y para que por los diputados se disponga de toda la información, se incluyen los datos provisionales de 2017. Previsiblemente las diferencias con los que definitivamente formen la cuenta serán mínimos o inexistentes.

Los datos provisionales de 2017 del impuesto son:

- Previsión de ingresos:	142.000.000,00 €
- Derechos reconocidos:	200.980.976,62 €
- Recaudación neta:	170.725.471,85 €

En el estudio se analizan tres datos presupuestarios distintos: Presupuesto Definitivo, Derechos Reconocidos y Recaudación Neta, que permiten analizar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, tanto en su conjunto como individualmente, distinguiendo los conceptos de Sucesiones y Donaciones.

El Presupuesto Definitivo refleja la previsión que el gobierno hace al aprobar los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón de cada año.

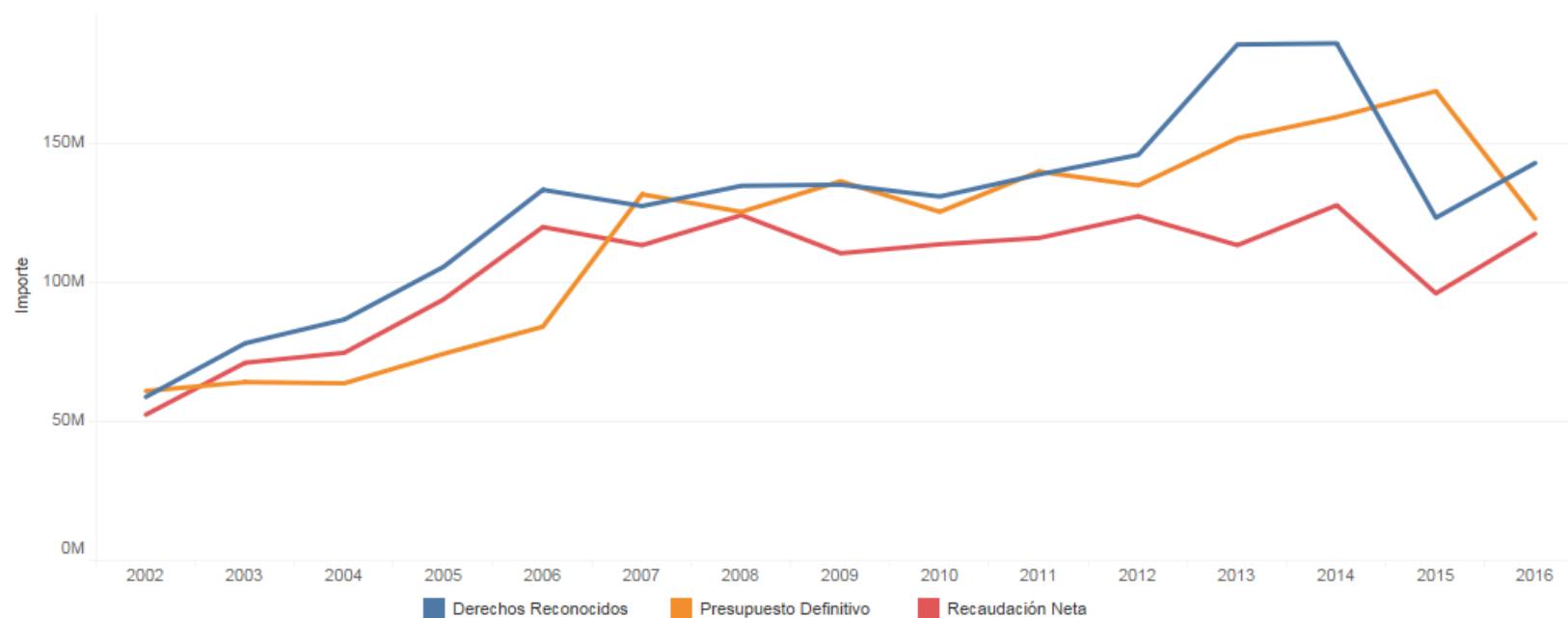
Los Derechos Reconocidos recogen el total de derechos económicos que se contabilizan de acuerdo a las autoliquidaciones, liquidaciones y actas que durante un ejercicio económico han devenido firmes.

La Recaudación Neta recoge el total de los ingresos netos recibidos en la Comunidad Autónoma de Aragón durante un ejercicio económico. La diferencia con los derechos reconocidos, más relevante en este impuesto que en otros, se justifica por deudas suspendidas (Tasación pericial contradictoria), aplazamientos o fraccionamientos y por propuestas de liquidación que son recurridas por los contribuyentes. Como esta situación es más frecuente cuanto más importante cuantitativamente es un expediente, suele darse esa diferencia en este impuesto en mayor medida que en otras figuras.

Concepto: SUCESIONES

Evolución de los Ingresos Tributarios

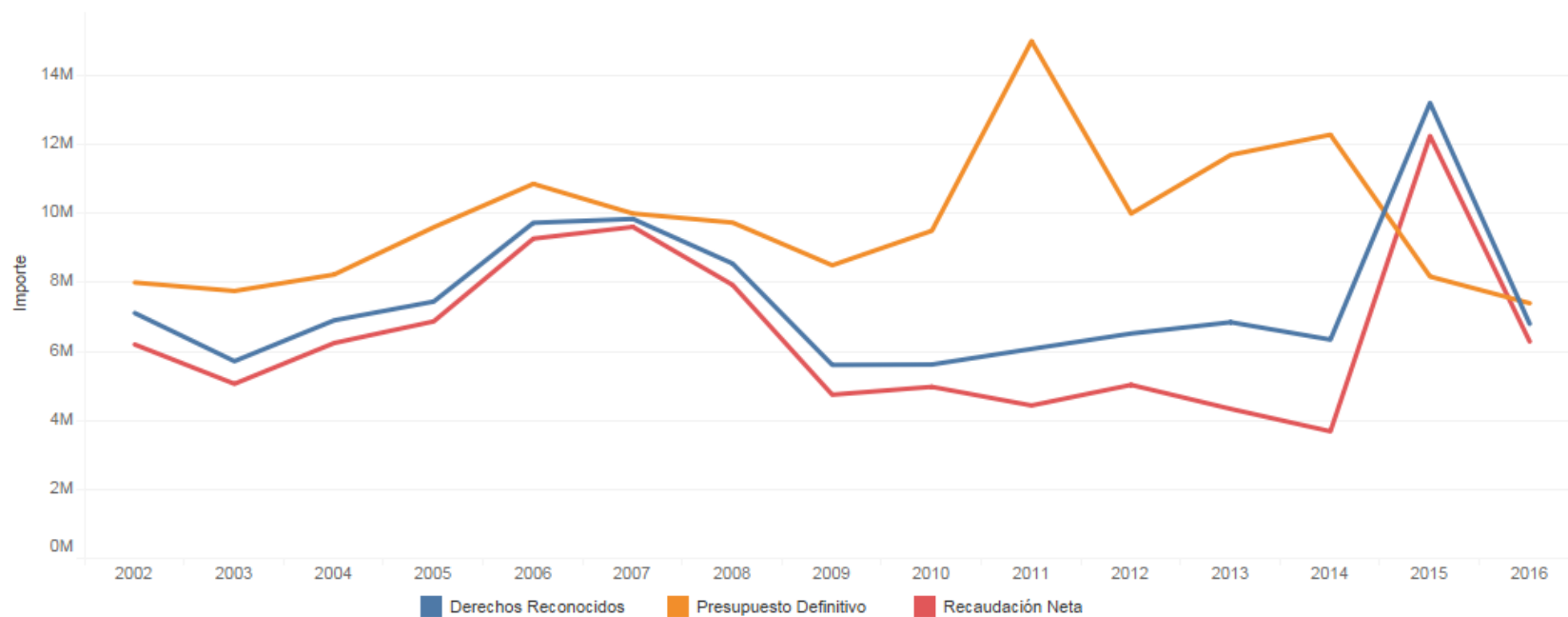
Dirección General de Tributos



Concepto: DONACIONES

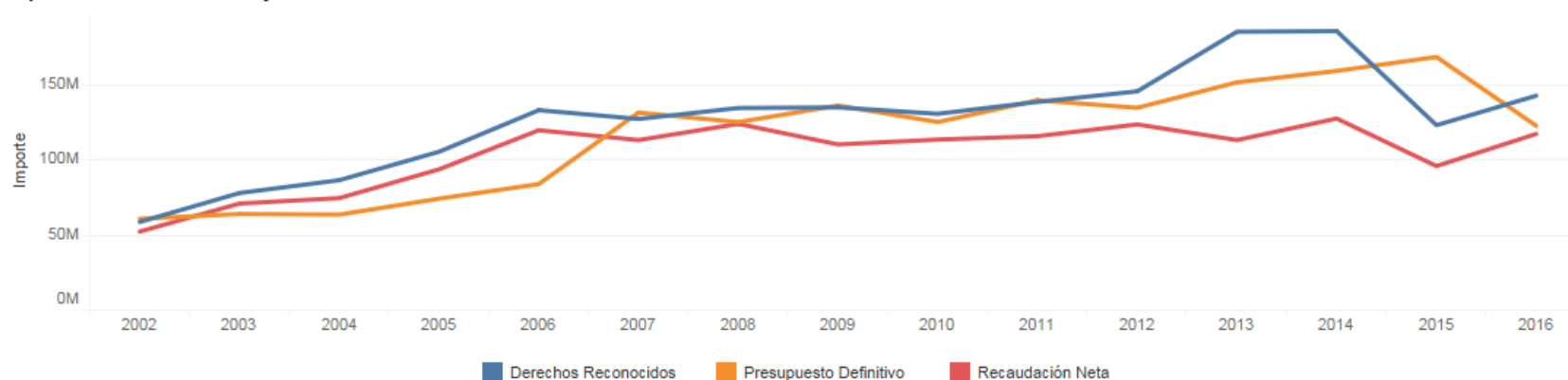
Evolución de los Ingresos Tributarios

Dirección General de Tributos



Evolución de los Ingresos Tributarios

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones



Detalle de datos

	Tipo	Clasif. Económica	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Presupuesto Definitivo	SUCESIONES	84,14M	131,80M	125,46M	136,50M	125,50M	140,00M	135,00M	152,00M	159,60M	168,94M	123,00M
		DONACIONES	10,86M	10,00M	9,74M	8,50M	9,50M	15,00M	10,00M	11,70M	12,29M	8,17M	7,40M
	Derechos Reconocidos	SUCESIONES	133,43M	127,57M	134,85M	135,28M	131,00M	138,95M	145,98M	185,74M	186,14M	123,38M	143,06M
		DONACIONES	9,73M	9,84M	8,55M	5,61M	5,62M	6,07M	6,52M	6,85M	6,34M	13,21M	6,80M
	Recaudación Neta	SUCESIONES	120,04M	113,47M	124,31M	110,57M	113,82M	116,08M	123,91M	113,48M	127,85M	96,13M	117,57M
		DONACIONES	9,27M	9,61M	7,93M	4,75M	4,98M	4,43M	5,03M	4,33M	3,68M	12,25M	6,29M

Fuente: Intervención General (Cuenta General)

Elaboración: Dirección General de Tributos

De los datos anteriores se derivan las siguientes circunstancias:

- El impuesto tiene cierta importancia presupuestaria pues proporciona, medido en derechos reconocidos, un importe que ha sido superior a los 120.000.000 en los últimos diez años.
- El peso recaudatorio del concepto sucesiones hace que sea esta modalidad de hecho imponible la que marque la tendencia global del impuesto.
- Analizando el Impuesto en su conjunto, resulta que, de 2007 a 2012, lo presupuestado y los derechos reconocidos son dos líneas casi coincidentes, estando la recaudación neta por debajo de esas otras dos magnitudes por las circunstancias ya apuntadas de suspensiones, aplazamientos o recursos.
- En los años 2013, 2014 y 2017 los derechos reconocidos son superiores a los presupuestados. En buena medida por el resultado de concretas actuaciones de investigación y lucha contra el fraude cuya presupuestación no está sujeta a elementos fácilmente individualizables ni cuantificables.
- En la gráfica de Donaciones es evidente el pico de 2015, ocasionado por el anuncio del cambio normativo que suponía la eliminación de determinados beneficios. Tal anuncio provocó un efecto llamada, incrementando espectacularmente el número de autoliquidaciones por donaciones porque, aun pagando, se podía gozar de unos beneficios que iban a desaparecer. En efecto, el 31 de diciembre de 2015 se eliminaba la reducción de 300.000 euros en las donaciones de padres a hijos, y la bonificación del 65% para aquellas donaciones sobre las que no se podía aplicar la citada reducción. Posiblemente con el ánimo de trasladar el patrimonio a los hijos antes de la sucesión con una cuota reducida, se dobló el número de donaciones respecto del año anterior. En el cuadro siguiente se da el dato del número de donaciones en los últimos ejercicios y del que se desprende claramente la conclusión que se apunta:

NÚMERO DE AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS EN ARAGÓN

CONCEPTO: DONACIONES

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<i>Número contratos</i>	5.942	5.660	6.016	11.302	3.129	4.207
<i>Incremento interanual en %:</i>		-4,75%	6,29%	87,87%	-72,31%	34,45%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

6. GESTIÓN DEL ISD EN ARAGÓN.

El ISD es un tributo de gestión complicada como consecuencia de la aplicación de numerosas reducciones, tanto estatales como autonómicas en base imponible, y una tarifa impositiva de 16 tramos combinada con coeficientes multiplicadores. Por eso apunta el Informe Lagares hacia una revisión general del esquema de liquidación del impuesto que simplifique su estructura, minore reducciones y bonificaciones, elimine la aplicación de los coeficientes multiplicadores y armonice su tratamiento.

Debe destacarse que el principal foco de conflicto en la aplicación del impuesto es la determinación de la base imponible y los medios de comprobación de ésta, por la razón de que la base imponible se concreta en el *valor real* de los bienes, que es un concepto jurídico indeterminado que crea cierta inseguridad jurídica en la práctica gestora.

La gestión del impuesto se realiza según la normativa general tributaria, conformada por una panoplia de procedimientos de difícil resumen. Además, en la actualidad, por mor de las exigencias de la administración electrónica, se está en un permanente estado de revisión y actualización de las formas de actuación. Con esas cautelas, se incluye, para hacer una descripción general de las formas de gestión del impuesto, un esquema sin emplear los conceptos en su estricto sentido técnico.

servicios centrales y territoriales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Como resultado de la visita se formula un informe con los datos más relevantes del modo de gestión del impuesto en cada CA. Junto a los datos, se recogen los aspectos, conclusiones y recomendaciones más relevantes obtenidos.

Dado el carácter externo y la acreditada profesionalidad de los funcionarios que ejercen en el Ministerio de Hacienda tal labor de inspección de los servicios, se considera que su informe del último año disponible (2016), y los de años anteriores, pueden servir de objetiva e imparcial referencia para explicitar los datos relevantes de la gestión de este tributo por parte de la administración autonómica. Un mayor detalle de los datos incluidos en este informe y de otros adicionales pueden consultarse en la web del Ministerio o en la de las Cortes Generales o en la página web de la Diputación General de Aragón.

Comparando, en una perspectiva más amplia, los datos que ofrece la Inspección General de Servicios sobre el número de expedientes de Sucesiones y Donaciones presentados en el año 2016 con nuestra población y el número de defunciones, se obtienen los siguientes datos:

PROPORCIÓN DE EXPEDIENTES ISD PRESENTADOS CON RESPECTO AL NÚMERO DE DEFUNCIONES					
	Nº expedientes presentados	Población en miles de personas	Nº defunciones	nº exped./ nº defunciones	nº defunciones/ por cada 1000 hab.
2016					
Andalucía	103.886	8.388,11	69.231	1,50	8,25
Aragón	26.140	1.308,56	13.481	1,94	10,30
Asturias	22.746	1.042,61	13.204	1,72	12,66
Baleares	11.340	1.107,22	7.939	1,43	7,17
Canarias	18.955	2.101,92	15.035	1,26	7,15
Cantabria	9.045	582,21	5.936	1,52	10,20
Cast.-L.Man	36.107	2.041,63	19.144	1,89	9,38
Cast.-León	40.916	2.447,52	28.436	1,44	11,62
Cataluña	87.519	7.522,60	63.289	1,38	8,41
Extremadura	22.737	1.087,78	11.237	2,02	10,33
Galicia	57.313	2.718,53	31.757	1,80	11,68
Madrid	86.198	6.467,00	45.066	1,91	6,97
Murcia	13.347	1.464,85	10.867	1,23	7,42
Rioja	5.075	315,79	2.967	1,71	9,40
Valencia	73.429	4.959,97	42.697	1,72	8,61
<i>Elaboración : Dirección General de Tributos</i>					
<i>Datos utilizados: Informe comparativo de la gestión de tributos cedidos a las CCAA</i>					
<i>Ejercicio 2016. Inspección General. Ministerio de Hacienda y F. P., pag. 23</i>					
<i>Datos población tomados del INE del año 2016</i>					

6.1.- Asistencia en la confección de autoliquidaciones:

En la medida en que el impuesto presenta, como todos en mayor o menor medida, cierto grado complejidad, dispone la C.A de un servicio de asistencia para los ciudadanos para la confección de las autoliquidaciones. El número de actuaciones de tal servicio en los últimos ejercicios es el siguiente:

NÚMERO DE CITAS ATENDIDAS EN EL SERVICIO DE ASISTENCIA PARA LA CONFECCIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LAS OFICINAS GESTORAS

	A) Nº citas atendidas	B) Nº Exptes. con autoliqu. en Oficinas gestoras	Proporción en % A sobre B
2012	2.811	12.832	21,91
2013	3.160	12.459	25,36
2014	2.872	13.860	20,72
2015	3.165	17.972	17,61
2016	2.683	15.434	17,38

Fuente de datos: DGT e informes Anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

6.2. Actuaciones de control.

6.2.1. Control extensivo.

Las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes pueden ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

Una vez revisados los expedientes, si son correctos se archivan, finalizando el procedimiento, y si no son correctos o resultan incompletos, una vez realizadas las comprobaciones oportunas se emiten liquidaciones complementarias que se notifican al contribuyente para que, en el tiempo legalmente establecido, pueda presentar sus alegaciones. El número de expedientes con liquidaciones complementarias fueron los que figuran en el siguiente cuadro:

**LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS SOBRE EXPEDIENTES CON AUTOLIQUIDACIÓN SUCESIONES
DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGON**

	<i>Núm. Exptes. Entrados</i>	<i>Núm. Exptes. Despachados</i>	<i>Núm. Exptes. Liquidados</i>	<i>Importe en miles €</i>
2012	23.119	19.693	1.319	18.108
2013	22.653	20.452	1.097	16.561
2014	23.218	19.651	941	15.257
2015	29.002	27.738	870	14.691
2016	26.128	28.574	1.036	15.748

*Fuente: Informes anuales de la Inspección General.
Ministerio de Hacienda
Elaboración propia.*

6.2.2. Control intensivo.

El control intensivo es el derivado de los planes de actuación de la Inspección.

El procedimiento de inspección tiene por objeto la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, practicando, en su caso, las oportunas liquidaciones (basadas en unas propuestas denominadas técnicamente actas) para regularizar adecuadamente la situación tributaria.

Según lo previsto en el artículo 58 LC, corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones inspectoras previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

Anualmente se aprueba el Plan Anual de Inspección Tributaria en la Comunidad Autónoma, que se publica en el Boletín Oficial de Aragón, convirtiéndose en el principal instrumento para la represión del fraude fiscal. Las actuaciones inspectoras se realizan de forma coordinada con otros servicios de inspección, de otras Comunidades Autónomas y los del Estado.

Cuando se proponga la regularización, el obligado tributario podrá aceptarla (reduciéndose un 30% la cuantía de las sanciones pecuniarias que, en su caso, puedan imponerse) o manifestar su disconformidad.

Tras la suscripción del acta se notifica la liquidación definitiva de la deuda que debe pagar el obligado tributario a la Administración Tributaria, liquidación que puede ser impugnada mediante los recursos en vía administrativa oportunos.

ACTAS DE INSPECCIÓN INSTRUIDAS EN ARAGÓN POR SUCESIONES Y DONACIONES

	<i>Núm.Actas</i>	<i>Importe (en miles de €)</i>
2012	145	21.566
2013	198	38.740
2014	213	51.770
2015	160	27.864
2016	138	36.389

Fuente: Informes anuales de la Inspección General. Ministerio de Hacienda

Elaboración propia.

En el cuadro siguiente se detalla una comparación con las actuaciones inspectoras en otras CCAA, de régimen común, para el ejercicio 2016:

ACTAS DE INSPECCIÓN INSTRUIDAS Y SU IMPORTE EN SUCESIONES Y DONACIONES EN 2016

2016	Nº ACTAS	Importe de las actas instruidas	% s/nº total actas	% s/ importe Total actas
Comunidad				
Andalucía	1.151	46.841	32,73	15,08
Aragón	138	36.389	3,92	11,72
Asturias	286	24.416	8,13	7,86
Baleares	34	1.513	0,97	0,49
Canarias	23	937	0,65	0,30
Cantabria	35	505	1,00	0,16
Cast.-León	144	3.967	4,09	1,28
Cast.-L.Mancha	43	3.620	1,22	1,17
Cataluña	111	22.634	3,16	7,29
Extremadura	303	3.095	8,62	1,00
Galicia	290	25.847	8,25	8,32
Madrid	617	136.652	17,54	44,00
Murcia	206	924	5,86	0,30
Rioja	11	47	0,31	0,02
Valencia	125	3.177	3,55	1,02
Total	3.517	310.564	100,00	100,00

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

6.2.3 expedientes sancionadores.

Las infracciones tributarias más habituales son dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la norma la totalidad o parte de la deuda tributaria (art. 191 LGT), no presentar en plazo en las autoliquidaciones (art. 198 LGT), presentar incorrectamente las autoliquidaciones (art. 199 LGT) o la desatención de los requerimientos de la Administración (art. 203 LGT). Debe resaltarse que, salvo situaciones absolutamente excepcionales, el hecho de declarar un valor inferior al de mercado no se considera infracción y por tanto no es sancionable.

Los datos relevantes sobre esta actividad se ofrecen distinguiendo las actuaciones derivadas del control extensivo ("*gestión*") y el intensivo ("*inspección*").

EXPEDIENTES SANCIONADORES EN VÍA DE GESTIÓN EN ARAGÓN IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES

	<i>Núm. Exptes. Liquidados</i>	<i>Importe en miles de €</i>
2012	98	192
2013	88	81
2014	53	35
2015	64	39
2016	63	35

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

Por su parte, los datos derivados de sanciones en procedimientos de inspección son los siguientes:

EXPEDIENTES SANCIONADORES EN VÍA DE INSPECCIÓN EN ARAGÓN IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES

	<i>Núm. Exptes. Liquidados</i>	<i>Importe en miles de €</i>
2012	26	929
2013	52	1.833
2014	91	21.018
2015	78	818
2016	50	3.418

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

6.3. Comprobaciones de valor.

Al definirse la base imponible del impuesto como el valor real de los bienes, y no existir precio, uno de los aspectos más conflictivos de la gestión del tributo es, precisamente, la comprobación de los valores declarados por los contribuyentes.

En los datos ofrecidos sobre las comprobaciones de valor en los informes publicados por el Ministerio de Hacienda, no se distingue por impuestos. No obstante, y por completar la información ofrecida en este informe, se recogen en los dos cuadros siguientes el número de expedientes de valoraciones realizadas en 2016, comparándolas con el número de recursos (ante la propia Administración) y reclamaciones (en vía económico-administrativa) presentados, aunque debe advertirse que en estos datos se incluyen también las valoraciones por otros impuestos como el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

**CLASIFICACIÓN DE LAS CC.AA. SEGÚN LA PROPORCIÓN DE LOS RECURSOS
PRESENTADOS SOBRE LOS EXPEDIENTES DE VALORACIÓN DESPACHADOS**

2016	Nº expedientes valorac.despachados	Nº recursos presentados	%nº recursos/ nº expedientes
Canarias	6.498	308	4,74
Galicia	33.146	1406	4,24
Murcia	2.323	94	4,05
Rioja	2.694	97	3,60
Cataluña	28.231	936	3,32
Baleares	6.373	194	3,04
Cantabria	10.040	293	2,92
Extremadura	6.734	188	2,79
Cast.-León	25.482	571	2,24
Cast.-L.Mancha	18.734	188	1,00
Asturias	2.735	27	0,99
Valencia	57.171	548	0,96
Andalucía	53.054	486	0,92
Madrid	46.762	349	0,75
Aragón	5.150	32	0,62
Total	305.127	5.717	1,87

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia

**CLASIFICACIÓN DE CC.AA. SEGÚN LA PROPORCIÓN DE RECLAMACIONES
PRESENTADAS SOBRE LOS EXPEDIENTES DE VALORACIÓN DESPACHADOS**

2016	Nº expedientes valorac.despachado	Nº reclamac. presentados	%nº reclam./ nº expedientes
Murcia	2.323	1.465	63,07
Valencia	57.171	7.668	13,41
Andalucía	53.054	6.961	13,12
Galicia	33.146	4.126	12,45
Asturias	2.735	331	12,10
Cast.-L.Mancha	18.734	1.956	10,44
Extremadura	6.734	631	9,37
Canarias	6.498	536	8,25
Rioja	2.694	165	6,12
Aragón	5.150	315	6,12
Cataluña	28.231	1.173	4,16
Cantabria	10.040	362	3,61
Cast.-León	25.482	866	3,40
Madrid	46.762	1.238	2,65
Baleares	6.373	148	2,32
Total	305.127	27.941	9,16

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia

El principal motivo de oposición de los contribuyentes consiste en la impugnación de la comprobación de los valores de los inmuebles declarados, realizadas por la administración tributaria. Un procedimiento especial de revisión de dichos valores es el de la tasación pericial contradictoria, regulado en el artículo 135 de la Ley General Tributaria, que consiste básicamente en que, existiendo discrepancias entre las valoraciones del particular y las de la administración, se resuelven definitivamente con la valoración de un perito tercero independiente. Los datos sobre tasaciones periciales efectuadas por expertos terceros ajenos a la Administración fueron las siguientes:

GESTIÓN DE TASACIONES PERICIALES CONTRADICTORIAS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGON

	<i>Núm. Exptes. Iniciales</i>	<i>Núm. Exptes. Entrados</i>	<i>Núm. Exptes. Despachados</i>	<i>Núm. Exptes. Pendientes</i>
2012	73	73	68	44
2013	27	85	68	44
2014	44	75	89	30
2015	30	70	54	46
2016	46	61	79	28

*Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.
Elaboración propia.*

6.4. Recursos y reclamaciones.

Una de las vías para medir la conflictividad que genera el impuesto es a través de los recursos de reposición (potestativo) o de las reclamaciones en vía económico administrativa que pueden interponer los contribuyentes.

Distinguiendo tales datos en función de si responden a actuaciones en vía de gestión o en vía de inspección, y si son recursos o reclamaciones, la información resultante es la siguiente.

6.4.1 Por actuaciones en vía de gestión

GESTIÓN DE RECURSOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ARAGON

	<i>Núm. Exptes. Iniciales</i>	<i>Núm. Exptes. Entrados</i>	<i>Núm. Exptes. Despachados</i>	<i>Núm. Exptes. Pendientes</i>
2012	26	260	251	35
2013	35	237	170	102
2014	101	165	201	65
2015	118	150	186	82
2016	82	160	156	86

*Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.
Elaboración propia.*

De los recursos despachados el resultado fue:

RECURSOS DE ISD EN ARAGÓN RESUELTOS EN EL AÑO

	<i>Estimados en total</i>	<i>Estimados en parte</i>	<i>Recursos desestimados</i>	<i>Otros motivos</i>
2012	50	59	142	0
2013	39	30	99	2
2014	32	65	102	2
2015	36	51	90	9
2016	42	18	96	0

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

En cuanto a los motivos de impugnación pueden clasificarse del siguiente modo:

CONCEPTOS DE LOS RECURSOS DE ISD PRESENTADOS EN ARAGÓN

	<i>Impugnación valores</i>	<i>Demás recursos</i>	<i>Rectif. Errores</i>	<i>Otros motivos</i>
2012	143	114	3	0
2013	109	125	3	0
2014	88	68	9	0
2015	89	50	11	0
2016	82	63	10	5

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

Por su parte, los datos relativos a las reclamaciones (vía que es gratuita y que no necesita asistencia letrada) son:

RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN ISD EN ARAGÓN

	<i>Pendientes Iniciales</i>	<i>Núm. Reclamaciones Entrados</i>	<i>Reclamaciones Despachados</i>	<i>Pendientes Finales</i>
2012	434	295	273	456
2013	455	272	172	555
2014	552	217	111	658
2015	646	191	153	684
2016	684	251	234	701

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

De las reclamaciones despachadas por el TEAR de Aragón, se detalla a continuación el resultado de las mismas:

**RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN ISD EN ARAGÓN RESUELTAS
EN EL AÑO:**

	<i>Estimados en total</i>	<i>Estimados en parte</i>	<i>Recursos desestimados</i>	<i>Otros motivos</i>
2012	83	74	87	29
2013	52	44	62	14
2014	50	16	30	15
2015	77	27	24	25
2016	155	41	21	17

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

El principal motivo de discrepancia en las reclamaciones, como ocurría también en los recursos, es el de la comprobación de valores por parte de la Administración, tal y como se refleja en el siguiente cuadro:

CONCEPTOS DE LAS RECLAMACIONES PRESENTADAS EN ISD EN ARAGÓN

	<i>Impugnación valores</i>	<i>Resto actuac. gestoras</i>	<i>Actuaciones Inspectoras</i>	<i>Otros motivos</i>
2012	164	47	65	19
2013	162	19	51	40
2014	134	5	43	35
2015	99	6	76	10
2016	110	6	123	12

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

La comparación con la situación en otras CCAA es la siguiente:

CLASIFICACIÓN DE LAS CC.AA. SEGÚN LA PROPORCIÓN DE LAS RECLAMACIONES PRESENTADAS CONTRA LAS LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS EN SUCESIONES Y DONACIONES EN 2016

<i>2016 Comunidad</i>	<i>Nº liquidaciones complementarias</i>	<i>Nº reclamaciones presentadas</i>	<i>%nº reclamac/ liq.complemen</i>
Extremadura	481	359	74,64
Galicia	3.880	2.154	55,52
Canarias	271	126	46,49
Andalucía	5.523	2.451	44,38
Murcia	1.364	375	27,49
Asturias	762	188	24,67
Aragón	1.036	251	24,23
Madrid	3.416	814	23,83
Cantabria	676	126	18,64
Valencia	3.910	687	17,57
Rioja	453	73	16,11
Cast.-L.Mancha	2.787	352	12,63
Cast.-León	4.011	479	11,94
Cataluña	3.188	285	8,94
Baleares	1.248	32	2,56
Total	33.006	8.752	26,52

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

6.4.2 Por actuaciones en vía de inspección.

Los recursos presentados en las oficinas tributarias, en relación con las actas de inspección por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones representan el 9,36% en el conjunto del periodo analizado y versaron, principalmente, sobre la discrepancia con las valoraciones practicadas y la aplicación de las tasaciones periciales contradictorias, así como sobre la aplicación en este impuesto de las reducciones tanto estatales como autonómicas. Los resultados de estos recursos fueron los siguientes:

GESTIÓN DE RECURSOS A LAS ACTAS DE INSPECCIÓN EN ISD EN ARAGÓN

	Núm. Exptes. Iniciales	Núm. Exptes. Entrados	Núm. Exptes. Despachados	Núm. Exptes. Pendientes
2012	85	9	21	73
2013	48	8	11	45
2014	45	20	7	58
2015	58	27	49	36
2016	43	16	19	40

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

Un mayor detalle de la gestión de los recursos despachados se recoge en el cuadro siguiente:

RECURSOS A LAS ACTAS DE INSPECCIÓN EN ISD RESUELTOS EN EL AÑO

	Estimados en total	Estimados en parte	Recursos desestimados	Otros motivos	Núm. Expte. Despachados
2012	0	13	8	0	21
2013	0	4	7	0	11
2014	0	7	0	0	7
2015	0	23	14	12	49
2016	8	0	11	0	19

Fuente: Informes anuales de la IGS del MHyAP.

Elaboración propia.

7. ANÁLISIS ESTADÍSTICO DE LOS EXPEDIENTES DEL ISD.

Se abordan en este apartado distintas cuestiones resultado del análisis estadístico de los datos extraídos de las autoliquidaciones presentadas ante la Dirección General de Tributos. No se han considerado en el estudio las liquidaciones practicadas por la administración.

Dada la trascendencia que deben tener estos datos a efectos de deducir conclusiones, es preciso una delimitación metodológica de su tratamiento estadístico. De entrada, hay que señalar que la información disponible debería considerarse suficiente. En este impuesto existe obligación de declarar todos los hechos imponible, aunque finalmente no resulte cuota a ingresar. Además, la evidente constancia de los fallecimientos, y el hecho de que para disponer de los bienes del fallecido sea preciso justificar la liquidación del impuesto sucesorio, provocan que, en lo que se refiere a las transmisiones "mortis causa", el cumplimiento de la obligación de presentar declaración sea casi total y, con él, la información de que se dispone sobre las transmisiones hereditarias.

No obstante, existen diversas circunstancias que han motivado que el espectro de los datos manejados no sea el 100% de la información que dispone la DGT. Esta precisión es relevante porque, por señalar una de las implicaciones más relevantes, el importe realmente obtenido en cada uno de los años no coincidirá con el importe que se ofrezca en este informe como total recaudado. En cualquier caso, estos ineludibles filtros no pueden desmerecer los resultados obtenidos puesto que el análisis cuenta con una información suficientemente completa y con un período de varios ejercicios fiscales. Difícilmente, ningún trabajo de los realizados hasta ahora, en el ámbito académico o en el administrativo, sobre este tributo ha sido abordado con tan amplia información tributaria y con una secuencia temporal como la que aquí se contempla.

Al tratarse de un impuesto en el que es obligatoria la autoliquidación por los contribuyentes, pero ésta ha podido realizarse en impresos manuales hasta el 31 de diciembre de 2017, el tratamiento informático resulta complejo. Es práctica habitual que cuando resulta obvio que no procede pagar cantidad alguna, no se rellenan las autoliquidaciones con el debido detalle por parte del declarante. Un ejemplo claro serían aquellos en los que, concurriendo varias reducciones, no se cuantifican debidamente algunas por ser evidente que el impuesto va a resultar con cuota a pagar cero. Esta falta de detalle en sus elementos cuantitativos puede distorsionar los resultados obtenidos, aunque entendemos que, dado el elevado número de filtros utilizados en la selección de los registros a explotar, la distorsión es menor o irrelevante.

Cada expediente del ISD puede contener varias autoliquidaciones ya que, por cada hecho imponible (herencia, donación o seguro), puede haber varios contribuyentes (herederos, donatarios, beneficiarios). A efectos de este estudio,

cada autoliquidación se considera un contribuyente. Es importante destacar que las autoliquidaciones presentadas en impresos manuales 650 (Sucesiones) ó 651 (Donaciones), son grabadas de forma literal, sin poder modificar nada. Por ello pueden contener errores de liquidación.

Se han realizado para este estudio diversos filtros de calidad de grabación, para luego poder analizar de forma correcta las distintas magnitudes económicas contenidas en las autoliquidaciones. Aun desechando los registros procedentes del filtrado, finalmente se tiene una base de declarantes ampliamente representativa de la población.

AUTOLIQUIDACIONES DE SUCESIONES

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Nº Autoliquidaciones	32.188	32.501	31.194	31.026	33.481	30.448	25.138	215.976

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES DE DONACIONES

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Nº Autoliquidaciones	5.770	5.942	5.660	6.016	11.302	3.129	4.207	42.026

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Algunas de las consideraciones técnicas utilizadas para el diseño de los filtros han sido las siguientes:

- El año que se ha tomado, de las distintas fechas que aparecen en una autoliquidación (fecha de devengo, fecha de presentación y fecha de pago, es el correspondiente a la fecha de devengo, por ser ésta la que nos señala la normativa a aplicar. Se han tomado los últimos 7 años por tener la mayor uniformidad normativa en los datos estudiados. Hubo unos años en que las reducciones de vivienda y empresa se incrementaron del 95% estatal hasta un 99%. Es en 2011, el primer año en que se alcanza el 99% y ya el porcentaje se estabiliza.
- Aunque se presentan datos de cómo se distribuyen dentro de cada concepto los principales hechos imponible, se considera que para este trabajo deben tomarse exclusivamente aquellos hechos imponible que corresponden con la transmisión completa de las porciones hereditarias sobre las que se aplica la liquidación tributaria. Por ello, en los análisis numéricos, se dejan fuera algunos hechos imponible tales como adiciones de herencia, extinciones de usufructos, renuncia al usufructo, etc. Por ello, en el concepto de Sucesiones se seleccionan los hechos imponible "herencia" y "legado", y en el concepto de Donaciones el hecho imponible "donación", de entre todos los presentados en los cuadros de hechos imponible.

- Cada autoliquidación corresponde a un contribuyente, por ello de forma indistinta se habla de número de autoliquidaciones o de contribuyentes.

Elegido como criterio temporal de análisis el de devengo, ocurre que, como a fecha de finalización del estudio todavía es posible la declaración de hechos imponibles de 2017, este año no está completo. Sin embargo, en la mayor parte de las comparaciones se han incluido datos de este ejercicio.

Con la misma base de declarantes se han realizado dos estudios distintos:

- Un extenso análisis del contenido de las autoliquidaciones para poder ver magnitudes económicas como los porcentajes de contribuyentes que pagan o no, en general y/o por grupos de parentesco y por años o en promedio. Las bases imponibles, liquidables y cuotas, medias y totales, por años, en promedio y por grupos de parentesco. Los tipos medios y efectivos en los distintos años, en promedio y por grupos de parentesco.
- Un análisis de la funcionalidad real del impuesto respecto a los objetivos de la redistribución de la riqueza y del reparto de la carga tributaria de una forma progresiva. Este estudio ha sido realizado por los profesores de la Universidad de Zaragoza, Miguel Angel Barberán y Carmen Trueba, y desarrollado en el punto 8 del informe.

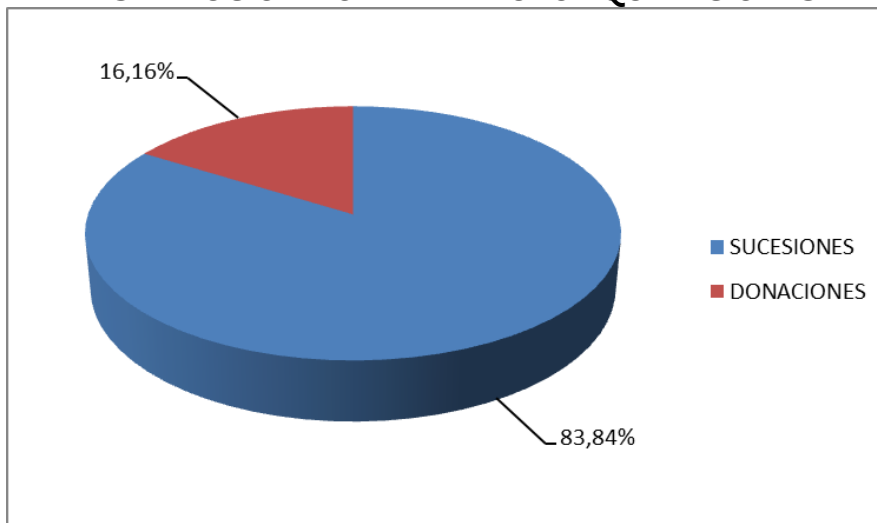
Para poder cumplir a la vez las exigencias derivadas del secreto tributario del artículo 95 de la LGT y el secreto estadístico del artículo 13 de la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, algunos datos singulares obtenidos en la explotación no podrán ser reflejados en el informe de forma detallada, sino que se tratarán de forma global para no permitir la identificación personal de los contribuyentes afectados por ellos.

7.1. Información general sobre el impuesto.

7.1.1. Actos jurídicos gravados.

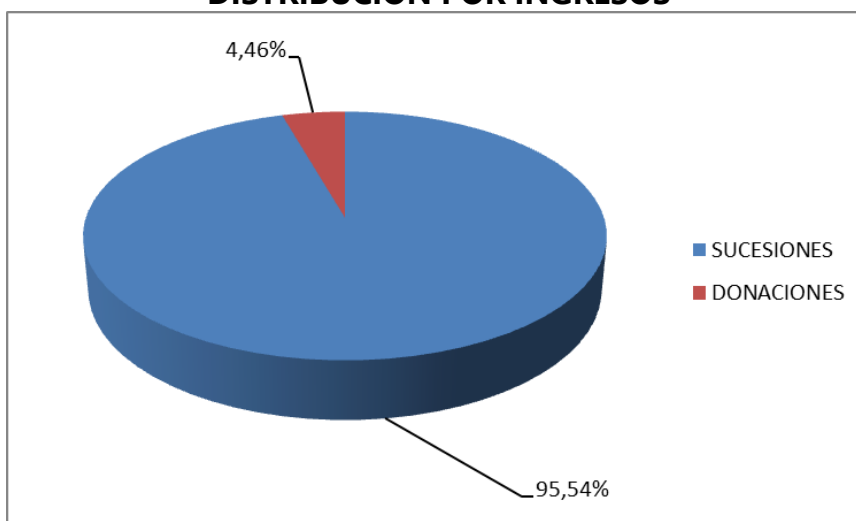
La presencia de los distintos conceptos impositivos es muy diferente, quedando evidenciado el mayor peso de la tributación por adquisiciones mortis causa (que como se ha explicado antes incluye los seguros de vida) frente a las donaciones. Esa mayor importancia se constata tanto en el número de autoliquidaciones (esto es, hay muchos más herederos que donatarios) como en la recaudación que proporciona cada concepto.

DISTRIBUCIÓN POR Nº DE AUTOLIQUIDACIONES



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

DISTRIBUCIÓN POR INGRESOS



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.1.2. Principales tipos de hechos imponible liquidados en el ISD.

Si nos ceñimos al concepto Sucesiones, y contando siempre con la delimitación y depuración previas que se ha hecho para propiciar el tratamiento riguroso y homogéneo de los datos, el peso de cada tipo de adquisición, dentro del concepto sucesorio, es el que se refleja en el cuadro siguiente.

DISTRIBUCIÓN EN % DE LOS HECHOS IMPONIBLES DEL CONCEPTO SUCESIONES									
GRUPO PARENTESCO	HECHO IMPONIBLE	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	Acrescimiento por consorcio Foral (sucesiones)		0,01%						0,00%
	Adición de Herencia			0,00%	0,01%	0,02%	0,00%		0,00%
	Extinción Usufructo (Sucesiones)	0,05%	0,07%	0,03%	0,09%	0,12%	0,33%	0,49%	0,16%
	Fiducia Aragonesa	0,04%	0,01%	0,02%	0,01%	0,02%	0,06%	0,06%	0,03%
	Herencia/Legado	1,30%	1,09%	1,06%	0,96%	1,16%	1,22%	1,69%	1,20%
	Póliza Seguro de Vida por causa muerte (Sucesiones)	0,04%	0,04%	0,05%	0,03%	0,07%	0,07%	0,20%	0,07%
	Total	1,43%	1,22%	1,16%	1,09%	1,39%	1,68%	2,44%	1,47%
GP II	Acrescimiento por consorcio Foral (sucesiones)	0,04%	0,13%	0,15%	0,16%	0,25%	0,32%	0,43%	0,21%
	Adición de Herencia	0,09%	0,12%	0,24%	0,30%	0,43%	0,19%	0,09%	0,22%
	Extinción Usufructo (Sucesiones)	2,55%	4,80%	6,40%	11,76%	11,45%	12,21%	13,49%	9,03%
	Fiducia Aragonesa	0,33%	0,39%	0,58%	0,80%	1,40%	2,99%	4,34%	1,52%
	Herencia/Legado	73,83%	72,13%	70,76%	66,57%	66,63%	64,81%	62,15%	68,10%
	Póliza Seguro de Vida por causa muerte (Sucesiones)	0,73%	1,07%	0,95%	0,99%	1,27%	1,45%	1,24%	1,11%
	Total	77,56%	78,64%	79,08%	80,59%	81,44%	81,96%	81,74%	80,19%
GP III	Acrescimiento por consorcio Foral (sucesiones)	0,04%	0,06%	0,04%	0,08%	0,13%	0,14%	0,08%	0,08%
	Adición de Herencia	0,02%	0,00%	0,05%	0,05%	0,07%	0,08%		0,04%
	Extinción Usufructo (Sucesiones)	0,15%	0,20%	0,19%	0,26%	0,22%	0,41%	0,41%	0,26%
	Fiducia Aragonesa	0,03%			0,00%	0,01%			0,01%
	Herencia/Legado	16,46%	15,54%	15,69%	14,10%	13,35%	12,41%	12,09%	14,21%
	Póliza Seguro de Vida por causa muerte (Sucesiones)	0,41%	0,67%	0,58%	0,74%	0,48%	0,64%	0,59%	0,59%
	Total	17,11%	16,47%	16,54%	15,24%	14,26%	13,67%	13,18%	15,19%
GP IV	Adición de Herencia		0,00%	0,01%	0,01%	0,06%			0,01%
	Extinción Usufructo (Sucesiones)	0,06%	0,22%	0,22%	0,18%	0,15%	0,07%	0,04%	0,13%
	Fiducia Aragonesa	0,01%							0,00%
	Herencia/Legado	3,67%	3,29%	2,90%	2,69%	2,57%	2,50%	2,42%	2,85%
	Póliza Seguro de Vida por causa muerte (Sucesiones)	0,16%	0,17%	0,09%	0,21%	0,14%	0,11%	0,18%	0,15%
	Total	3,90%	3,68%	3,22%	3,08%	2,91%	2,68%	2,64%	3,15%
	TOTAL GENERAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En el concepto Donaciones, las distintas operaciones realizadas se recogen en el siguiente cuadro:

DISTRIBUCIÓN EN % DE LOS HECHOS IMPONIBLES DEL CONCEPTO DONACIONES									
GRUPO PARENTESCO	HECHO IMPONIBLE	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	Acrescimiento por consorcio Foral (Donaciones)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Donaciones	3,05%	1,73%	2,21%	1,15%	3,00%	2,95%	4,19%	2,61%
	Extinción Usufructo (Donaciones)	0,05%	0,07%	0,00%	0,00%	0,00%	0,12%	0,04%	0,04%
	Polizas de Seguro de sobrevivencia (Donaciones)	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Renuncia Usufructo (Donación)	0,00%	0,03%	0,00%	0,02%	0,00%	0,06%	0,00%	0,02%
	Total	3,12%	1,82%	2,21%	1,17%	3,00%	3,13%	4,23%	2,67%
GP II	Acrescimiento por consorcio Foral (Donaciones)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Donaciones	84,19%	82,60%	80,21%	80,54%	85,84%	68,31%	72,09%	79,11%
	Extinción Usufructo (Donaciones)	0,39%	2,00%	2,19%	2,38%	1,97%	5,94%	3,97%	2,69%
	Polizas de Seguro de sobrevivencia (Donaciones)	0,12%	0,21%	0,09%	0,14%	0,18%	0,23%	0,58%	0,22%
	Renuncia Usufructo (Donación)	0,33%	0,68%	1,05%	0,66%	0,42%	0,88%	0,42%	0,63%
	Total	85,03%	85,49%	83,54%	83,72%	88,41%	75,36%	77,06%	82,66%
GP III	Acrescimiento por consorcio Foral (Donaciones)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,10%	0,00%	0,00%	0,01%
	Donaciones	7,66%	8,87%	9,91%	9,58%	6,04%	13,90%	11,87%	9,69%
	Extinción Usufructo (Donaciones)	0,00%	0,11%	0,26%	0,18%	0,04%	0,32%	0,33%	0,18%
	Polizas de Seguro de sobrevivencia (Donaciones)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,02%	0,03%	0,00%	0,01%
	Renuncia Usufructo (Donación)	0,03%	0,02%	0,00%	0,13%	0,03%	0,35%	0,47%	0,15%
	Total	7,70%	9,00%	10,17%	9,88%	6,24%	14,60%	12,68%	10,04%
GP IV	Acrescimiento por consorcio Foral (Donaciones)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Donaciones	4,03%	3,55%	3,94%	5,04%	2,29%	6,67%	5,77%	4,47%
	Extinción Usufructo (Donaciones)	0,00%	0,03%	0,05%	0,11%	0,04%	0,06%	0,22%	0,07%
	Polizas de Seguro de sobrevivencia (Donaciones)	0,09%	0,10%	0,09%	0,05%	0,02%	0,12%	0,04%	0,07%
	Renuncia Usufructo (Donación)	0,03%	0,00%	0,00%	0,03%	0,00%	0,06%	0,00%	0,02%
	Total	4,15%	3,68%	4,08%	5,23%	2,35%	6,90%	6,04%	4,63%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2. Información sobre Sucesiones.

Una vez analizados los hechos imponibles liquidados por el concepto de Sucesiones, puede apreciarse que un 86,36%, se corresponde a "Herencia/Legado", que además, como ya se comentó anteriormente, son los hechos imponibles que corresponden con la transmisión completa de las porciones hereditarias sobre las que se aplica la liquidación tributaria. Por ello, en los análisis numéricos mostrados a continuación, se dejan fuera el resto de hechos imponibles.

Al analizar el panel de declarantes se trabajan los datos con dos escenarios distintos, por un lado se obtienen resultados de las distintas magnitudes económicas de todas las autoliquidaciones, y por otro lado, de forma separada, se estudian las mismas magnitudes para las autoliquidaciones con ingreso. En los distintos resultados presentados se puede apreciar cómo el comportamiento de unos y otros contribuyentes puede llegar a ser muy distinto.

**PANEL DE DECLARANTES SUCESSIONES
(TOTAL AUTOLIQUIDACIONES)**

GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total general
GP I	440	386	364	353	463	459	545	3.010
GP II	24.943	25.470	24.417	24.497	26.654	24.381	19.938	170.300
GP III	5.564	5.485	5.412	5.186	5.338	4.669	3.882	35.536
GP IV	1.241	1.160	1.001	990	1.026	939	773	7.130
Total general	32.188	32.501	31.194	31.026	33.481	30.448	25.138	215.976

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

**PANEL DE DECLARANTES SUCESSIONES
(AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO)**

GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total general
GP I	46	43	30	33	24	32	53	261
GP II	2.581	2.547	2.391	2.313	2.302	1.855	1.317	15.306
GP III	3.570	3.525	3.627	3.470	3.604	3.047	2.661	23.504
GP IV	1.087	919	884	843	887	732	703	6.055
Total general	7.284	7.034	6.932	6.659	6.817	5.666	4.734	45.126

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.1 Renta heredada.

Como el impuesto grava la adquisición lucrativa de renta, y como la base imponible es la magnitud que cuantifica el hecho imponible, tal elemento de la liquidación es el mejor exponente de la riqueza transmitida por vía hereditaria. Conviene recordar que la base imponible no es el importe de la herencia, sino la porción hereditaria que a cada causahabiente le pueda corresponder.

Para conocer el importe medio de lo heredado en cada adquisición, la comparación debe hacerse sobre el total de las autoliquidadas. Destaca que el importe promedio global de 53.382,75€ parece estar bastante alejado de la cifra de 800.000 euros que suele tomarse como referencia en distintos estudios y en sus consiguientes comentarios mediáticos y políticos. Debe subrayarse también que, en esta comparación, el promedio de lo recibido entre parientes más lejanos (o extraños) es superior a lo que se hereda entre cónyuges, ascendientes o descendientes.

PROMEDIOS DE LAS BASES IMPONIBLES DE TODAS LAS AUTOLIQUIDACIONES								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	59.232,13 €	65.026,30 €	53.059,67 €	66.875,12 €	48.241,38 €	45.821,74 €	51.407,08 €	54.978,60 €
GP II	50.538,36 €	50.715,54 €	51.162,20 €	49.957,44 €	56.213,99 €	51.992,57 €	52.048,76 €	51.843,91 €
GP III	55.489,32 €	55.368,12 €	67.119,66 €	62.594,22 €	58.201,68 €	67.162,66 €	60.754,02 €	60.794,87 €
GP IV	54.164,45 €	46.177,93 €	40.010,18 €	84.396,28 €	51.864,12 €	45.819,51 €	43.832,57 €	52.527,92 €
TOTAL GENERAL	51.652,82 €	51.508,74 €	53.595,02 €	53.361,28 €	56.287,35 €	54.034,97 €	53.124,85 €	53.382,75 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Ahora bien, si lo que interesa no es tanto el importe promedio de la base imponible de todo lo heredado, sino sólo el de las autoliquidaciones que han motivado pago del impuesto, la situación cambia sustancialmente. Así, y mientras las herencias en las que intervienen parientes de grupo III y IV ven escasamente modificado su promedio, en los grupos I y II la variación es muy relevante.

Ciñendo el comentario al grupo II, resulta que, para 2017, el promedio de lo heredado es de poco más de 52.048 euros, pero el de las que pagan se eleva hasta 267.371€. La explicación más plausible es que la inmensa mayoría de las herencias en el grupo II no originan pago del impuesto.

PROMEDIOS DE LAS BASES IMPONIBLES DE LAS AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	136.628,04 €	203.938,06 €	193.134,35 €	121.861,97 €	117.116,31 €	131.841,40 €	195.560,14 €	161.931,44 €
GP II	185.258,34 €	179.603,12 €	202.345,22 €	192.203,91 €	269.681,69 €	246.571,88 €	267.371,98 €	215.208,38 €
GP III	71.767,07 €	72.614,59 €	87.881,13 €	81.196,66 €	75.162,43 €	86.641,60 €	76.966,91 €	78.811,50 €
GP IV	52.270,71 €	41.833,72 €	38.690,68 €	90.596,98 €	47.591,53 €	49.819,45 €	43.410,51 €	52.032,31 €
TOTAL GENERAL	109.481,52 €	108.136,21 €	121.544,84 €	121.146,53 €	137.409,00 €	134.459,99 €	126.293,28 €	121.962,72 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.2. Riqueza desfiscalizada por las reducciones.

Una vez expuestos los promedios de la renta obtenida en los últimos años por los contribuyentes de los cuatro grupos, procede detenerse en qué parte de esa riqueza llega realmente a pagar. La mayor "desfiscalización" en los grupos I y II que muestran los siguientes cuadros se justifica en que la mayor parte de los beneficios fiscales están diseñados para favorecer a los parientes más cercanos.

De nuevo tomando como referencia 2017, resulta que para el grupo II, de la riqueza promedio heredada de 52.048€, sólo llega a tributar una renta de 9.449,84€. Es decir, el impuesto sólo toma en consideración un 18,2% de la riqueza realmente obtenida. Si esa comparación se hace con las autoliquidaciones con ingreso, lógicamente el porcentaje se eleva, alcanzando un 48,5%.

PROMEDIOS DE LAS BASES LIQUIDABLES DE TODAS LAS AUTOLIQUIDACIONES								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	10.395,34 €	14.585,78 €	10.988,40 €	6.447,93 €	5.342,48 €	5.333,99 €	7.210,89 €	8.417,87 €
GP II	8.588,22 €	9.298,75 €	8.955,00 €	10.162,90 €	11.485,62 €	10.350,41 €	9.449,84 €	9.780,30 €
GP III	43.379,35 €	43.172,05 €	48.560,92 €	50.336,18 €	43.275,09 €	49.204,88 €	45.655,74 €	46.150,32 €
GP IV	49.944,31 €	37.660,42 €	37.336,72 €	80.911,65 €	45.833,74 €	41.121,41 €	40.107,92 €	47.657,85 €
TOTAL GENERAL	16.221,37 €	16.090,40 €	16.760,91 €	19.093,68 €	17.522,27 €	17.180,77 €	15.930,00 €	16.995,62 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

PROMEDIOS DE LAS BASES LIQUIDABLES DE LAS AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	90.616,22 €	104.023,35 €	116.032,87 €	56.321,29 €	73.239,73 €	69.624,77 €	73.469,45 €	83.756,96 €
GP II	75.002,41 €	83.413,20 €	84.725,07 €	101.935,28 €	125.601,13 €	123.902,92 €	129.640,59 €	100.215,89 €
GP III	60.228,19 €	61.559,57 €	68.338,34 €	71.122,97 €	61.475,88 €	71.801,78 €	64.376,16 €	65.449,67 €
GP IV	51.749,72 €	41.316,41 €	38.063,16 €	89.684,58 €	46.153,95 €	47.546,72 €	42.710,68 €	51.074,94 €
TOTAL GENERAL	64.389,92 €	67.087,53 €	70.336,07 €	84.102,07 €	81.177,82 €	85.699,91 €	79.417,81 €	75.418,77 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.3 Promedio de lo que se paga.

El promedio de lo que se paga realmente son 2.858 euros contemplando todas las autoliquidaciones. Lógicamente, los grupos III y IV, con menores beneficios fiscales, tienen unos promedios (9.067€ y 11.196€) muy alejados de los de los grupos I y II (1.000€ y 1.246€).

PROMEDIOS DE LAS CUOTAS DE TODAS LAS AUTOLIQUIDACIONES								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	1.360,86 €	1.665,85 €	1.301,74 €	505,11 €	217,38 €	945,68 €	1.067,77 €	1.000,08 €
GP II	1.262,68 €	1.245,69 €	1.063,49 €	1.030,91 €	765,63 €	1.978,81 €	1.468,09 €	1.246,95 €
GP III	8.183,91 €	8.480,48 €	9.438,18 €	9.649,21 €	8.577,04 €	9.698,90 €	9.788,15 €	9.067,52 €
GP IV	14.239,78 €	9.065,67 €	8.028,28 €	17.435,93 €	9.578,78 €	9.566,25 €	9.740,83 €	11.196,18 €
TOTAL GENERAL	2.960,75 €	2.750,76 €	2.742,73 €	2.989,06 €	2.273,70 €	3.380,84 €	2.997,46 €	2.858,67 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Siendo lo relevante en este subepígrafe la cuota ingresada, la comparación relevante posiblemente haya que hacerla en función de las autoliquidaciones con ingreso. Se ve en el cuadro correspondiente que el promedio global de 13.682,09€ es más uniforme en los cuatro grupos y especialmente en el II, III y IV. Ese promedio global de ingreso corresponde a un promedio global de renta heredada de 121.962€. Es decir, en valores promedios, la tributación no llegaría al 12%.

PROMEDIOS DE LAS CUOTAS DE LAS AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	13.016,94 €	14.953,93 €	15.794,50 €	5.403,10 €	4.193,68 €	13.564,55 €	10.879,13 €	11.514,34 €
GP II	12.202,63 €	12.456,88 €	10.860,36 €	10.917,44 €	8.863,63 €	26.036,07 €	22.239,47 €	13.874,69 €
GP III	12.754,99 €	13.195,87 €	14.083,10 €	14.420,98 €	12.703,73 €	14.858,71 €	14.277,31 €	13.708,93 €
GP IV	16.257,20 €	11.443,06 €	9.090,85 €	20.476,36 €	11.079,85 €	12.271,45 €	10.713,52 €	13.184,59 €
TOTAL GENERAL	13.083,56 €	12.710,03 €	12.342,28 €	13.925,92 €	11.165,73 €	18.173,74 €	15.924,82 €	13.682,09 €

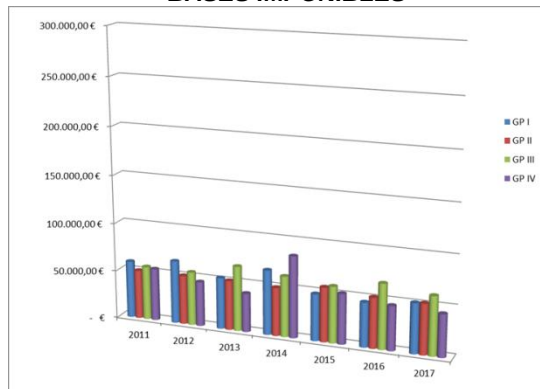
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.4 Representación gráfica de las Bases Imponibles, Bases Liquidables y Cuotas para los dos escenarios.

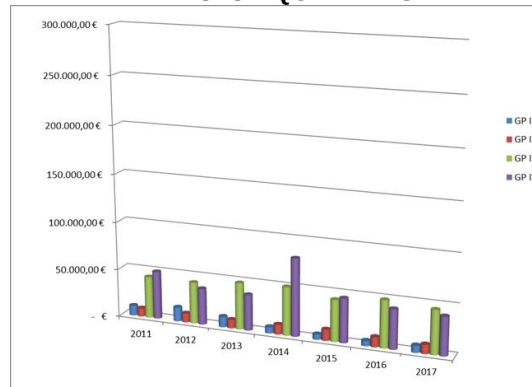
Con 6 gráficos con una escala idéntica en el eje vertical, donde se miden las Bases Imponibles, Bases Liquidables y Cuotas, se ve claramente la gran diferencia en promedios entre los dos escenarios y, por otro lado, las magnitudes en promedio de lo que se recibe, por lo que se tributa y lo que realmente se paga.

TODAS LAS AUTOLIQUIDACIONES

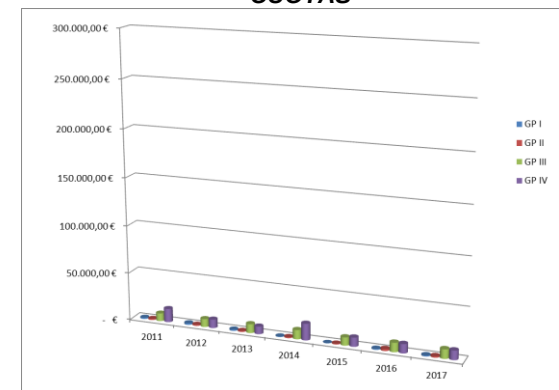
BASES IMPONIBLES



BASES LIQUIDABLES

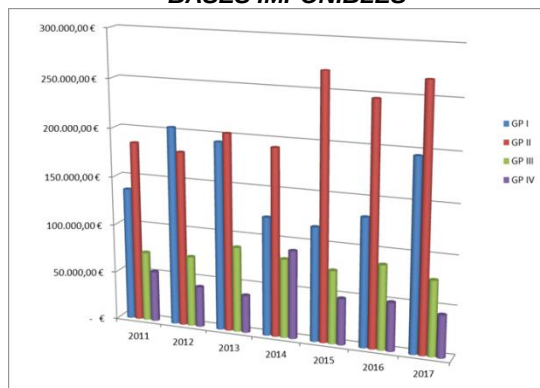


CUOTAS

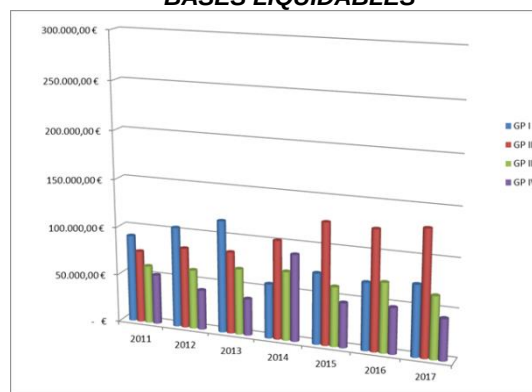


AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO

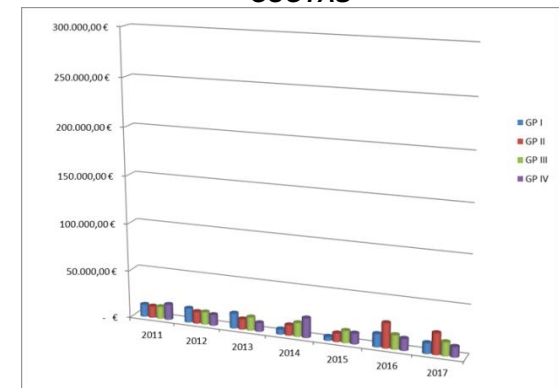
BASES IMPONIBLES



BASES LIQUIDABLES



CUOTAS



7.2.5 Análisis de la incidencia de las reducciones.

Conforme al artículo 48 LC, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre las reducciones de la base imponible. Podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Por tanto, las reducciones de la base imponible de un contribuyente en Aragón pueden ser de tres tipos:

- Las establecidas por la normativa estatal.
- Las establecidas por la normativa estatal mejoradas por la CA de Aragón
- Las reducciones propias de la CA de Aragón

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

De la información que se ofrece en los epígrafes siguientes debe puntualizarse que al ser cifras de reducciones de la base imponible no están cuantificando el importe de la recaudación perdida. Simplemente miden la incidencia sobre ese elemento de la liquidación.

7.2.5.1 Reducciones estatales.

7.2.5.1.1. REDUCCIONES POR EL GRADO DE PARENTESCO.

Es el beneficio que se establece en función de la relación entre el fallecido y el heredero. Se regula en el art.20.2.a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

"2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las

reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.*
- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.*
- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.*
- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción."*

De estos datos debe destacarse la relevante cifra del impacto total de las reducciones (2.782.201.340,02 en los siete años). Para evitar confusiones indeseables, hay que recordar que las cifras que se ofrecen en este apartado no es el coste de estas medidas porque las reducciones operan sobre la base imponible. Sin embargo, en el epígrafe dedicado a las bonificaciones, por actuar éstas sobre la cuota, las cifras sí que representan directamente la pérdida recaudatoria.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES			
REDUCCION - PARENTESCO			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	368	11.458.806,22 €
	GP II	22.085	348.509.606,08 €
	GP III	5.200	41.614.709,43 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		27.653	401.583.121,73 €
2012	GP I	339	11.308.754,68 €
	GP II	22.932	363.302.201,69 €
	GP III	5.255	42.112.529,78 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		28.526	416.723.486,15 €
2013	GP I	321	11.223.266,65 €
	GP II	22.397	355.595.066,45 €
	GP III	5.205	41.611.777,95 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		27.923	408.430.111,05 €
2014	GP I	322	12.084.404,34 €
	GP II	22.402	355.635.106,22 €
	GP III	4.895	39.166.709,39 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		27.619	406.886.219,95 €
2015	GP I	420	15.050.356,59 €
	GP II	24.254	382.103.945,69 €
	GP III	5.069	40.716.514,53 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		29.743	437.870.816,81 €
2016	GP I	361	11.113.937,73 €
	GP II	21.885	337.374.809,42 €
	GP III	4.371	34.774.556,06 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		26.617	383.263.303,21 €
2017	GP I	373	10.901.588,64 €
	GP II	18.715	286.851.491,85 €
	GP III	3.727	29.691.200,63 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		22.815	327.444.281,12 €
TOTAL:		190.896	2.782.201.340,02 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUDACIONES CON INGRESO			
REDUCCION - PARENTESCO			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	38	1.089.123,99 €
	GP II	1.730	26.929.374,90 €
	GP III	3.515	28.121.251,47 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		5.283	56.139.750,36 €
2012	GP I	40	1.140.931,23 €
	GP II	1.734	26.873.698,13 €
	GP III	3.461	27.689.952,12 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		5.235	55.704.581,48 €
2013	GP I	26	721.154,36 €
	GP II	1.728	26.942.749,68 €
	GP III	3.567	28.511.037,83 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		5.321	56.174.941,87 €
2014	GP I	26	937.446,58 €
	GP II	1.718	27.004.508,67 €
	GP III	3.419	27.336.149,09 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		5.163	55.278.104,34 €
2015	GP I	22	590.446,26 €
	GP II	1.918	30.080.314,43 €
	GP III	3.571	28.577.270,28 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		5.511	59.248.030,97 €
2016	GP I	26	912.478,22 €
	GP II	1.594	24.952.861,06 €
	GP III	3.017	24.148.125,97 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		4.637	50.013.465,25 €
2017	GP I	43	1.491.934,29 €
	GP II	1.221	19.355.976,98 €
	GP III	2.616	20.910.891,36 €
	GP IV	0	- €
TOTAL AÑO:		3.880	41.758.802,63 €
TOTAL:		35.030	374.317.676,90 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.1.2. REDUCCIONES SEGÚN LA MINUSVALÍA.

Regulación normativa.- Art.20.2.a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

"Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100."

TODAS AUTOLIQUIDACIONES			
REDUCCION - MINUSVALIA			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	313	32.872.702,97 €
	GP III	174	16.728.407,82 €
	GP IV	39	3.402.401,61 €
2012	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	337	32.799.668,95 €
	GP III	234	19.862.572,33 €
	GP IV	40	3.510.796,05 €
2013	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	403	40.686.910,92 €
	GP III	200	17.824.339,61 €
	GP IV	34	3.163.108,66 €
2014	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	404	39.858.339,32 €
	GP III	243	21.294.749,39 €
	GP IV	49	4.313.035,53 €
2015	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	406	39.612.438,79 €
	GP III	179	15.993.626,14 €
	GP IV	34	2.548.742,02 €
2016	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	360	31.005.381,68 €
	GP III	218	18.696.495,23 €
	GP IV	51	5.205.237,97 €
2017	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	354	28.274.643,85 €
	GP III	247	21.673.182,44 €
	GP IV	43	4.208.202,61 €
TOTAL:		4.395	406.555.452,46 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO			
REDUCCION - MINUSVALIA			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €
	GP II	23	1.077.848,98 €
	GP III	50	2.415.593,68 €
	GP IV	11	526.444,49 €
2012	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	34	1.467.055,24 €
	GP III	70	3.515.025,05 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2013	GP I	0	- €
	GP II	42	2.010.060,78 €
	GP III	56	2.987.264,36 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2014	GP I	0	- €
	GP II	32	1.531.474,88 €
	GP III	59	2.823.656,81 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2015	GP I	0	- €
	GP II	27	1.394.576,37 €
	GP III	39	1.818.629,42 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2016	GP I	0	- €
	GP II	25	1.157.801,65 €
	GP III	56	2.680.080,84 €
	GP IV	17	1.735.145,99 €
2017	GP I	0	- €
	GP II	26	1.113.045,29 €
	GP III	52	2.448.781,55 €
	GP IV	S.E.	S.E.
TOTAL:		659	32.584.933,27 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.1.3. REDUCCIONES POR SEGUROS SOBRE LA VIDA.

Es un beneficio específico para este concepto impositivo que, como ya se ha anticipado, se liquida conjuntamente con las adquisiciones mortis causa.

Regulación normativa.- Art.20.2.b), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

“b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.”

TODAS AUTOLIQUIDACIONES			
REDUCCION - SEGUROS			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	15	79.782,09 €
	GP II	656	2.888.926,97 €
	GP III	17	12.774,08 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2012	GP I	19	94.957,96 €
	GP II	721	2.967.540,65 €
	GP III	0	- €
	GP IV	0	- €
2013	GP I	29	104.871,63 €
	GP II	774	3.255.121,47 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
2014	GP I	18	60.834,06 €
	GP II	727	3.203.832,15 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
2015	GP I	47	161.743,05 €
	GP II	1.014	4.666.118,95 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.
2016	GP I	25	91.232,81 €
	GP II	727	3.235.062,68 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.
2017	GP I	25	113.293,96 €
	GP II	666	3.016.970,71 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
TOTAL:		5.516	24.037.991,92 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO			
REDUCCION - SEGUROS			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €
	GP II	90	433.679,48 €
	GP III	17	12.774,08 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2012	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	60	241.787,11 €
	GP III	0	- €
	GP IV	0	- €
2013	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	113	493.724,92 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
2014	GP I	0	- €
	GP II	52	271.122,09 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
2015	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	127	656.885,50 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.
2016	GP I	0	- €
	GP II	85	389.052,37 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.
2017	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	50	231.480,40 €
	GP III	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €
TOTAL:		638	2.871.568,88 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.1.4. REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE EXPLOTACIONES AGRARIAS.

Este beneficio es una alternativa a los que existen con carácter general para cualquier actividad económica.

Destaca la circunstancia del alto número de contribuyentes que, aplicando la reducción, tienen que pagar. Una de las posibles explicaciones es que se aplica en herencias de cierta importancia económica. Por el contrario, las herencias con explotaciones agrarias de menor dimensión no tributan por aplicación de la reducción aragonesa para cónyuge, ascendientes y descendientes.

Regulación normativa.- Artículos 9 y 11 de la Ley 19/1995 de 4 de julio de modernización de las explotaciones agrarias.

“Artículo 9.- Transmisión de la explotación

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda.

2. Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.”

Artículo 11.- Transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas

En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES				
REDUCCION - AGRARIA				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €	- €
	GP II	18	228.567,47 €	4.114.214,40 €
	GP III	21	59.835,80 €	1.256.551,76 €
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	0	- €	- €
	GP II	14	99.295,60 €	1.390.138,40 €
	GP III	17	83.300,11 €	1.416.101,86 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2013	GP I	0	- €	- €
	GP II	19	155.980,80 €	2.963.635,28 €
	GP III	15	160.423,80 €	2.406.357,02 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2014	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	24	276.139,10 €	6.627.338,49 €
	GP III	11	29.529,08 €	324.819,89 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2015	GP I	0	- €	- €
	GP II	28	179.477,29 €	5.025.364,06 €
	GP III	21	48.320,90 €	1.014.738,92 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	21	178.921,26 €	3.757.346,42 €
	GP III	14	60.378,90 €	845.304,56 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2017	GP I	0	- €	- €
	GP II	16	140.724,13 €	2.251.586,04 €
	GP III	11	81.267,74 €	893.945,09 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
TOTAL:		266		36.975.092,92 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO				
REDUCCION - AGRARIA				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €	- €
	GP II	16	246.432,58 €	3.942.921,28 €
	GP III	15	57.881,35 €	868.220,18 €
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	0	- €	- €
	GP II	S.E.	S.E.	S.E.
	GP III	13	75.184,48 €	977.398,23 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2013	GP I	0	- €	- €
	GP II	14	173.530,49 €	2.429.426,89 €
	GP III	13	90.696,06 €	1.179.048,84 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2014	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	19	330.203,60 €	6.273.868,39 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2015	GP I	0	- €	- €
	GP II	26	186.515,23 €	4.849.395,88 €
	GP III	18	41.572,13 €	748.298,39 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	17	185.595,68 €	3.155.126,53 €
	GP III	14	60.378,90 €	845.304,56 €
	GP IV	0	- €	- €
2017	GP I	0	- €	- €
	GP II	15	143.690,28 €	2.155.354,13 €
	GP III	10	78.718,55 €	787.185,48 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
TOTAL:		221		30.017.478,76 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.2. Reducciones estatales mejoradas.

7.2.5.2.1. REDUCCIONES POR LA VIVIENDA HABITUAL.

Regulación normativa.- Art. 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

"3. Por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual, con las siguientes condiciones:

- a) En la adquisición mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de la citada vivienda, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.*

El límite establecido en el párrafo tercero de la letra c), apartado 2, del artículo 20, de la citada ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se eleva, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón, a la cantidad de 125.000 euros.

- b) La reducción estará condicionada a que la adquisición se mantenga durante los cinco años siguientes al fallecimiento del mismo, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo."*

La mejora en Aragón consiste en elevar el beneficio estatal del 95% al 99% y en reducir el plazo de mantenimiento de 10 a 5 años.

Una posible explicación, ante un número que puede antojarse relativamente bajo de herencias que aplican este beneficio, es que normalmente esta reducción se subsume en la reducción propia del 100% que se analiza posteriormente.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES			
REDUCCION - VIVIENDA HABITUAL			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	25	816.800,79 €
	GP II	1.341	46.511.967,06 €
	GP III	178	6.502.264,08 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2012	GP I	37	1.711.465,74 €
	GP II	1.249	44.928.951,17 €
	GP III	163	6.454.608,30 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2013	GP I	26	1.047.315,81 €
	GP II	1.146	38.330.322,43 €
	GP III	125	5.090.106,06 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2014	GP I	19	643.625,48 €
	GP II	987	37.054.137,18 €
	GP III	108	5.202.415,26 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2015	GP I	24	778.394,59 €
	GP II	1.062	41.737.747,89 €
	GP III	99	4.609.333,19 €
	GP IV	0	- €
2016	GP I	27	748.221,34 €
	GP II	983	32.882.582,03 €
	GP III	90	4.551.026,22 €
	GP IV	0	- €
2017	GP I	41	1.645.007,18 €
	GP II	1.012	33.438.793,91 €
	GP III	79	3.166.526,91 €
	GP IV	0	- €
TOTAL:		8.846	318.084.961,55 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO			
REDUCCION - VIVIENDA HABITUAL			
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	12	422.688,27 €
	GP II	417	22.167.573,81 €
	GP III	125	5.116.635,98 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2012	GP I	16	1.117.807,76 €
	GP II	457	25.022.155,48 €
	GP III	130	5.070.066,21 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2013	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	449	23.714.889,35 €
	GP III	86	4.286.321,99 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2014	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	510	26.428.319,66 €
	GP III	91	4.569.907,50 €
	GP IV	S.E.	S.E.
2015	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	576	29.805.914,75 €
	GP III	84	3.923.454,88 €
	GP IV	0	- €
2016	GP I	S.E.	S.E.
	GP II	385	17.689.848,32 €
	GP III	74	4.063.937,97 €
	GP IV	0	- €
2017	GP I	11	541.287,83 €
	GP II	292	14.930.414,48 €
	GP III	69	2.923.360,97 €
	GP IV	0	- €
TOTAL:		3.831	192.986.632,26 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.2.2. REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA.

Regulación normativa.- Art. 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

"1. Las reducciones previstas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se aplicarán en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Aragón conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados.

2. Por la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, con las siguientes condiciones:

a) En la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por el cónyuge o descendientes de la persona fallecida, se aplicará una reducción del 99 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Cuando no existan descendientes, la reducción podrá ser aplicada por ascendientes y colaterales hasta el tercer grado.

b) Para la aplicación de esta reducción se seguirán las siguientes reglas:

1.ª En el caso de la empresa individual o el negocio profesional, los citados bienes deberán haber estado exentos, conforme al apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

La reducción estará condicionada a que se mantenga, durante los cinco años siguientes al fallecimiento, la afectación de los bienes y derechos recibidos a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo. No se perderá el derecho a la reducción si la empresa o negocio adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención del mencionado artículo durante el plazo antes señalado.

2.ª En el caso de las participaciones en entidades deberán cumplirse los requisitos de la citada exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en la fecha de fallecimiento; no obstante, cuando solo se

tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción. A los solos efectos de este apartado, el porcentaje del 20 por 100 a que se refiere la letra b) del punto 2 del citado artículo se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta cuarto grado del fallecido, siempre que se trate de entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

La adquisición deberá mantenerse durante el plazo de cinco años conforme a los requisitos previstos en la normativa estatal. En el caso de que, como consecuencia de una operación societaria de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similares, no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho a la reducción, excepto si la actividad económica, su dirección y control dejan de estar radicados en la Comunidad Autónoma de Aragón."

Esta reducción autonómica mejora la estatal pues incrementa el porcentaje de beneficio del 95% al 99% y reduce el plazo de mantenimiento de 10 a 5 años. Tiene gran relevancia porque una de las críticas más recurrentes sobre el impuesto es que dificulta la transmisión hereditaria de la empresa individual o societaria del fallecido.

Sin embargo, de la información manejada en los últimos siete años, resulta que:

- No se han identificado supuestos ni de transmisiones de empresas sin aplicación del beneficio, ni renunciaciones voluntarias al beneficio por no poder cumplir el heredero la obligación de mantener la empresa adquirida.
- Tampoco ha sido posible identificar supuestos en los que se haya disuelto y liquidado una sociedad para evitar el pago del impuesto que grava su transmisión hereditaria. Tal dato puede deberse a que la reducción del 99% exonera casi totalmente de tributación la transmisión de la empresa.
- La mayor parte de las autoliquidaciones en las que se incorporaba este beneficio (1182 en los 7 años) resultaron a pagar (930). Dado que la reducción es del 99%, y dados los restantes beneficios del impuesto, la probable explicación es que se trata de herencias de cierta entidad económica.

- En ningún ejercicio se han dado más de 200 transmisiones hereditarias de empresas. En el que más fueron 194 (2011), y en el que menos 156 (2014).
- Siendo relativamente pocas las herencias en las que existe transmisión de empresa, el importe del beneficio que acumulan es de gran importancia (672.512.115,28 euros).

TODAS AUTOLIQUIDACIONES				
REDUCCION - EMPRESA				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €	- €
	GP II	173	492.855,16 €	85.263.941,97 €
	GP III	21	203.570,68 €	4.274.984,31 €
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	14	140.272,08 €	1.963.809,17 €
	GP II	144	364.066,04 €	52.425.510,31 €
	GP III	10	179.968,57 €	1.799.685,70 €
	GP IV	0	- €	- €
2013	GP I	0	- €	- €
	GP II	165	601.166,62 €	99.192.492,32 €
	GP III	17	2.419.873,20 €	41.137.844,48 €
	GP IV	0	- €	- €
2014	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	145	493.825,20 €	71.604.654,33 €
	GP III	11	82.861,25 €	911.473,80 €
	GP IV	0	- €	- €
2015	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	181	956.104,20 €	173.054.859,87 €
	GP III	22	519.102,67 €	11.420.258,83 €
	GP IV	0	- €	- €
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	138	411.307,46 €	56.760.429,12 €
	GP III	25	500.585,47 €	12.514.636,79 €
	GP IV	0	- €	- €
2017	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	96	518.388,80 €	49.765.325,02 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL:		1.182		672.512.115,28 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUDACIONES CON INGRESO				
REDUCCION - EMPRESA				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €	- €
	GP II	118	686.215,76 €	80.973.459,77 €
	GP III	20	210.988,72 €	4.219.774,42 €
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	106	452.501,05 €	47.965.111,08 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2013	GP I	0	- €	- €
	GP II	145	661.473,57 €	95.913.668,19 €
	GP III	14	2.870.632,55 €	40.188.855,75 €
	GP IV	0	- €	- €
2014	GP I	0	- €	- €
	GP II	114	302.054,84 €	34.434.251,92 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2015	GP I	0	- €	- €
	GP II	150	1.101.595,87 €	165.239.379,97 €
	GP III	22	519.102,67 €	11.420.258,83 €
	GP IV	0	- €	- €
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	110	476.799,54 €	52.447.949,49 €
	GP III	20	451.830,65 €	9.036.612,92 €
	GP IV	0	- €	- €
2017	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	80	604.738,51 €	48.379.080,43 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL:		930		601.418.125,70 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.3. Reducciones propias de la CA de Aragón.

7.2.5.3.1. REDUCCIONES POR HIJOS DEL CAUSANTE MENORES DE EDAD

Regulación normativa.- Art. 131.1 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

“Artículo 131-1. Reducción en la adquisición «mortis causa» por hijos del causante menores de edad

Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de ésta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a los hijos del causante menores de edad. El importe de esta reducción no podrá exceder de 3.000.000 euros.

Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el artículo 131-8.”

Puede apreciarse en la tabla siguiente que, aun tratándose de una reducción que puede alcanzar hasta los 3 millones de euros, los promedios son muy bajos, y además, como es lógico por el ciclo natural de la vida humana, hay muy pocas autoliquidaciones al año que se aplican esta reducción. El máximo fueron 46 en 2015. Además, es relevante que ninguna de las autoliquidaciones que se han aplicado esta reducción ha resultado con cuota a ingresar. Podría afirmarse que, según el promedio que arrojan las autoliquidaciones de los últimos 7 años, en Aragón los hijos menores de edad no pagan.

TODAS AUTOLIQUDACIONES				
REDUCCION ARAGONESA - HIJOS MENORES EDAD				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	44	32.645,07 €	1.436.383,15 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		44		1.436.383,15 €
2012	GP I	40	34.186,97 €	1.367.478,84 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		40		1.367.478,84 €
2013	GP I	38	33.192,16 €	1.261.302,18 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		38		1.261.302,18 €
2014	GP I	39	72.641,26 €	2.833.009,33 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		39		2.833.009,33 €
2015	GP I	46	32.172,99 €	1.479.957,65 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		46		1.479.957,65 €
2016	GP I	43	34.046,09 €	1.463.981,68 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		43		1.463.981,68 €
2017	GP I	36	45.712,88 €	1.645.663,53 €
	GP II	0	- €	- €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		36		1.645.663,53 €
TOTAL:		286		11.487.776,36 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.3.2. REDUCCIONES POR PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

Regulación normativa.- Art. 131.2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

"Artículo 131-2 Reducción en la adquisición mortis causa por personas con discapacidad

Con el carácter de reducción propia de la Comunidad Autónoma de Aragón, se aplicará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción de la base imponible del 100 por 100 del valor de esta a las adquisiciones hereditarias que correspondan a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, de conformidad con el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, o en la normativa aplicable en esta materia vigente en cada momento."

En este apartado sólo se incluye un cuadro porque la aplicación de la reducción aragonesa por discapacidad libera de tributación a estos contribuyentes.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES				
REDUCCION ARAGONESA - DISCAPACITADOS				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	16	190.351,10 €	3.045.617,58 €
	GP III	16	138.257,23 €	2.212.115,70 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2012	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	23	258.392,26 €	5.943.021,88 €
	GP III	13	152.688,37 €	1.984.948,79 €
	GP IV	0	- €	- €
2013	GP I	0	- €	- €
	GP II	38	111.833,14 €	4.249.659,44 €
	GP III	10	371.389,39 €	3.713.893,89 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2014	GP I	0	- €	- €
	GP II	30	158.749,99 €	4.762.499,57 €
	GP III	13	225.260,48 €	2.928.386,21 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2015	GP I	0	- €	- €
	GP II	27	190.264,55 €	5.137.142,96 €
	GP III	21	177.332,95 €	3.723.991,95 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	39	236.107,86 €	9.208.206,57 €
	GP III	20	398.549,93 €	7.970.998,65 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2017	GP I	0	- €	- €
	GP II	28	82.047,80 €	2.297.338,45 €
	GP III	23	104.853,03 €	2.411.619,63 €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
TOTAL:		336		61.456.631,56 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.3.3. REDUCCIONES POR EL CÓNYUGE, ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES.

Regulación normativa.- Art. 131.5 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

“Artículo 131-5 Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los ascendientes y descendientes

1. Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen:

a) La reducción sólo será aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.

b) 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 aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

c) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.

d) La reducción tendrá el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

2. En el caso de que el fallecido tuviera hijos menores de edad, en la reducción que corresponda al cónyuge, los límites de las letras a) y b) del apartado anterior se incrementarán en 150.000 euros por cada hijo menor de edad que conviva con dicho cónyuge.

3. Los nietos del causante podrán gozar de la reducción del apartado 1 cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del causante.

4. Asimismo, los hijos del cónyuge del fallecido podrán aplicarse la reducción del apartado 1.

5. Cuando el contribuyente, cumpliendo los requisitos de los apartados anteriores, tenga un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, los límites de las letras a) y b) anteriores serán de 175.000 euros.

6. Esta reducción no podrá aplicarse cuando, en los cinco años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, salvo que aquella hubiera sido por importe inferior a 150.000 euros, en cuyo caso podrá aplicarse como reducción por el concepto «sucesiones» la diferencia entre la reducción aplicada por el concepto «donaciones» y la reducción que le corresponda conforme a lo previsto en los apartados anteriores.

7. Esta reducción será incompatible con la bonificación regulada en el artículo 131-8.”

Sin duda es este beneficio, establecido en 2008, el que ha excluido de tributación a las herencias de importe menor o medio en los últimos 10 años.

De 90.265 autoliquidaciones que se aplicaron el beneficio, solo resultaron a pagar 6.473. Es decir, el 92,82% de los contribuyentes que pudieron gozar de la reducción quedaron exentos de cualquier pago. Y el 7,18% que sí tuvo que pagar, vio minorada su base imponible en un importe de 150.000 euros.

El beneficio de estos aragoneses exigió un esfuerzo a su Hacienda Pública de cierta importancia. En una elemental aproximación, si el total de la reducción fue de 3.997.439.120,55 euros, aplicando el tipo impositivo menor de la escala (7,65%), resultaría una merma de ingresos, como mínimo, de 305.804.092,7 euros.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES				
REDUCCION ARAGONESA - CONYUGE, ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	116	42.723,96 €	4.955.979,43 €
	GP II	12.303	43.494,17 €	535.108.783,75 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		12.419		540.064.763,18 €
2012	GP I	96	37.261,24 €	3.577.079,16 €
	GP II	12.973	43.454,04 €	563.729.325,12 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		13.069		567.306.404,28 €
2013	GP I	76	46.378,47 €	3.524.764,00 €
	GP II	12.276	41.661,12 €	511.431.921,08 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		12.352		514.956.685,08 €
2014	GP I	67	50.449,79 €	3.380.135,72 €
	GP II	12.687	41.300,75 €	523.982.598,02 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		12.754		527.362.733,74 €
2015	GP I	76	45.735,97 €	3.475.933,44 €
	GP II	13.897	44.239,29 €	614.793.352,12 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		13.973		618.269.285,56 €
2016	GP I	112	47.084,42 €	5.273.454,78 €
	GP II	13.530	48.795,17 €	660.198.667,36 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		13.642		665.472.122,14 €
2017	GP I	176	44.296,69 €	7.796.218,22 €
	GP II	11.880	46.819,10 €	556.210.908,35 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL AÑO:		12.056		564.007.126,57 €
TOTAL:		90.265		3.997.439.120,55 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO				
REDUCCION ARAGONESA - CONYUGE, ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	1.114	124.530,21 €	138.726.658,16 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	1.063	126.954,99 €	134.953.150,28 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2013	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	942	127.183,04 €	119.806.423,36 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2014	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	851	125.765,92 €	107.026.800,56 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2015	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	772	127.936,20 €	98.766.747,17 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2016	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	925	125.247,65 €	115.854.078,29 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2017	GP I	14	133.895,86 €	1.874.541,98 €
	GP II	755	126.155,90 €	95.247.708,02 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
TOTAL:		6.473		817.026.619,34 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.5.3.4. REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE UNA EMPRESA POR CAUSA HABIENTES DISTINTOS DEL CÓNYUGE O DESCENDIENTES.

Regulación normativa.- Art. 131.6 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

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

1. En la adquisición mortis causa de cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades por los causahabientes distintos de los contemplados en el apartado 2 del artículo 131-3 de este Texto Refundido, se aplicará una reducción del 30 por 100 sobre el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes.

Para la aplicación de dicha reducción, además de los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 131-3 de esta norma, referidos a los causahabientes distintos del cónyuge y descendientes, deberán concurrir los siguientes:

- a) Que la empresa individual, negocio profesional o entidad desarrolle una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los tres años anteriores a la adquisición.*
- b) Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, a un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.*
- c) Que se mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la adquisición, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.*

A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

En el supuesto en que, con posterioridad a la aplicación de la reducción del 30 por 100, no se cumplieran los requisitos establecidos en los párrafos anteriores, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación complementaria por el importe de las cantidades no ingresadas, junto con sus

correspondientes intereses de demora, en el plazo de un mes a contar desde el día en que se produzca el incumplimiento.

2. Esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

TODAS AUTOLIQUIDACIONES				
REDUCCION ARAGONESA - EMPRESA (NO CONYUGE NI DESCENDIENTES)				
AÑO	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL REDUCIDO
2011	GP I	0	- €	- €
	GP II	S.E.	S.E.	S.E.
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2012	GP I	0	- €	- €
	GP II	S.E.	S.E.	S.E.
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
2013	GP I	S.E.	S.E.	S.E.
	GP II	12	399.292,57 €	4.791.510,82 €
	GP III	0	- €	- €
	GP IV	0	- €	- €
2014	GP I	0	- €	- €
	GP II	S.E.	S.E.	S.E.
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2015	GP I	0	- €	- €
	GP II	12	123.472,19 €	1.481.666,31 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2016	GP I	0	- €	- €
	GP II	17	73.288,31 €	1.245.901,30 €
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	0	- €	- €
2017	GP I	0	- €	- €
	GP II	S.E.	S.E.	S.E.
	GP III	S.E.	S.E.	S.E.
	GP IV	S.E.	S.E.	S.E.
TOTAL GENERAL:		71	133.165,23 €	9.454.731,51 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

De todas las autoliquidaciones con esta reducción, sólo 19 de ellas obtuvieron una cuota a ingresar positiva. Éstas tenían una reducción media de 304.832,94€, habiendo aplicado un total de 5.791.825,77€.

7.2.5.3.5. REDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPRESAS Y EMPLEO.

Regulación normativa.- Art. 131.7 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

“Artículo 131-7 Reducción por la creación de empresas y empleo.

1. Las adquisiciones mortis causa que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, tendrán una reducción de la base imponible del 30 por 100 cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) La empresa creada deberá desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8. Dos a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) La empresa creada deberá emplear a un trabajador con contrato laboral y a jornada completa distinto del contribuyente al que se aplique la reducción.

c) En el plazo de 18 meses desde el devengo del impuesto, se deberá destinar lo heredado a la adquisición de activos afectos a su actividad económica. A estos efectos, se considerarán activos afectos los gastos de constitución y establecimiento de la empresa.

d) Durante cinco años desde su creación, deberán mantenerse la actividad económica y los puestos de trabajo.

e) La base de la reducción será el valor del bien que, adquirido mortis causa, sea efectivamente invertido en la creación de la empresa.

f) La reducción se la aplicará íntegra y exclusivamente el causahabiente que emplee el dinero adjudicado en la partición a los fines previstos en este artículo.

g) La reducción deberá aplicarse en el período voluntario de declaración. En el supuesto de que con posterioridad no se cumplieran los requisitos de mantenimiento anteriores, 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.

h) Esta reducción será incompatible con la regulada en el artículo 131-5 y con la bonificación del artículo 131-8 del presente Texto Refundido.

2. Esta reducción tiene el carácter de propia a los efectos del artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.”

Esta reducción se la han aplicado en los 7 años un total de 7 autoliquidaciones, suponiendo 1.698.004,65 € en total. De ellos, sólo 3 tenían una cuota a ingresar positiva después de haberse aplicado de promedio una reducción de 441.925,49€.

7.2.6. Información sobre las bonificaciones en cuota.

Uno de los beneficios fiscales más importantes en Aragón en los últimos años ha sido la bonificación que beneficia las adquisiciones de parientes de grupos I y II. Empezó siendo del 20% para 2012 y llegó a ser del 65% para los fallecimientos de 2015. A partir de 1 de enero de 2016 deja de tener protagonismo porque, siendo un beneficio incompatible con la reducción del 100% en base imponible, esta última da más ventaja fiscal que la bonificación. La redacción actual del artículo 131-8 es la siguiente:

Artículo 131-8 Bonificación en adquisiciones mortis causa

1. El cónyuge, los ascendientes y los hijos del fallecido podrán aplicar una bonificación en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

La bonificación, para hechos imponibles devengados a partir del 1 de enero de 2016, y siempre que el fallecimiento del causante se hubiera producido desde esa fecha, será del 65 por 100, 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.

2. Esta bonificación será incompatible con las reducciones reguladas en los artículos 131-1, 131-5 y 131-7 del presente texto refundido.

3. Esta bonificación no podrá aplicarse cuando, en los diez años anteriores a la fecha del devengo del impuesto, y siempre que la condición de donante y causante coincidan en la misma persona, el contribuyente se hubiera practicado la reducción prevista en el artículo 132-2.

En el cuadro siguiente se aprecia cómo, tanto el número de beneficiados, como el importe bonificado, crecen espectacularmente desde 2012 a 2015. La explicación es doble. Por un lado, está el evidente incremento del porcentaje de beneficio. Pero esa misma circunstancia de gozar de una mayor bonificación hace que, en segundo lugar, este beneficio fuera más atractivo (en 2014 ó 2015 frente a 2012) que la reducción del 100%, que tiene un límite de 150.000 euros y exige para su aplicación que el heredero no tenga un patrimonio previo superior a 402.678,11 euros.

Es decir, el diseño de la norma propiciaba que el beneficio fiscal de la bonificación fuera aplicado por quien, por heredar por encima de 150.000 euros, o por tener previamente cierto nivel de riqueza, no pudiera gozar de la reducción.

Al tratarse de una bonificación de la cuota y no de una reducción de la base imponible, los importes de la columna "*total bonificado*" son, directamente, la merma recaudatoria que ha supuesto esta norma.

En el año con mayor bonificación puede destacarse cómo, un número relativamente bajo de contribuyentes (856 sobre un total de 33.481 en 2015) se benefician de un menor pago de impuesto de 32.616.404 euros (cuando las cuotas estudiadas en 2015 son de 76.116.771). Expresado en forma de porcentaje resulta que un 2,6% de contribuyentes minoran la recaudación en un 30%.

BONIFICACIÓN ARAGONESA EN SUCESIONES				
CÓNYUGE, ASCENDIENTES E HIJOS				
AÑO (% Bonificación)	GRUPO PARENTESCO	Nº AUTOLIQUIDACIONES	PROMEDIO	TOTAL BONIFICADO
2012 (20%)	GP I	21	5.881,56 €	123.512,69 €
	GP II	340	13.769,27 €	4.681.550,20 €
TOTAL AÑO:		361		4.805.063
2013 (33%)	GP I	10	19.803,18 €	198.031,84 €
	GP II	475	15.300,42 €	7.267.699,39 €
TOTAL AÑO:		485		7.465.731
2014 (50%)	GP I	15	5.900,71 €	88.510,61 €
	GP II	614	28.288,36 €	17.369.050,83 €
TOTAL AÑO:		629		17.457.561
2015 (65%)	GP I	18	8.810,28 €	158.584,97 €
	GP II	838	38.732,48 €	32.457.818,96 €
TOTAL AÑO:		856		32.616.404
TOTAL:		2.331		62.344.759,49 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a qué tipo de contribuyentes pudo aplicar la bonificación, los datos siguientes confirman lo que ya se desprendía del planteamiento normativo. Así, para 2015, cerca de un 63% de quienes se aplicaron este beneficio tenían un patrimonio superior a los 402.678,11 euros.

BONIFICACIÓN ARAGONESA EN SUCESIONES			
CÓNYUGE, ASCENDIENTES E HIJOS			
AÑO (% Bonificación)	GRUPO PARENTESCO	TRAMO PATRIMONIO	%
2012 (20%)	GP I	De 0 a 402.678,11 €	2,97%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,06%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%
		Más de 4.020.770,98€	0,00%
	GP II	De 0 a 402.678,11 €	56,56%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	30,76%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	7,77%
		Más de 4.020.770,98€	1,89%
TOTAL AÑO:			100,00%
2013 (33%)	GP I	De 0 a 402.678,11 €	3,57%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,30%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%
		Más de 4.020.770,98€	0,00%
	GP II	De 0 a 402.678,11 €	52,44%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	32,88%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	6,89%
		Más de 4.020.770,98€	3,93%
TOTAL AÑO:			100,00%
2014 (50%)	GP I	De 0 a 402.678,11 €	0,62%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,06%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%
		Más de 4.020.770,98€	0,00%
	GP II	De 0 a 402.678,11 €	48,93%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	44,95%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	5,43%
		Más de 4.020.770,98€	0,01%
TOTAL AÑO:			100,00%
2015 (65%)	GP I	De 0 a 402.678,11 €	0,47%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,08%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%
		Más de 4.020.770,98€	0,00%
	GP II	De 0 a 402.678,11 €	36,23%
		De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	37,92%
		De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	2,05%
		Más de 4.020.770,98€	23,24%
TOTAL AÑO:			100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

El beneficio tuvo una gran repercusión en los contribuyentes que pudieron aplicarlo. Lógicamente, la ventaja fue superior para quienes recibían herencias de un mayor importe. En ese sentido, puede destacarse que para el

grupo II, la media del tipo efectivo al que tributaron en 2015 quienes recibieron una herencia superior a 1.000.000 euros fue el 2,26%. Ese tipo impositivo, que difícilmente puede no tacharse de bajo, no se debe exclusivamente a la bonificación pues está propiciado también por las reducciones del 99% sobre bienes empresariales. Pero sí que la bonificación tiene un protagonismo especial por cuanto en el año siguiente, en el que ya no jugaba la bonificación, el tipo medio efectivo al que tributaban esas herencias era del 19,41%.

B.I. TRAMOS										
AÑO	GRUPO PARENTESCO		Entre 0€ y 150.000€	Entre 150.000€ y 250.000€	Entre 250.000€ y 300.000€	Entre 300.000€ y 400.000€	Entre 400.000€ y 500.000€	Entre 500.000€ y 1.000.000€	Mas de 1.000.000€	PROMEDIO
2015	GP II	Suma Bases Imponibles	34.446.977,59 €	168.543.510,82 €	34.890.689,05 €	58.651.578,42 €	34.270.720,58 €	85.638.136,83 €	204.365.646,82 €	620.807.260,11 €
		Suma Bases Liquidables	24.857.857,48 €	51.003.158,54 €	22.026.054,42 €	41.763.797,00 €	25.324.540,39 €	61.259.941,00 €	62.898.458,47 €	289.133.807,30 €
		Total Cuotas	1.736.012,71 €	3.837.094,72 €	1.505.253,54 €	2.675.148,64 €	1.785.530,63 €	4.250.348,15 €	4.614.676,58 €	20.404.064,97 €
		Tipo efectivo	5,04%	2,28%	4,31%	4,56%	5,21%	4,96%	2,26%	3,29%
		Tipo medio	6,98%	7,52%	6,83%	6,41%	7,05%	6,94%	7,34%	7,06%
2016	GP II	Suma Bases Imponibles	26.673.413,55 €	126.086.453,06 €	40.425.293,04 €	50.273.168,11 €	42.915.668,36 €	66.093.689,74 €	104.998.813,29 €	457.466.499,15 €
		Suma Bases Liquidables	14.553.199,64 €	31.496.942,22 €	18.539.339,44 €	28.379.502,37 €	25.134.299,96 €	50.144.499,02 €	61.599.165,07 €	229.846.947,72 €
		Total Cuotas	1.750.145,94 €	3.712.620,39 €	2.610.355,19 €	4.597.331,22 €	4.712.835,43 €	10.481.513,07 €	20.380.504,58 €	48.245.305,82 €
		Tipo efectivo	6,56%	2,94%	6,46%	9,14%	10,98%	15,86%	19,41%	10,55%
		Tipo medio	12,03%	11,79%	14,08%	16,20%	18,75%	20,90%	33,09%	20,99%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.7. Quién paga y quién no.

Dada la relevancia que tiene en la determinación de la carga tributaria el grado de parentesco, resulta conveniente calcular la aportación de recursos que se hace desde cada grupo. Esta perspectiva arroja también información sobre el grado de generalización del impuesto en las transmisiones entre familiares más cercanos (grupos I y II).

De los cuadros siguientes pueden considerarse destacables los siguientes datos:

- El número de contribuyentes y la distribución en los distintos grupos, así como el porcentaje de los que pagan o no pagan cada año, se mantiene estable en los distintos años. Una vez más, debe indicarse que 2017 no es un ejercicio completo pues aún está en fase de declaración, y que 2015 se separa de las medias por el relevante impacto de la bonificación del 65%.
- Como media de los distintos años, los parientes más lejanos y quienes no son parientes del fallecido (grupos III y IV), aportan el 65,11% de los ingresos cuando son solo el 19,75% de los herederos. Son entonces los parientes más lejanos quienes soportan la mayor parte de la carga impositiva.
- Buen indicativo de si el gravamen está o no generalizado entre los parientes más cercanos es el promedio de contribuyentes de Grupo II que no han pagado en los últimos 7 años (91,01%). Este porcentaje es todavía superior en 2016 y 2017 (92,39% y 93,39%).

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN POR GRUPOS DE PARENTESCO Y AÑOS

GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	89,55%	88,86%	91,76%	90,65%	94,82%	93,03%	90,28%	91,33%
GP II	89,65%	90,00%	90,21%	90,56%	91,36%	92,39%	93,39%	91,01%
GP III	35,84%	35,73%	32,98%	33,09%	32,48%	34,74%	31,45%	33,86%
GP IV	12,41%	20,78%	11,69%	14,85%	13,55%	22,04%	9,06%	15,08%
Total general	77,37%	78,36%	77,78%	78,54%	79,64%	81,39%	81,17%	79,11%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

CUOTAS TOTALES DEL PANEL DE DECLARANTES DE SUCESIONES

GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total general
GP1	598.779,25 €	643.019,18 €	473.835,08 €	178.302,19 €	100.648,27 €	434.065,63 €	576.593,80 €	3.005.243,40 €
GP2	31.494.992,87 €	31.727.686,06 €	25.967.114,53 €	25.252.027,27 €	20.404.064,97 €	48.245.305,82 €	29.363.528,64 €	212.454.720,16 €
GP3	45.535.301,12 €	46.515.450,36 €	51.079.417,61 €	50.040.790,87 €	45.784.233,02 €	45.274.477,89 €	37.941.620,39 €	322.171.291,26 €
GP4	17.671.573,11 €	10.516.175,53 €	8.036.308,91 €	17.261.571,12 €	9.827.825,67 €	8.982.704,42 €	7.584.961,14 €	79.881.119,90 €
Total general	95.300.646,35 €	89.402.331,13 €	85.556.676,13 €	92.732.691,45 €	76.116.771,93 €	102.936.553,76 €	75.466.703,97 €	617.512.374,72 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

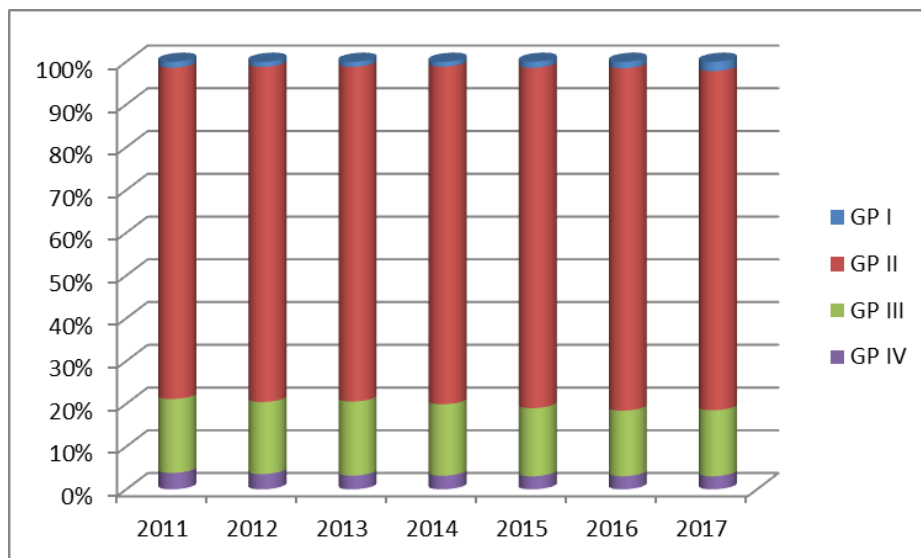
DISTRIBUCION DE LAS CUOTAS POR AÑOS Y GRUPOS DE PARENTESCO

GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total general
GP1	0,63%	0,72%	0,55%	0,19%	0,13%	0,42%	0,76%	0,49%
GP2	33,05%	35,49%	30,35%	27,23%	26,81%	46,87%	38,91%	34,40%
GP3	47,78%	52,03%	59,70%	53,96%	60,15%	43,98%	50,28%	52,17%
GP4	18,54%	11,76%	9,39%	18,61%	12,91%	8,73%	10,05%	12,94%
Total general	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

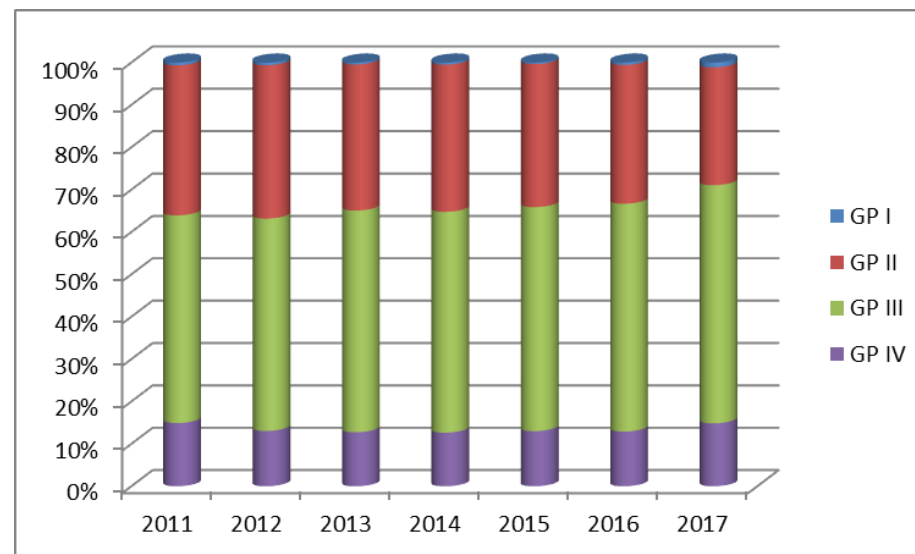
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En los gráficos siguientes se evidencia el diferente peso que tiene el número de contribuyentes de grupo I y II y su aportación económica.

¿QUIÉN HEREDA?



¿QUIÉN PAGA?



7.2.8. Tipos de gravamen medios y efectivos.

Una de las críticas más habituales sobre el impuesto es la elevada carga tributaria que supone. Dado que en el impuesto existen varios y relevantes beneficios fiscales, lo que cada contribuyente soporta no es realmente el porcentaje que arroja la escala de tipos. Para conocer esta cuestión una de las formas de abordarla es la del cálculo del tipo al que se gravan efectivamente las rentas provenientes de las herencias.

Cabe distinguir dos tipos impositivos. Por un lado, el tipo medio resulta de dividir la cuota pagada por la base liquidable. Esto es, por la parte de herencia que efectivamente va a ser gravada. Pero para conocer a qué tipo se grava realmente la riqueza heredada, lo que hay que comparar es la cuota pagada con la base imponible. Al ser la base imponible siempre mayor o igual que la liquidable, el tipo efectivo debe ser siempre igual o inferior al tipo medio. Cuanta más diferencia haya entre esos dos tipos, mayor impacto de los beneficios fiscales se está evidenciando.

De los cuadros siguientes puede deducirse lo siguiente:

- Los tipos son sustancialmente más bajos en los grupos I y II que en el III y IV
- Los tipos a los que se grava realmente a quienes pagan en los grupos I y II son inferiores a los que resultaría de aplicar la tarifa del IRPF para las rentas de capital.
- Aunque pueda estar sujeto a cualquier opinión distinta, y soportar las debilidades de los cálculos “medios”, un tipo del 2,83% en 2017 para los parientes más cercanos no aparenta ser un tipo desproporcionado ni confiscatorio.
- La mayor diferencia entre tipo medio y efectivo se da en los grupos I y II. La explicación es que es sobre estos contribuyentes sobre los que se concentran los beneficios fiscales más importantes.
- La comparación interanual de tipos de gravamen arroja cierta estabilidad, excepto en 2015 donde los tipos impositivos sufren una severa disminución. El tipo medio al que se grava en 2015 la base imponible del grupo II es del 1,36%. Si consideramos solo las autoliquidaciones con ingreso, el tipo se eleva al 3,29%.

TODAS AUTOLIQUDACIONES									
TIPOS IMPOSITIVOS MEDIOS Y EFECTIVOS									
GRUPO PARENTESCO		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	Cuota / Base Imponible	2,30%	2,56%	2,45%	0,76%	0,45%	2,06%	2,05%	1,81%
	Cuota / Base Liquidable	13,09%	11,42%	11,85%	7,83%	4,07%	17,73%	13,78%	11,75%
GP II	Cuota / Base Imponible	2,50%	2,46%	2,08%	2,06%	1,36%	3,81%	2,83%	2,41%
	Cuota / Base Liquidable	14,70%	13,40%	11,88%	10,14%	6,67%	19,12%	15,54%	12,75%
GP III	Cuota / Base Imponible	14,75%	15,32%	14,06%	15,42%	14,74%	14,44%	16,11%	14,91%
	Cuota / Base Liquidable	18,87%	19,64%	19,44%	19,17%	19,82%	19,71%	21,44%	19,65%
GP IV	Cuota / Base Imponible	26,29%	19,63%	20,07%	20,66%	18,47%	20,88%	22,29%	21,32%
	Cuota / Base Liquidable	28,51%	24,07%	21,50%	21,55%	20,90%	23,26%	24,35%	23,50%
TOTAL:	Cuota / Base Imponible	5,73%	5,34%	5,12%	5,60%	4,04%	6,26%	5,65%	5,36%
	Cuota / Base Liquidable	18,25%	17,10%	16,36%	15,65%	12,98%	19,68%	18,80%	16,82%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

AUTOLIQUDACIONES CON INGRESO									
TIPOS IMPOSITIVOS MEDIOS Y EFECTIVOS									
GRUPO PARENTESCO		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	Cuota / Base Imponible	9,53%	7,33%	8,18%	4,43%	3,58%	10,29%	5,56%	7,11%
	Cuota / Base Liquidable	14,36%	14,38%	13,61%	9,59%	5,73%	19,48%	14,81%	13,75%
GP II	Cuota / Base Imponible	6,59%	6,94%	5,37%	5,68%	3,29%	10,55%	8,33%	6,45%
	Cuota / Base Liquidable	16,27%	14,93%	12,82%	10,71%	7,06%	20,99%	17,17%	13,85%
GP III	Cuota / Base Imponible	17,77%	18,17%	16,03%	17,76%	16,90%	17,15%	18,54%	17,39%
	Cuota / Base Liquidable	21,18%	21,44%	20,61%	20,28%	20,66%	20,69%	22,17%	20,95%
GP IV	Cuota / Base Imponible	31,10%	27,35%	23,50%	22,60%	23,28%	24,63%	24,74%	25,34%
	Cuota / Base Liquidable	31,42%	27,70%	23,88%	22,83%	24,01%	25,81%	25,14%	25,82%
TOTAL:	Cuota / Base Imponible	11,95%	11,75%	10,15%	11,50%	8,13%	13,51%	12,62%	11,22%
	Cuota / Base Liquidable	20,32%	18,95%	17,55%	16,56%	13,75%	21,20%	20,06%	18,14%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.2.9. Datos por tramos de Base Imponible.

La información de este apartado resulta de la mayor importancia en cualquier alternativa de modificación del impuesto como la que apunta la moción de las Cortes origen de este estudio.

Al ser los datos bastante elocuentes sobre quiénes y cuánto pagan, simplemente hacemos un apunte ejemplificativo de qué tipo de información puede deducirse del cuadro.

Referido a 2016 (elegido simplemente, como se advertía en la introducción, porque el estado actual del impuesto puede medirse mejor por los datos de ese año), y ceñida arbitrariamente la reseña para herencias superiores a 300.000 euros, resulta que:

- Sobre un total de 24.381 herencias del grupo II, han recibido una porción hereditaria superior a 300.000 euros 451 contribuyentes.
- Este grupo de contribuyentes representa un 1,85% de los contribuyentes.
- Sin embargo, estos contribuyentes aportan el 83,27% de la recaudación del grupo II.

Año de Fecha Devengo		B.I. TRAMOS									
2015	Grupo Parentesco		Entre 0€ y 150.000€	Entre 150.000€ y 250.000€	Entre 250.000€ y 300.000€	Entre 300.000€ y 400.000€	Entre 400.000€ y 500.000€	Entre 500.000€ y 1.000.000€	Mas de 1.000.000€	Total general	
	GP I	Suma Bases Imponibles	932.421,11 €	1.006.948,15 €	871.422,15 €					2.810.791,41 €	
		Suma Bases Liquidables	546.361,47 €	502.895,66 €	708.496,33 €					1.757.753,46 €	
		Total Cuotas	26.677,02 €	32.489,58 €	41.481,67 €					100.648,27 €	
		Tipo efectivo	2,86%	3,23%	4,76%					3,58%	
		Tipo medio	4,88%	6,46%	5,85%					5,73%	
	GP II	Suma Bases Imponibles	34.446.977,59 €	168.543.510,82 €	34.890.689,05 €	58.651.578,42 €	34.270.720,58 €	85.638.136,83 €	204.365.646,82 €	620.807.260,11 €	
		Suma Bases Liquidables	24.857.857,48 €	51.003.158,54 €	22.026.054,42 €	41.763.797,00 €	25.324.540,39 €	61.259.941,00 €	62.898.458,47 €	289.133.807,30 €	
		Total Cuotas	1.736.012,71 €	3.837.094,72 €	1.505.253,54 €	2.675.148,64 €	1.785.530,63 €	4.250.348,15 €	4.614.676,58 €	20.404.064,97 €	
		Tipo efectivo	5,04%	2,28%	4,31%	4,56%	5,21%	4,96%	2,26%	3,29%	
		Tipo medio	6,98%	7,52%	6,83%	6,41%	7,05%	6,94%	7,34%	7,06%	
	GP III	Suma Bases Imponibles	140.774.608,27 €	50.349.019,10 €	12.323.986,47 €	18.630.099,50 €	9.989.122,42 €	19.042.246,54 €	19.776.319,39 €	270.885.401,69 €	
		Suma Bases Liquidables	111.764.409,00 €	46.287.462,70 €	11.031.237,32 €	16.932.410,74 €	9.147.329,62 €	16.411.831,36 €	9.984.391,55 €	221.559.072,29 €	
		Total Cuotas	17.502.671,20 €	9.602.637,82 €	2.581.256,40 €	4.214.632,35 €	2.581.376,29 €	5.388.078,08 €	3.913.580,88 €	45.784.233,02 €	
		Tipo efectivo	12,43%	19,07%	20,94%	22,62%	25,84%	28,30%	19,79%	16,90%	
		Tipo medio	15,66%	20,75%	23,40%	24,89%	28,22%	32,83%	39,20%	20,66%	
	GP IV	Suma Bases Imponibles	22.088.685,36 €	8.460.829,71 €	1.711.273,04 €	3.172.158,21 €	919.169,13 €	2.843.398,74 €	3.018.171,94 €	42.213.686,13 €	
		Suma Bases Liquidables	21.376.985,02 €	8.188.311,49 €	1.711.273,04 €	3.124.299,62 €	919.169,13 €	2.843.398,74 €	2.775.116,89 €	40.938.553,93 €	
		Total Cuotas	4.142.225,43 €	2.157.322,33 €	431.463,56 €	1.168.329,24 €	282.814,80 €	1.224.934,61 €	420.735,70 €	9.827.825,67 €	
		Tipo efectivo	18,75%	25,50%	25,21%	36,83%	30,77%	43,08%	13,94%	23,28%	
		Tipo medio	19,38%	26,35%	25,21%	37,39%	30,77%	43,08%	15,16%	24,01%	
	Total Año:	Suma Bases Imponibles	198.242.692,33 €	228.360.307,78 €	49.797.370,71 €	80.453.836,13 €	45.179.012,13 €	107.523.782,11 €	227.160.138,15 €	936.717.139,34 €	
		Suma Bases Liquidables	158.545.612,97 €	105.981.828,39 €	35.477.061,11 €	61.820.507,36 €	35.391.039,14 €	80.515.171,10 €	75.657.966,91 €	553.389.186,96 €	
		Total Cuotas	23.407.586,36 €	15.629.544,45 €	4.559.455,17 €	8.058.110,23 €	4.649.721,72 €	10.863.360,84 €	8.948.993,16 €	76.116.771,93 €	
		Tipo efectivo	11,81%	6,84%	9,16%	10,02%	10,29%	10,10%	3,94%	8,13%	
		Tipo medio	14,76%	14,75%	12,85%	13,03%	13,14%	13,49%	11,83%	13,75%	
	GP I	Suma Bases Imponibles	1.382.390,38 €	780.258,26 €		679.706,52 €		1.376.569,66 €		4.218.924,82 €	
		Suma Bases Liquidables	559.063,54 €	306.319,95 €		286.039,41 €		1.076.569,66 €		2.227.992,56 €	
		Total Cuotas	66.297,73 €	40.570,58 €		82.656,98 €		244.540,34 €		434.065,63 €	
		Tipo efectivo	4,80%	5,20%		12,16%		17,76%		10,29%	
		Tipo medio	11,86%	13,24%		28,90%		22,71%		19,48%	
	GP II	Suma Bases Imponibles	26.673.413,55 €	126.086.453,06 €	40.425.293,04 €	50.273.168,11 €	42.915.668,36 €	66.093.689,74 €	104.998.813,29 €	457.466.499,15 €	
		Suma Bases Liquidables	14.553.199,64 €	31.496.942,22 €	18.539.339,44 €	28.379.502,37 €	25.134.299,96 €	50.144.499,02 €	61.599.165,07 €	229.846.947,72 €	
		Total Cuotas	1.750.145,94 €	3.712.620,39 €	2.610.355,19 €	4.597.331,22 €	4.712.835,43 €	10.481.513,07 €	20.380.504,58 €	48.245.305,82 €	
		Tipo efectivo	6,56%	2,94%	6,46%	9,14%	10,98%	15,86%	19,41%	10,55%	
		Tipo medio	12,03%	11,79%	14,08%	16,20%	18,75%	20,90%	33,09%	20,99%	
	GP III	Suma Bases Imponibles	117.093.761,15 €	38.008.892,34 €	16.572.952,16 €	10.426.699,55 €	10.221.394,22 €	20.487.103,91 €	51.186.136,72 €	263.996.940,05 €	
		Suma Bases Liquidables	91.706.772,20 €	33.017.160,72 €	15.482.314,81 €	8.742.991,84 €	9.227.387,89 €	18.321.179,33 €	42.282.212,17 €	218.780.018,96 €	
		Total Cuotas	14.875.150,53 €	7.757.721,95 €	2.813.776,32 €	2.515.976,92 €	2.645.936,96 €	4.121.679,48 €	10.544.235,73 €	45.274.477,89 €	
		Tipo efectivo	12,70%	20,41%	16,98%	24,13%	25,89%	20,12%	20,60%	17,15%	
		Tipo medio	16,22%	23,50%	18,17%	28,78%	28,67%	22,50%	24,94%	20,69%	
	GP IV	Suma Bases Imponibles	19.644.518,96 €	5.943.039,71 €	3.874.525,25 €	1.617.132,98 €	1.806.099,62 €	1.415.742,61 €	2.166.777,14 €	36.467.836,27 €	
		Suma Bases Liquidables	18.529.571,42 €	5.682.205,23 €	3.874.525,25 €	1.617.132,98 €	1.758.241,03 €	1.415.742,61 €	1.926.777,14 €	34.804.195,66 €	
		Total Cuotas	3.832.680,34 €	1.545.038,30 €	1.211.948,58 €	614.405,92 €	711.080,04 €	547.234,48 €	520.336,76 €	8.862.704,42 €	
		Tipo efectivo	19,51%	26,00%	31,28%	37,99%	39,37%	38,65%	24,01%	24,63%	
		Tipo medio	20,68%	27,19%	31,28%	37,99%	40,44%	38,65%	27,01%	25,81%	
	Total Año:	Suma Bases Imponibles	164.794.084,04 €	170.818.643,37 €	60.872.770,45 €	62.996.707,16 €	54.943.162,20 €	88.373.105,92 €	158.351.727,15 €	762.190.200,29 €	
		Suma Bases Liquidables	125.348.606,80 €	70.502.628,12 €	37.896.179,50 €	39.025.666,80 €	36.119.928,88 €	70.957.990,62 €	105.808.154,38 €	485.659.154,90 €	
		Total Cuotas	20.524.254,54 €	13.055.951,22 €	6.636.080,09 €	7.810.371,04 €	8.069.852,43 €	15.394.967,37 €	31.445.077,07 €	102.936.553,76 €	
		Tipo efectivo	12,45%	7,64%	10,90%	12,40%	14,69%	17,23%	19,86%	13,51%	
		Tipo medio	16,37%	18,52%	17,51%	20,01%	22,34%	21,70%	29,72%	21,20%	
	GP I	Suma Bases Imponibles	1.723.352,89 €	2.451.043,64 €	1.327.305,59 €	664.682,71 €		4.198.302,73 €		10.364.687,56 €	
		Suma Bases Liquidables	813.735,72 €	878.903,06 €	600.196,19 €	357.456,40 €		1.243.589,24 €		3.893.880,61 €	
		Total Cuotas	68.271,90 €	114.169,33 €	85.223,96 €	61.725,72 €		247.202,89 €		576.593,80 €	
		Tipo efectivo	3,96%	4,66%	6,42%	9,29%		5,89%		5,56%	
		Tipo medio	8,39%	12,99%	14,20%	17,27%		19,88%		14,81%	
	GP II	Suma Bases Imponibles	19.016.115,46 €	111.535.820,40 €	30.867.781,62 €	38.783.501,86 €	16.507.285,03 €	42.027.677,27 €	93.657.068,99 €	352.395.250,63 €	
		Suma Bases Liquidables	11.733.768,40 €	28.612.844,27 €	14.490.122,28 €	23.753.763,06 €	10.358.385,70 €	24.103.226,48 €	58.010.979,37 €	171.063.089,56 €	
		Total Cuotas	1.396.366,76 €	3.346.257,50 €	1.958.783,72 €	4.278.052,93 €	1.892.142,53 €	4.748.277,65 €	11.743.647,55 €	29.363.528,64 €	
		Tipo efectivo	7,34%	3,00%	6,35%	11,03%	11,46%	11,30%	12,54%	8,33%	
		Tipo medio	11,90%	11,69%	13,52%	18,01%	18,27%	19,70%	20,24%	17,17%	
	GP III	Suma Bases Imponibles	104.585.548,25 €	34.826.948,24 €	9.395.573,79 €	11.928.125,31 €	6.616.932,93 €	18.243.513,96 €	19.030.061,92 €	204.626.704,40 €	
		Suma Bases Liquidables	83.832.377,28 €	31.071.710,14 €	8.850.423,38 €	11.004.842,69 €	6.361.704,83 €	16.919.774,67 €	13.089.206,22 €	171.130.039,19 €	
		Total Cuotas	13.417.623,72 €	6.648.060,42 €	2.236.482,54 €	3.116.326,10 €	2.014.340,28 €	4.262.208,92 €	6.246.378,41 €	37.941.620,39 €	
		Tipo efectivo	12,83%	19,09%	23,80%	26,13%	30,44%	23,36%	32,82%	18,54%	
		Tipo medio	16,01%	21,40%	25,27%	28,32%	31,66%	25,19%	42,72%	22,17%	
	GP IV	Suma Bases Imponibles	15.530.378,42 €	4.645.050,47 €	2.182.452,71 €	1.644.803,80 €	845.673,82 €	1.642.627,25 €	4.170.918,28 €	30.661.704,75 €	
		Suma Bases Liquidables	15.221.521,51 €	4.559.044,00 €	2.086.735,53 €	1.644.803,80 €	845.673,82 €	1.642.627,25 €	4.170.918,28 €	30.171.124,19 €	
		Total Cuotas	3.068.859,86 €	1.327.780,16 €	621.002,69 €	562.390,75 €	333.050,80 €	766.741,52 €	905.135,36 €	7.584.961,14 €	
		Tipo efectivo	19,76%	28,58%	28,45%	34,20%	39,38%	46,68%	21,70%	24,74%	
		Tipo medio	20,16%	29,12%	29,76%	34,20%	39,38%	46,68%	21,70%	25,14%	
	Total Año:	Suma Bases Imponibles	140.855.395,02 €	153.458.862,75 €	43.773.113,71 €	53.020.913,68 €	23.969.891,78 €	66.112.121,21 €	116.858.049,19 €	598.048.347,34 €	
		Suma Bases Liquidables	111.601.402,89 €	65.122.501,47 €	26.027.477,38 €	36.760.665,95 €	17.565.764,35 €	43.909.217,64 €	75.271.103,87 €	376.258.133,55 €	
		Total Cuotas	17.951.322,24 €	11.436.267,41 €	4.901.492,91 €	8.018.495,50 €	4.239.533,61 €	10.024.430,98 €	18.895.161,32 €	75.466.703,97 €	
		Tipo efectivo	12,74%	7,45%	11,20%	15,12%	17,69%	15,16%	16,17%	12,62%	
		Tipo medio	16,09%	17,56%	18,83%	21,81%	24,14%	22,83%	25,10%	20,06%	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.3. Información sobre Donaciones.

7.3.1. Consideraciones previas.

Ya se ha señalado que, tanto en número de autoliquidaciones, como en su rendimiento presupuestario, el concepto "donaciones" tiene una menor relevancia que el de "sucesiones". De modo análogo a este otro concepto, el análisis y la información siguientes se van a ofrecer tanto sobre datos totales como sobre las autoliquidaciones con ingreso.

En cuanto a qué tipo de operaciones se declaran, hay que señalar que, aunque se grava cualquier tipo de adquisición lucrativa inter vivos, la mayor parte de los hechos imponible declarados corresponden al negocio jurídico donación. (vid. cuadro del punto 7.1.2.)

Los datos de las donaciones efectuadas en los últimos siete años y sobre las que se efectúa el análisis son los siguientes:

PANEL DECLARANTES DONACIONES (TODAS AUTOLIQUIDACIONES)								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	178	106	130	72	349	101	188	1.124
GP II	4.910	5.073	4.715	5.030	9.984	2.325	3.227	35.264
GP III	447	545	583	599	703	475	533	3.885
GP IV	235	218	232	315	266	228	259	1.753
TOTAL	5.770	5.942	5.660	6.016	11.302	3.129	4.207	42.026

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

PANEL DECLARANTES DONACIONES (AUTOLIQUIDACIONES CON INGRESO)								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	50	7	23	6	75	23	33	217
GP II	721	632	659	710	1.477	728	700	5.627
GP III	435	520	556	590	682	471	525	3.779
GP IV	203	197	184	250	235	194	244	1.507
TOTAL	1.409	1.356	1.422	1.556	2.469	1.416	1.502	11.130

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.3.2. Distribución de los contribuyentes y las cuotas.

La mayor parte de las donaciones se hacen, como pudiera resultar previsible, entre los parientes más cercanos. La obviedad y fácil comprensión de que sea en el núcleo familiar donde se producen más donaciones, no puede ocultar que no es ajeno a esta circunstancia que efectuar donaciones a quienes probablemente van a ser herederos es una manera de diluir la progresividad del impuesto que grava la sucesión.

Sumando los grupos I y II, un 86,58% de las donaciones se han efectuado en este ámbito, aunque, si tomamos en consideración sólo las que han tributado, el porcentaje desciende a un 52,51%. La explicación más verosímil es que las donaciones se realizan preferentemente cuando no van acompañadas de tributación o ésta es menor.

DISTRIBUCION DE LAS DONACIONES SEGÚN EL GRUPO DE PARENTESCO (TODAS)								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	3,08%	1,78%	2,30%	1,20%	3,09%	3,23%	4,47%	2,67%
GP II	85,10%	85,38%	83,30%	83,61%	88,34%	74,30%	76,71%	83,91%
GP III	7,75%	9,17%	10,30%	9,96%	6,22%	15,18%	12,67%	9,24%
GP IV	4,07%	3,67%	4,10%	5,24%	2,35%	7,29%	6,16%	4,17%
TOTAL	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

DISTRIBUCION DE LAS DONACIONES SEGÚN EL GRUPO DE PARENTESCO (CON INGRESO)								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	3,55%	0,52%	1,62%	0,39%	3,04%	1,62%	2,20%	1,95%
GP II	51,17%	46,61%	46,34%	45,63%	59,82%	51,41%	46,60%	50,56%
GP III	30,87%	38,35%	39,10%	37,92%	27,62%	33,26%	34,95%	33,95%
GP IV	14,41%	14,53%	12,94%	16,07%	9,52%	13,70%	16,25%	13,54%
TOTAL	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a la recaudación que proporciona cada grupo de parentesco, hay que destacar que el 60,75% corresponde al grupo II. No obstante, hay que advertir, una vez más, la singularidad de 2015, primer y último año con una bonificación del 65% de la cuota para grupos I y II. La relevancia de los datos de 2015 (más de la mitad de la recaudación total en los últimos 7 años por el grupo II es atribuible a ese ejercicio, y los ingresos de grupo II en 2015 supusieron un 81,04% del total frente a un 27,10% en 2014) distorsiona el porcentaje anterior del 60,75%.

De una recaudación en 2014 de 632.757 euros se pasa en 2015 a 8.987.841 euros. Cuando en ese ejercicio se anuncia por el gobierno entrante la necesidad de reforzar los ingresos, eliminando los beneficios sobre las donaciones, hay una reacción de cierta importancia relativa por la que se incrementan el número de donaciones con la intención de aprovechar la bonificación del 65% llamada a desaparecer. Esta es la explicación más creíble del incremento de recaudación en 2015. En 2016, ya sin la bonificación, la recaudación cae hasta 988.881 euros.

Por tanto, una más cabal interpretación de los datos llevaría a centrar la atención en 2016 y 2017, donde el porcentaje del peso que tienen los ingresos del grupo II es del 39,29% y 41,11% respectivamente.

CUOTAS DEL PANEL DE DONACIONES								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	47.549	1.111	14.949	10.414	333.858	48.250	30.123	486.254
GP II	1.204.560	2.635.890	720.372	632.757	8.987.841	988.881	1.061.559	16.231.860
GP III	805.490	710.984	688.209	1.300.227	1.019.728	1.202.524	1.100.833	6.827.995
GP IV	566.208	262.510	536.273	391.494	749.600	277.277	389.653	3.173.014
TOTAL	2.623.807	3.610.495	1.959.802	2.334.891	11.091.027	2.516.931	2.582.167	26.719.122
Variación anual en %		37,61%	-45,72%	19,14%	375,01%	-77,31%	2,59%	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

DISTRIBUCION DE LAS CUOTAS DE DONACIONES SEGÚN EL GRUPO DE PARENTESCO								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	1,81%	0,03%	0,76%	0,45%	3,01%	1,92%	1,17%	1,82%
GP II	45,91%	73,01%	36,76%	27,10%	81,04%	39,29%	41,11%	60,75%
GP III	30,70%	19,69%	35,12%	55,69%	9,19%	47,78%	42,63%	25,55%
GP IV	21,58%	7,27%	27,36%	16,77%	6,76%	11,02%	15,09%	11,88%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.3.3. Perfil de los donatarios.

Con la información disponible sobre el patrimonio previo del donatario, puede identificarse qué tipo de donaciones son las más habituales en Aragón. No se dispone de información, que también hubiera sido relevante, sobre el patrimonio del donante. Pero, en condiciones normales, puede intuirse que el patrimonio del donante será superior al del donatario.

Merece ser destacado como en 2015 hubo un espectacular aumento de las donaciones en favor de personas con un patrimonio previo superior a los 402.678,11 euros. De hecho, un 20,36% de las cuotas ingresadas ese año correspondieron a personas físicas con un patrimonio superior a los 4 millones de euros.

DISTRIBUCION DE LAS CUOTAS DE DONACIONES SEGÚN EL GRUPO DE PARENTESCO Y TRAMO DE PATRIMONIO									
GRUPO PARENTESCO	TRAMO PATRIMONIO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	De 0 a 402.678,11 €	1,97%	0,04%	0,74%	0,48%	3,01%	1,94%	0,99%	1,31%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,06%	0,00%	0,00%	0,00%	0,18%	0,03%
Total grupo:		1,97%	0,04%	0,81%	0,48%	3,01%	1,94%	1,17%	1,35%
GP II	De 0 a 402.678,11 €	29,28%	23,19%	33,75%	19,91%	16,94%	32,53%	37,34%	27,56%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	2,20%	2,01%	2,91%	7,48%	37,85%	5,28%	2,76%	8,64%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	13,37%	5,05%	0,00%	0,11%	5,88%	1,10%	1,24%	3,82%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	34,10%	0,00%	0,79%	20,36%	0,01%	0,00%	7,89%
Total grupo:		44,85%	64,35%	36,66%	28,28%	81,04%	38,91%	41,35%	47,92%
GP III	De 0 a 402.678,11 €	30,66%	26,02%	33,16%	50,69%	6,62%	45,01%	41,18%	33,33%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,02%	0,13%	2,24%	1,59%	2,57%	3,06%	0,38%	1,43%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	1,09%	0,00%	0,00%	0,00%	0,16%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,74%	0,11%
Total grupo:		30,67%	26,15%	35,41%	53,37%	9,20%	48,07%	42,31%	35,02%
GP IV	De 0 a 402.678,11 €	22,51%	8,55%	27,05%	17,87%	6,59%	11,09%	13,34%	15,28%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,00%	0,91%	0,07%	0,00%	0,00%	0,00%	1,84%	0,40%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,17%	0,00%	0,00%	0,02%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total grupo:		22,51%	9,46%	27,12%	17,87%	6,76%	11,09%	15,18%	15,71%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
TOTAL POR TRAMOS	De 0 a 402.678,11 €	84,42%	57,80%	94,71%	88,94%	33,17%	90,56%	92,86%	61,72%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	2,22%	3,05%	5,22%	9,07%	40,43%	8,34%	4,98%	20,81%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	13,37%	5,05%	0,00%	1,19%	6,05%	1,10%	1,24%	4,80%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	34,10%	0,06%	0,79%	20,36%	0,01%	0,92%	12,67%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Si consideramos solo el grupo II, en 2015 se aprecia cómo el volumen más importante de donaciones (un 79,10%) correspondió a contribuyentes con una riqueza previa superior a los 402.678,11 euros cuando ese mismo porcentaje en 2016 cayó a un 16,4%.

DISTRIBUCION DE LAS CUOTAS DE DONACIONES DEL GRUPO II SEGÚN EL TRAMO DE PATRIMONIO								
TRAMO PATRIMONIO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
De 0 a 402.678,11 €	65,30%	36,04%	92,07%	70,38%	20,91%	83,60%	90,32%	39,92%
De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	4,90%	3,12%	7,93%	26,44%	46,71%	13,57%	6,68%	31,32%
De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	29,80%	7,84%	0,00%	0,37%	7,26%	2,82%	3,00%	7,74%
Más de 4.020.770,98€	0,00%	53,00%	0,00%	2,81%	25,13%	0,02%	0,00%	21,01%
TOTAL:	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.3.4 Análisis de las reducciones.

De modo análogo a las sucesiones, también en las donaciones los beneficios fiscales instrumentados como reducciones hacen que la riqueza donada que realmente llega a tributar represente un bajo porcentaje. Por ejemplo, en 2014, para el grupo II, sobre un total donado de 149.198.277,48 euros, sólo tributó una riqueza de 22.912.202,66 euros que supuso un ingreso de 632.756,62 euros.

SUMA DE LAS BASES IMPONIBLES, LIQUIDABLES Y CUOTAS POR GRUPOS DE PARENTESCO Y AÑOS

GRUPO PARENTESCO		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	Base Imponible TOTAL	5.193.742,67 €	4.969.618,17 €	6.496.451,61 €	3.386.528,39 €	22.745.143,95 €	2.461.725,76 €	5.191.209,05 €	50.444.419,60 €
	Base Liquidable TOTAL	1.034.510,53 €	107.835,14 €	439.559,17 €	608.501,59 €	6.257.683,45 €	493.479,98 €	283.010,63 €	9.224.580,49 €
	Cuota TOTAL	47.548,74 €	1.111,25 €	14.949,49 €	10.413,53 €	333.857,87 €	48.249,75 €	30.122,95 €	486.253,58 €
GP II	Base Imponible TOTAL	164.892.884,53 €	155.726.044,06 €	130.989.866,58 €	149.198.277,48 €	560.929.537,09 €	46.520.715,00 €	77.176.763,77 €	1.285.434.088,51 €
	Base Liquidable TOTAL	18.974.332,37 €	28.707.327,09 €	17.859.558,80 €	22.912.202,66 €	136.936.673,80 €	14.431.214,98 €	12.601.148,84 €	252.422.458,54 €
	Cuota TOTAL	1.204.559,87 €	2.635.890,16 €	720.371,55 €	632.756,62 €	8.987.841,40 €	988.881,18 €	1.061.559,04 €	16.231.859,82 €
GP III	Base Imponible TOTAL	5.217.406,17 €	6.040.891,74 €	5.360.023,67 €	8.570.886,52 €	7.072.314,91 €	7.441.251,37 €	7.107.964,65 €	46.810.739,03 €
	Base Liquidable TOTAL	5.083.906,16 €	4.885.622,67 €	4.773.730,82 €	8.055.495,51 €	6.457.361,70 €	7.368.549,47 €	6.979.025,82 €	43.603.692,15 €
	Cuota TOTAL	805.490,25 €	710.983,83 €	688.208,61 €	1.300.227,29 €	1.019.728,17 €	1.202.523,54 €	1.100.832,86 €	6.827.994,55 €
GP IV	Base Imponible TOTAL	3.645.384,62 €	2.229.778,46 €	2.167.235,85 €	5.648.757,37 €	4.268.094,91 €	1.856.959,93 €	2.199.006,98 €	22.015.218,12 €
	Base Liquidable TOTAL	3.488.717,96 €	1.638.993,69 €	1.972.297,19 €	3.579.938,97 €	4.056.169,76 €	1.497.585,01 €	2.171.921,98 €	18.405.624,56 €
	Cuota TOTAL	566.208,47 €	262.509,95 €	536.272,82 €	391.493,54 €	749.600,05 €	277.277,00 €	389.652,59 €	3.173.014,42 €
TOTAL:	Base Imponible TOTAL	178.949.417,99 €	168.966.332,43 €	145.013.577,71 €	166.804.449,76 €	595.015.090,86 €	58.280.652,06 €	91.674.944,45 €	1.404.704.465,26 €
	Base Liquidable TOTAL	28.581.467,02 €	35.339.778,59 €	25.045.145,98 €	35.156.138,73 €	153.707.888,71 €	23.790.829,44 €	22.035.107,27 €	323.656.355,74 €
	Cuota TOTAL	2.623.807,33 €	3.610.495,19 €	1.959.802,47 €	2.334.890,98 €	11.091.027,49 €	2.516.931,47 €	2.582.167,44 €	26.719.122,37 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

De todas las reducciones existentes en el impuesto, centramos la atención en la del artículo 132-2 que, ya vigente en 2009 en la redacción que sin grandes modificaciones se mantuvo hasta 31 de diciembre de 2015, tenía el siguiente tenor literal:

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

1. Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, las donaciones a favor del cónyuge y de los hijos otorgarán al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 100 por 100 de la base imponible del impuesto, conforme al siguiente régimen:

a) El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto «donaciones» en los últimos cinco años, no podrá exceder de 300.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

b) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11 euros.

c) Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón.

d) La autoliquidación correspondiente a la donación, en la que se aplique este beneficio, deberá presentarse dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario.

e) La reducción tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

En la actualidad ha perdido parte de su potencial como beneficio fiscal como se desprende de las modificaciones de los límites de los requisitos de las letras a y b:

a) El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto "Donaciones" en los últimos cinco años, no podrá exceder de 75.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.

b) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 100.000 euros.

El número de favorecidos por este beneficio en los últimos 7 años asciende a 21.340 con el siguiente desglose:

CONTRIBUYENTES POR AÑOS Y GRUPOS DE PARENTESCO QUE HAN APLICADO LA REDUCCIÓN DE DONACIONES A FAVOR DEL CÓNYUGE E HIJOS								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	62	71	94	56	265	75	158	781
GP II	2.726	1.739	2.737	2.956	6.935	1.252	2.214	20.559
TOTAL:	2.788	1.810	2.831	3.012	7.200	1.327	2.372	21.340

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

El importe de la renta donada que ha dejado de tributar es de cierta entidad porque asciende a 751.798.186,27 euros, aunque sólo a 2015 corresponden 316.621.488,68

IMPORTES TOTALES DE LA REDUCCIÓN APLICADA EN DONACIONES A FAVOR DEL CÓNYUGE E HIJOS								
GRUPO PARENTESCO	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	3.340.509,27 €	4.368.769,56 €	5.757.740,66 €	2.764.836,62 €	15.562.774,50 €	1.940.331,98 €	4.159.549,64 €	37.894.512,23 €
GP II	103.431.051,76 €	63.785.743,56 €	86.671.915,64 €	93.883.325,09 €	301.058.714,18 €	23.282.305,47 €	41.790.618,34 €	713.903.674,04 €
TOTAL:	106.771.561,03 €	68.154.513,12 €	92.429.656,30 €	96.648.161,71 €	316.621.488,68 €	25.222.637,45 €	45.950.167,98 €	751.798.186,27 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

7.3.5 Análisis de las bonificaciones.

Durante 2015 el artículo 132-6 de la norma tributaria aragonesa (Bonificación en adquisiciones lucrativas íter vivos) señalaba lo siguiente:

1. Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podrán aplicar, desde el 1 de enero de 2015, una bonificación del 65 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones lucrativas íter vivos.

El beneficio nació en 2012 con un porcentaje del 20% previendo la norma, aunque finalmente no se cumplió, que *"El anterior porcentaje de bonificación se irá incrementando en las leyes de presupuestos de los próximos años hasta alcanzar el 100 por 100 en 2015"*.

El impacto de estas bonificaciones ha sido muy relevante por cuanto, beneficiando a 1.061 contribuyentes, han tenido un coste para la CA de Aragón de 15.399.392,69€.

Una vez más, 2015 destaca tanto en el número de beneficiados (752) como en el importe que se dejó de ingresar (14.790.651,78€).

CONTRIBUYENTES POR AÑOS Y GRUPOS DE PARENTESCO QUE HAN APLICADO LA BONIFICACION							
GRUPO PARENTESCO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
GP I	1	1	1	66	2	1	72
GP II	34	69	123	686	34	43	989
TOTAL:	35	70	124	752	36	44	1.061

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

TOTAL CUOTAS BONIFICADAS POR AÑOS Y GRUPOS DE PARENTESCO							
GRUPO PARENTESCO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL BONIFICADO
GP I	4,55 €	72,77 €	6.926,36 €	541.009,84 €	1.038,02 €	880,30 €	549.931,84 €
GP II	246.330,12 €	35.747,52 €	235.319,94 €	14.249.641,94 €	22.185,41 €	60.235,92 €	14.849.460,85 €
TOTAL:	246.334,67 €	35.820,29 €	242.246,30 €	14.790.651,78 €	23.223,43 €	61.116,22 €	15.399.392,69 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a quién se aplicó la bonificación, parece claro que fue el beneficio utilizado por quien tenía una mayor riqueza previa porque en 2015 el 83,01% de las bonificaciones correspondieron a contribuyentes con patrimonios previos superiores a 402.678,11 euros. Destaca el dato de que el 27,77% del ahorro que supone la bonificación fue para donaciones a favor de un reducido número de donatarios (el 4,27% del total), caracterizados por tener un notable patrimonio previo (superior a 4.020.770,98 euros).

Suponiendo que el donante tiene mayor riqueza que el donatario, puede deducirse que los beneficios en donaciones fueron utilizados preferentemente en los negocios entre personas con un elevado patrimonio personal.

DISTRIBUCIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DE DONACIONES POR GRUPOS, TRAMOS DE PARENTESCO Y AÑOS								
GRUPO PARENTESCO	TRAMO PATRIMONIO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	De 0 a 402.678,11 €	3,33%	1,61%	0,86%	8,80%	6,06%	2,27%	6,96%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
GP II	De 0 a 402.678,11 €	80,00%	85,48%	56,90%	33,73%	93,94%	97,73%	45,41%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	13,33%	12,90%	32,76%	49,87%	0,00%	0,00%	40,97%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	3,33%	0,00%	0,00%	2,42%
	Más de 4.020.770,98€	3,33%	0,00%	9,48%	4,27%	0,00%	0,00%	4,25%
TOTAL POR TRAMOS	De 0 a 402.678,11 €	83,33%	87,10%	57,76%	42,53%	100,00%	100,00%	52,37%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	13,33%	12,90%	32,76%	49,87%	0,00%	0,00%	40,97%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	3,33%	0,00%	0,00%	2,42%
	Más de 4.020.770,98€	3,33%	0,00%	9,48%	4,27%	0,00%	0,00%	4,25%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

DISTRIBUCIÓN DE LAS CUOTAS BONIFICADAS POR AÑOS, GRUPOS DE PARENTESCO Y TRAMOS DE PATRIMONIO								
GRUPO PARENTESCO	TRAMO PATRIMONIO	2012	2013	2014	2015	2016	2017	PROMEDIO
GP I	De 0 a 402.678,11 €	0,00%	0,21%	3,05%	3,66%	4,69%	1,44%	3,58%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Más de 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total grupo:		0,00%	0,21%	3,05%	3,66%	4,69%	1,44%	3,58%
GP II	De 0 a 402.678,11 €	7,29%	69,37%	33,72%	13,33%	95,31%	98,56%	14,11%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	1,87%	30,41%	57,30%	47,49%	0,00%	0,00%	46,61%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	7,75%	0,00%	0,00%	7,46%
	Más de 4.020.770,98€	90,84%	0,00%	5,92%	27,77%	0,00%	0,00%	28,24%
Total grupo:		100,00%	99,79%	96,95%	96,34%	95,31%	98,56%	96,42%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
TOTAL POR TRAMOS	De 0 a 402.678,11 €	7,29%	69,59%	36,77%	16,98%	100,00%	100,00%	17,69%
	De más de 402.678,11€ a 2.007.380,43€	1,87%	30,41%	57,30%	47,49%	0,00%	0,00%	46,61%
	De más de 2.007.380,43€ a 4.020.770,98€	0,00%	0,00%	0,00%	7,75%	0,00%	0,00%	7,46%
	Más de 4.020.770,98€	90,84%	0,00%	5,92%	27,77%	0,00%	0,00%	28,24%
TOTAL GENERAL		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

8. ANÁLISIS DE LA REDISTRIBUCIÓN Y LA PROGRESIVIDAD EFECTIVA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DE SUCESIONES. (INDICES DE GINI Y KAKWANI).

En este apartado se lleva a cabo una estimación de la funcionalidad real del impuesto respecto a los objetivos de la redistribución de la riqueza y del reparto de la carga tributaria de una forma progresiva. Partiendo de la evidencia de que existe una contrastada desigualdad en la cuantía de las porciones hereditarias, la aplicación del impuesto ha de suponer una reducción ex post en la desigualdad en las transmisiones, contribuyendo a una distribución de la riqueza más igualitaria.

Es importante aclarar que los efectos respecto a dicho objetivo de redistribución quedarán ceñidos a la parte de la riqueza de los individuos que se pondrá de manifiesto con motivo de una transmisión y no respecto al total de la riqueza acumulada. Así, la contribución última que el impuesto pueda tener sobre una mejor distribución de la riqueza quedará limitada a aquella parte del stock total de riqueza que se ponga de manifiesto con motivo de una transmisión hereditaria. La información que se desprende de los datos utilizados de 2014, 2015, 2016 y 2017 no ofrece detalle respecto al patrimonio preexistente de quienes perciben una transmisión hereditaria, tan sólo puede entresverse una agrupación de las transmisiones en función del coeficiente multiplicador (en función del patrimonio y del grado de parentesco), datos que son imprecisos para poder abordar un estudio de mayor amplitud que recaiga sobre el total del patrimonio de los sujetos. En cualquier caso, y con todas las reservas con las que se han de interpretar los resultados, si el impuesto se muestra redistributivo sobre una parte de la riqueza (aquella adquirida por medio de una herencia o donación), lógicamente también tendrá algún efecto en última instancia sobre el patrimonio acumulado de los sujetos.

8.1. Metodología empleada.

La metodología utilizada para llevar a cabo el análisis se basa en el cálculo de los índices de Gini antes y después de la aplicación del tributo en los distintos escenarios analizados. El coeficiente de Gini se calcula como una proporción de las áreas en la diagrama de la conocida como curva de Lorenz. De forma resumida, esta expresión, curva de Lorenz, es una gráfica de concentración acumulada de la distribución de la riqueza superpuesta a la curva de distribución de frecuencias de los individuos que la poseen, siendo su expresión en porcentajes el índice de Gini. Los resultados se obtienen como porcentajes o como equivalente numérico de ese porcentaje, que siempre es un número entre 0 y 1 (menos o más desigualdad entre los individuos). El coeficiente de Gini se calcula a menudo con la conocida como "fórmula de Brown", resultando la siguiente expresión:

$$G = \left| 1 - \sum_{k=1}^{n-1} (X_{k+1} - X_k)(Y_{k+1} + Y_k) \right|$$

La curva de Lorenz recoge información sobre niveles de participación por cuantiles para una distribución del objeto imponible dado. Se ordenan los sujetos por su nivel de riqueza, de menor a mayor, y se representa para las distintas proporciones acumuladas de sujetos la proporción acumulada de riqueza recibida por dichos sujetos. Siempre que exista desigualdad los grupos que más riqueza han recibido representarán una proporción acumulada mayor que su participación porcentual en la población. Por otro lado, el índice de Gini nos permitirá conocer el grado de distribución de la materia sometida a gravamen entre los distintos declarantes por este impuesto. Ello resultará determinante para conocer el efecto redistributivo último que tendrá la aplicación del impuesto, tanto en la situación actual en Aragón como en la que resultaría de la aplicación de la Ley 29/87, esto es, sin contar con los incentivos fiscales establecidos en la CA de Aragón. Los resultados obtenidos deberán encontrarse entre cero y uno, de forma que cuanto más cercano sea el resultado obtenido a cero la distribución de la materia sometida a gravamen estará más uniformemente repartida y cuanto más tendente a uno habrá más desigualdad entre las transmisiones hereditarias.

Una vez que tengamos los índices de Gini de los distintos parámetros analizados, a saber, bases imponibles, bases liquidables, base imponible menos cuota y cuotas tributarias, estaremos en disposición de valorar la progresividad y la redistribución real a partir de diversos índices de tipo agregado. Así, la medición de la desigualdad entre contribuyentes antes y después de haber aplicado el impuesto determinará el efecto redistributivo último, que podemos cuantificarlo a partir del índice de Reynolds-Smolensky, (RS) el cual medirá la reducción provocada en el índice de Gini por la aplicación del tributo de acuerdo con los parámetros anteriores. Este índice de Reynolds-Smolensky es la separación entre la curva de Lorenz de la riqueza antes y de impuesto y la curva de Lorenz resultante después de impuestos

$$\Pi RS = Gx - Gx-t$$

Lógicamente, hemos de esperar en todo caso indicadores positivos, valorándolo mejor cuanto mayores sean, dado que mostrarían que la aportación del tributo para reducir las desigualdades es más efectiva. Los estudios previos que se han hecho al respecto para impuestos sobre la riqueza con estructuras progresivas como el de patrimonio o el propio impuesto sobre sucesiones ofrecen indicadores que van desde el 0,01 al 0,03. En todo caso abordaremos un análisis global y por grupos de parentesco referente a los años 2014, 2015, 2016 y 2017. Además, añadiremos escenarios adicionales como los resultantes de analizar el impacto que ha supuesto la aplicación de los incentivos fiscales de la CA de Aragón para los

grupos I y II. Todo ello con el fin de valorar adecuadamente el coste en la objetivo de la distribución que tienen las mejoras en la tributación por este impuesto para determinados grupos de parentesco o para los distintos tipos de bienes o derechos transmitidos.

Otro instrumento importante en nuestro análisis es la denominada curva de concentración del impuesto, definida como el porcentaje de la recaudación global aportado por el conjunto de individuos que contribuyen a lo recaudado con una cantidad menor o igual a un valor establecido. Es de esperar que esta curva de concentración vaya por debajo de la diagonal de la curva de Lorenz cuando el tipo medio impositivo sea creciente. Los datos de este índice permiten medir la progresividad efectiva de un tributo, la que se produce realmente en la práctica. Se puede entender que un impuesto es muy progresivo según la estructura teórica de su tarifa pero si no hay declarantes suficientes que se posicionen en los distintos tramos dicha progresividad no deja de ser meramente declarativa. Así, la progresividad última no sólo depende del diseño sino de la adecuación de la realidad tributaria a ese diseño impositivo. Así, la comparación entre el índice de concentración de impuestos y el indicador de desigualdad antes del impuesto ofrece como resultado el conocido con índice de Kakwani. En otras palabras, este indicador permite medir la progresividad real o efectiva de un impuesto, valorando si el grado de concentración de los pagos impositivos es mayor que el grado de concentración de la base imponible. Algebraicamente, quedaría expresado del siguiente modo.

$$K = G_{CL} - G_{BI}$$

donde GCL y GBI son los índices de concentración de Gini de la cuota a ingresar y de la base imponible, de modo que un impuesto será progresivo si K es positivo y regresivo en caso contrario.

De este modo, es de esperar que los resultados que obtengamos en nuestro análisis sean positivos. No obstante, los índices obtenidos habrán de interpretarse con suma cautela, como veremos más adelante. Una situación como la que se da en la CA de Aragón, de aplicación de cuantiosas reducciones de la base y que supone que la mayoría de declarantes queden fuera del pago del impuesto, podría dar resultados de gran progresividad aplicada que requiere una adecuada interpretación. En realidad, si los declarantes se agrupan, mayoritariamente, en los extremos la redistribución solo se produciría entre ellos, pero no entre los niveles medio bajos, medios y medios altos del universo de declarantes, siendo ésta una situación no deseable respecto al cumplimiento de principios tributarios como el de capacidad de pago y, en última instancia, el de redistribución.

BASE DE DATOS DE DECLARANTES

Nº AUTOLIQUIDACIONES	GRUPOS I y II	GRUPO III	GRUPO IV	TOTAL
Ejercicio 2014	24.850	5.186	990	31.026
Ejercicio 2015	27.117	5.338	1.026	33.481
Ejercicio 2016	24.840	4.669	939	30.448
Ejercicio 2017	20.483	3.882	773	25.138

FUENTE: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos

Como puede observarse en el cuadro anterior el mayor número de declaraciones corresponde en todos los años a los grupos I y II, representando más del 81% del total de las liquidaciones. El grupo III representa un 15,88% de las transmisiones, resultando el grupo IV prácticamente residual.

8.2. Transmisiones medias y medianas. Desigualdad en el importe de las transmisiones.

Desde otro punto de vista, el cuadro siguiente sintetiza información relevante sobre algunos datos estadísticos de la base de declarantes.

INFORMACION BASICA SOBRE LA BASE DE DATOS DE DECLARANTES

	2014	2015	2016	2017
Transmisión media				
Grupo I y II	50.197,75	56.077,86	51.878,54	52.031,68
Grupo III	62.594,22	58.201,68	67.162,66	60.754,02
Grupo IV	84.396,28	51.864,12	45.819,51	43.832,57
Transmisión mediana				
Grupo I y II	19.005,02	26.949,91	26.779,10	29.021,29
Grupo III	18.542,84	23.009,42	23.249,06	24.988,46
Grupo IV	17.113,34	16.543,69	16.333,91	13.478,51
Indicador desigualdad entre transmisiones (Gini)				
Todos los grupos	0,678352	0,658830	0,691577	0,627645
Grupo I y II	0,674182	0,656867	0,651944	0,618266
Grupo III	0,698502	0,654607	0,703963	0,656813
Grupo IV	0,684945	0,706325	0,665936	0,712473

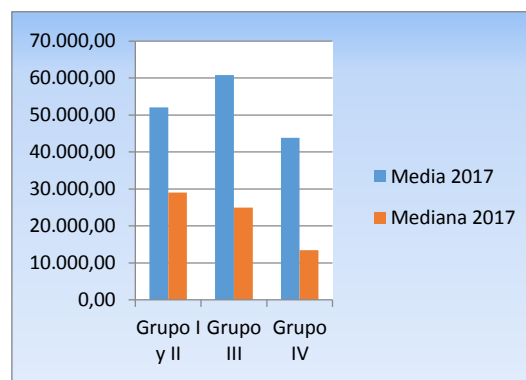
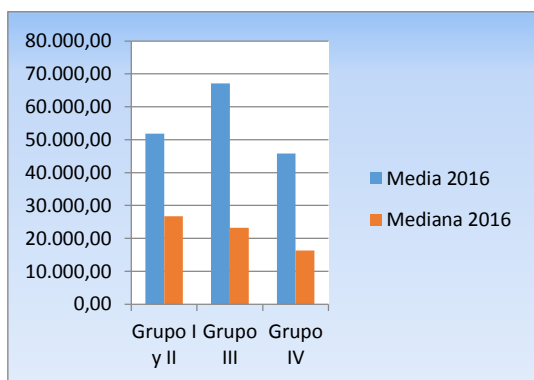
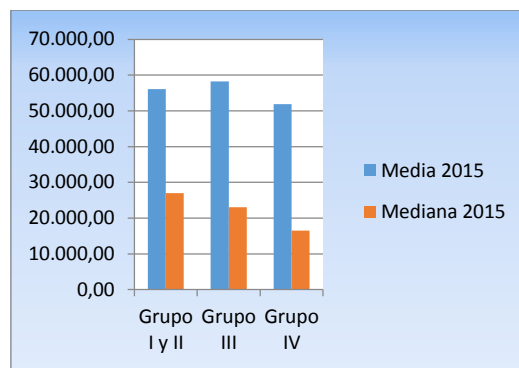
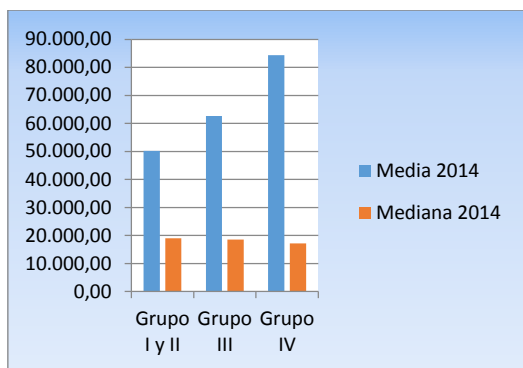
FUENTE: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos

Los datos que incorpora dicho cuadro nos permiten hacer un seguimiento durante todo el período considerado de algunas magnitudes de interés para la valoración del tributo. Las cifras de transmisiones medias de las herencias que, para todos los grupos, salvo en 2014, no han tenido importantes oscilaciones. Llama la atención que las transmisiones en el grupo III tienen mayor cuantía que en el resto, incluso que las de padres a hijos. Esto podría explicarse si consideramos que las transmisiones a sobrinos se producen, normalmente, en ausencia de otros parientes más cercanos y que el patrimonio previo a distribuir del causante no tiene porqué ser inferior al que se transmite para hijos que, además, han podido recibir donaciones parciales en vida de sus padres dentro del ámbito familiar.

Diferente es lo que sucede con la transmisión mediana, que deja el mismo número de declaraciones a un lado y a otro del valor obtenido, en la que destacan los perceptores del grupo I y II. La brecha entre la media y la mediana es muy significativa dado que nos da idea de la polarización que existe en la cuantía de las transmisiones en todos los grupos. Así, los valores obtenidos quedan condicionados por las grandes transmisiones que hacen que el valor de la transmisión en el que situaría el contribuyente mediano es significativamente inferior. Además, es de destacar el dato para 2014 en el grupo I y II, sensiblemente inferior a los del resto de la serie, lo que podría venir causado por las donaciones con generosas reducciones que en ese momento estaban vigentes, las cuales permitían transferir patrimonio de padres a hijos con importantes reducciones, lo que pudo dejar muy mermado el patrimonio global a transferir en los siguientes ejercicios. En cualquier caso, estos datos muestran amplia desigualdad en la cuantía de las transmisiones de todos los grupos, más significativa en el grupo III y de menor intensidad en los parientes más cercanos que podría deberse al incentivo a la planificación fiscal en estas transmisiones cuando quien ha de recibir la transferencia de riqueza es un familiar cercano.

Para una mejor visualización de estos resultados se pueden consultar los gráficos siguientes, donde se han reflejado las cuantías de las transmisiones medias y medianas por grupos de parentesco.

TRANSMISIONES MEDIAS Y MEDIANAS TODOS LOS AÑOS

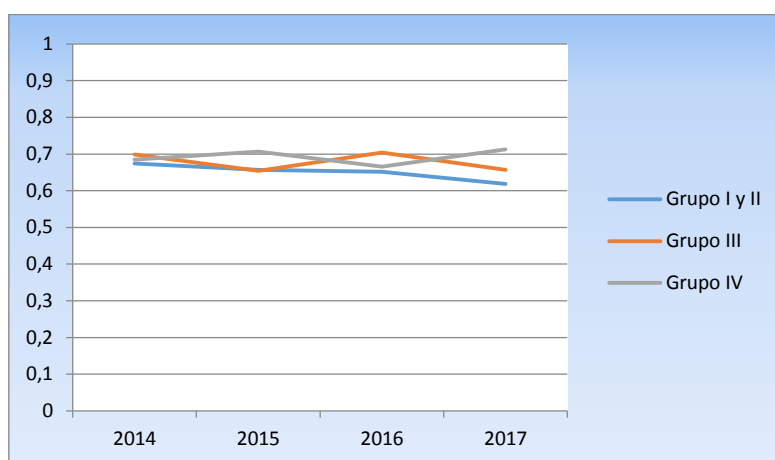


Podemos pensar que son muy frecuentes las transmisiones de escasa cuantía o incluso con bases iguales a cero cuando el impuesto se ha tenido que liquidar de forma necesaria para otros trámites hereditarios o para asumir situaciones de insolvencia del causante. De hecho, podemos ver que existen transmisiones de mucha relevancia sobre las que el impuesto tal y como se aplicaba en ese momento originaría una recaudación importante y un impacto redistributivo individual muy notable.

Al margen de los casos concretos, lo que nos interesa para nuestro análisis son los indicadores sobre el colectivo de transmisiones, los valores agregados que muestran la desigualdad de cada grupo considerado. Estos están calculados a partir del Índice de Gini para cada caso, que de forma resumida se exponen en el cuadro. Como puede verse en el siguiente gráfico, en todos los años analizados obtenemos índices de desigualdad muy relevantes, entre el 0,62 y el 0,69, que insisten en importantes diferencias entre las transmisiones hereditarias. Estos datos se mantienen o incluso se incrementan cuando analizamos cada grupo por separado, destacando otra vez las transmisiones hacia familiares lejanos o extraños llegando

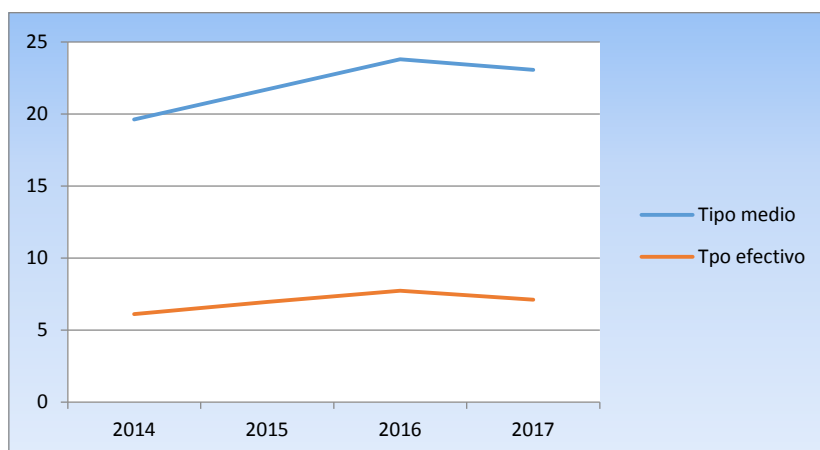
hasta el 0,71 para 2017 en el grupo IV. Estos datos nos confirman que, partiendo de patrimonios a transmitir de una misma cuantía, en los parientes lejanos o extraños las transmisiones tienen más desigualdad incluso, es decir, los datos revelan la existencia de pequeños legados o transmisiones de escaso valor con otras muy cuantiosas sobre las que no ha habido una transmisión en vida hacia sus destinatarios o se ha llevado a cabo una planificación fiscal en la transmisión que bien podría producirse cuando se trata de hijos, cónyuges o nietos.

INDICES DE GINI TRANSMISIONES 2014-2017



Finalmente, el análisis de los tipos medios y efectivos expuestos en otra parte de este informe ofrece otras consideraciones de interés. Mientras que el tipo medio está calculado sobre la base liquidable, ofreciendo indicadores de gravamen altos, el tipo efectivo muestra el impacto que las reducciones estatales y autonómicas tienen sobre el gravamen real, ya que se han obtenido a partir de la base imponible. De este modo se observa en el siguiente donde hay una representación de los tipos medios y efectivos globales, para todos los grupos, que las reducciones erosionan en gran medida la materia sometida a gravamen. Las diferencias son abrumadoras para todos los años en los grupos I y II, para los que puede haber unas diferencias de hasta 15 puntos. Los grupos III y IV muestran indicadores muy similares entre sí, siendo el colectivo de los que no guardan vínculos familiares los que muestran menor distancia entre los tipos medios y efectivos.

TIPOS DE GRAVAMEN MEDIOS Y EFECTIVOS 2014-2017



Los ejercicios 2014 y 2015 ofrecen tipos medios y efectivos ligeramente por debajo del resto de los años, lo que confirma que en esos ejercicios la cuantía de las transmisiones, sobre todo, en los grupos I y II fue más reducida que en el resto de la serie, lo que ha provocado una reducción en los tipos no sólo para ese grupo sino para el total de las transmisiones.

8.3. Índices de progresividad y redistribución para cada año.

En esta sección vamos a exponer los resultados que se desprenden de los índices agregados que hemos obtenido para los distintos escenarios analizados. Fundamentalmente, nos referiremos al índice de Reynolds-Smolensky que nos informa del impacto redistributivo del impuesto y al índice de kakwani que dará información sobre la progresividad real que existe en la aplicación efectiva del impuesto en las transmisiones.

El cuadro siguiente muestra un resumen de los indicadores globales sin considerar los distintos grupos de parentesco. A continuación se ofrecerán los resultados del análisis para cada uno de los años de forma separada, lo que nos informará sobre si existe un patrón de comportamiento similar en todos los ejercicios.

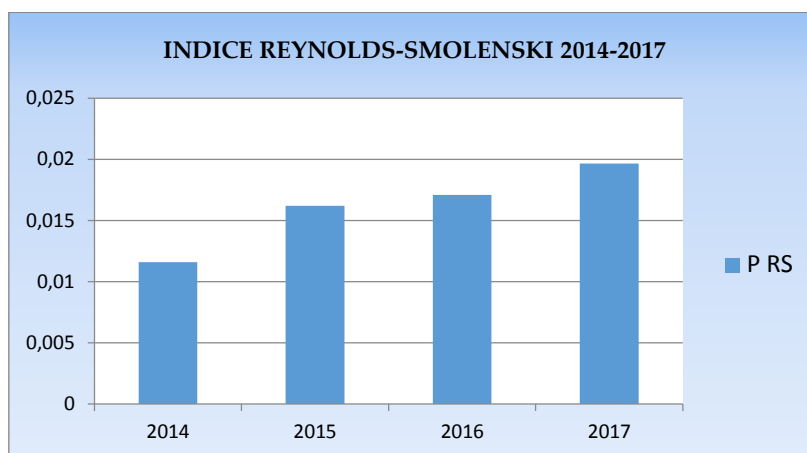
INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD **TODOS LOS GRUPOS**

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	 RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
Normativa ARAGON 2014	0,678352	0,666755	0,011597	0,967271	0,288919
Normativa ARAGON 2015	0,658830	0,642630	0,016200	0,953450	0,294620
Normativa ARAGON 2016	0,691577	0,674476	0,017101	0,963440	0,271863
Normativa ARAGON 2017	0,627645	0,607982	0,019663	0,961890	0,334245

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

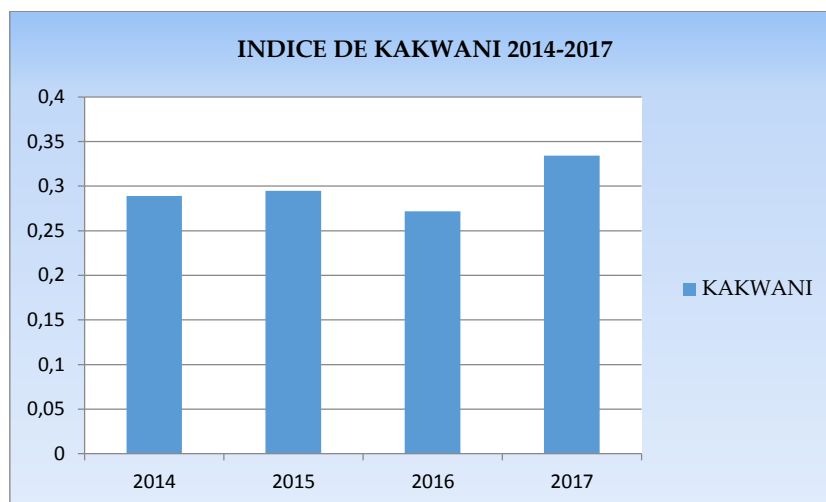
Sobre un nivel de desigualdad de las bases imponibles con valores dentro de un rango no muy diferente, el impuesto se muestra redistributivo con indicadores de RS globales que son positivos y dentro de unos valores razonables. El año 2017 ofrece el dato más elevado con un 0,019663 frente a 2014 que ofrece el valor más bajo. Recordemos que 2014 es el ejercicio con la transmisión media y mediana más baja, con lo que la redistribución también se ha visto resentida.

INDICADORES DE REDISTRIBUCION 2014-2017



El índice de concentración de las cuotas es altísimo en todos los casos, muy cercano a la unidad. Esto es debido a que gran parte de los contribuyentes están en escalones extremos de la tarifa, de modo que combina un grupo muy numeroso de contribuyentes con cuota cero (en torno al 80%) con otros a los que se les aplica tipos de gravamen muy elevados. Esto origina una grandísima desigualdad en la aportación de cada contribuyente a la recaudación global. La consecuencia de esta situación es que los indicadores de kakwani son muy altos, revelan una gran progresividad del impuesto, pero que sólo operará desde los grandes perceptores hacia el resto pero dejando fuera de la progresividad a las transmisiones del rango intermedio de la tarifa. La idea que subyace a este argumento se verá con más detalle cuando se desglose el análisis por grupos de parentesco.

INDICADORES DE PROGRESIVIDAD EFECTIVA 2014-2017



Un detalle más esclarecedor se puede advertir en los datos obtenidos para cada uno de los años analizados y que exponemos a continuación.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD EJERCICIO 2014

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
TODOS GRUPOS 2014	0,678352	0,666755	0,011597	0,967271	0,288919
Grupos I y II 2014	0,674182	0,664439	0,009743	0,986337	0,312154
Grupo III 2014	0,698502	0,667677	0,030825	0,850330	0,151828
Grupo IV 2014	0,684945	0,653779	0,031165	0,792602	0,107656

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Para el ejercicio 2014 destaca, ante todo, los indicadores de los grupos I y II. El dato del índice de Gini de las Bases Imponibles es similar al de los otros grupos, en cuanto que, aunque el volumen de riqueza transmitida pudiera ser menor como consecuencia de donaciones previas, este efecto se produciría de forma homogénea en todas las transmisiones, es decir, pueden transmitir menor riqueza pero esa reducción se repetiría en todos los niveles. En la misma línea está el dato de RS para este colectivo, muy inferior al resto, lo que confirma que las transmisiones se redujeron y con dicha reducción las posibilidades de redistribución del impuesto.

El índice de concentración de cuota también avala esta idea, la disminución en las cuantías de las herencias provoca que la mayoría de los contribuyentes tengan cuotas tributarias de valor cero frente a una minoría que pagaría cuantías elevadas lo que origina ese índice de 0,9863337. El índice de progresividad de kakwani abunda más en esta idea, el impuesto se muestra más progresivo ya que afecta en su aplicación sólo a un reducido grupo de contribuyente con cuotas positivas, esto es las que resultan de las grandes transmisiones.

El cuadro siguiente ofrece el mismo tipo de información pero referido al ejercicio 2015. De acuerdo con los datos obtenidos la sensación que se percibe es muy parecida a lo comentado para 2014. En éste, el impacto redistributivo del impuesto entre los contribuyentes de los grupos III y IV respecto a los del grupo I y II es prácticamente el doble, lo que deja entrever la mayor polarización de contribuyentes que existe entre las transmisiones a hijos y cónyuges y que el impuesto solo amortigua la desigualdad entre extremos. Los datos para los grupos III y IV, donde tan apenas hay reducciones, muestran una distribución más homogénea a lo largo de todo el rango y, por tanto, son más los contribuyentes que soportan el peso del impuesto. La misma idea queda confirmada al analizar el índice de concentración de las cuotas, muy desigual para los más cercanos (hasta un 0,980150) y más distribuido para el resto.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD EJERCICIO 2015

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	IRS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
TODOS GRUPOS 2015	0,658830	0,642630	0,016200	0,95345	0,294620
Grupos I y II 2015	0,656867	0,642486	0,014381	0,980150	0,323282
Grupo III 2015	0,654607	0,625121	0,029485	0,817060	0,162453
Grupo IV 2015	0,706325	0,677817	0,028508	0,807960	0,101634

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Al igual que en el caso anterior, los indicadores de kakwani muestran una progresividad más alta para el grupo I y II, donde son muy pocos los afectados por el impuesto, lo que se traduce en un impuesto con una progresividad efectiva muy destacada. Mientras, los valores para los más lejanos y extraños se reducen ya que hay más declarantes con cuotas positivas y una reducción en la cuantía de las transmisiones.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD EJERCICIO 2016

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	IRS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
TODOS GRUPOS 2016	0,691577	0,674476	0,017101	0,963440	0,271863
Grupos I y II 2016	0,651944	0,636565	0,015379	0,984280	0,332336
Grupo III 2016	0,703963	0,666469	0,037494	0,868584	0,164621
Grupo IV 2016	0,665936	0,630658	0,035278	0,793781	0,127845

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Para el año 2016 se mantiene la misma tónica, esto es, el impuesto es más redistributivo en los grupos III y IV y más progresivo para el grupo I y II.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD EJERCICIO 2017

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
TODOS GRUPOS 2017	0,627645	0,607982	0,019663	0,961890	0,334245
Grupos I y II 2017	0,618266	0,602959	0,015307	0,986337	0,368071
Grupo III 2017	0,656813	0,621163	0,035650	0,835418	0,178605
Grupo IV 2017	0,712473	0,664307	0,048166	0,820422	0,107949

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Para finalizar este análisis, el año 2017 confirma todo lo anterior e incluso amplifica los sesgos observados. Destaca en este caso el peculiar comportamiento del grupo IV ya que muestra la mayor desigualdad para todos los grupos en todos los años: Probablemente, detrás de estos índices pueda intuirse que ya de partida las porciones hereditarias que se dejan para los extraños sean más elevadas que en otros grupos², quizás por el menor incentivo que el causante pueda tener para planificar y adelantar la transmisión de su patrimonio hacia unos herederos sobre los que no le une un vínculo familiar cercano. A partir de este dato el resto de los obtenidos para este colectivo son también destacables, un RS de 0,048166 es el más alto de toda la serie analizada.

² Esta idea ya fue puesta de manifiesto cuando analizamos las diferencias obtenidas para el cálculo de la transmisión media y mediana, al tiempo que también explicaría la extraordinaria aportación a la recaudación de unos contribuyentes que no cuentan con ningún incentivo fiscal relevante. Otro tanto, aunque con menor intensidad, podría suceder para las transmisiones del Grupo III.

8.4. Índices de progresividad y redistribución por grupos de parentesco.

Puestas de manifiesto las diferencias tan notables que se dan si comparamos los distintos colectivos, un enfoque diferente, y complementario al anterior, es el análisis por grupos de parentesco. A continuación, agruparemos la información obtenida por colectivos para todos los años considerados.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD GRUPOS I y II

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
Normativa ARAGON 2014 GRUPOS I y II	0,674182	0,664439	0,009743	0,986337	0,312154
Normativa ARAGON 2015 GRUPOS I y II	0,656867	0,642486	0,014381	0,980150	0,323282
Normativa ARAGON 2016 GRUPOS I y II	0,651944	0,636565	0,015379	0,984280	0,332336
Normativa ARAGON 2017 GRUPOS I y II	0,618266	0,602959	0,015307	0,986337	0,368071

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

A la vista de los datos del cuadro anterior vemos que el patrón de comportamiento de los grupos I y II se repite, con ligeras variaciones, a lo largo del tiempo. Los indicadores de desigualdad de transmisiones están en torno a 0,65 y la aplicación del impuesto origina unos RS modestos. Las reducciones de la bases se intuyen como la principal causa de estos resultados así como la sensación de que las transmisiones son, en muchos casos, de reducido importe. Destaca el escaso resultado de RS de 2014 y 2015³, inferiores a los de los años siguientes. Ya indicamos en líneas anteriores que quizás se podría deber a la reducción de la riqueza

³ Ya se expuso en otro momento de este Informe las importantes diferencias entre los tipos medios y efectivos de gravamen, lo que refuerza los resultados obtenidos en términos de Reynolds Smolensky para los ejercicios 2014 y 2015.

transmitida "mortis causa" dado los beneficios fiscales que las donaciones tenían concedidas hasta ese momento.

Respecto al resto de indicadores el impuesto se comporta de forma homogénea, los índices de concentración de las cuotas demuestran en todos casos el escaso porcentaje de contribuyentes que pagar efectivamente el impuesto y ello resultan unos índices de kakwani que revelan una progresividad muy alta.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD GRUPO III

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
Normativa ARAGON 2014 GRUPO III	0,698502	0,667677	0,030825	0,850330	0,151828
Normativa ARAGON 2015 GRUPO III	0,654607	0,625121	0,029485	0,817060	0,162453
Normativa ARAGON 2016 GRUPO III	0,703963	0,666469	0,037494	0,868584	0,164621
Normativa ARAGON 2017 GRUPO III	0,656813	0,621163	0,035650	0,835418	0,178605

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Los resultados obtenidos para el grupo III confirman un comportamiento muy similar para cada año considerado. Partiendo de un indicador de desigualdad parecido al de los parientes más cercanos, el impuesto demuestra que es más redistributivo, con RS en torno al 0,03. Esto se debe al menor impacto que tienen las reducciones y a la aplicación de los coeficientes multiplicadores, que hacen que la distribución de los que pagan sea más repartida y que el grupo de los contribuyentes beneficiados con transmisiones pequeñas y medias se vean incididos por el tributo y sus cuotas resulten positivas. Esta idea se ve avalada por unos indicadores del grado de concentración de las cuotas menores que en el grupo I y II, lo que determina que el impuesto está soportando por un espectro mayor de contribuyentes.

Los indicadores de progresividad de kakwani son inferiores ya que el pago que se da en la práctica por los contribuyentes de este grupo no está tan polarizado, esto es, se reparte más a los largo de toda la muestra.

INDICES DE REDISTRIBUCION Y PROGRESIVIDAD GRUPO IV

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani
Normativa ARAGON 2014 GRUPO IV	0,684945	0,653779	0,031165	0,792602	0,107656
Normativa ARAGON 2015 GRUPO IV	0,706325	0,677817	0,028508	0,807960	0,101634
Normativa ARAGON 2016 GRUPO IV	0,665936	0,630658	0,035278	0,793781	0,127845
Normativa ARAGON 2017 GRUPO IV	0,712473	0,664307	0,048166	0,820422	0,107949

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Finalmente, el grupo IV ofrece indicadores que se mantienen en el tiempo y que confirman los resultados a los que previamente nos hemos referido. Partiendo de niveles de desigualdad de las transmisiones ligeramente superiores y con la casi inexistencia de reducciones de las base los índices de RS avalan la idea de que en este grupo se obtiene un gran impacto redistributivo, que en el año 2017 llega hasta el 0,048166. Los datos de la progresividad real medidos en kakwani son los más reducidos de todo nuestro estudio, lo que esperábamos dado que hay una menor polarización en el pago del tributo, pagan en más o menos cuantía casi todos los contribuyentes.

8.5. Impacto en los índices de progresividad y redistribución de los incentivos autonómicos en los Grupos I y II.

En este último epígrafe vamos a tratar de aproximarnos a las mermas que en el objetivo de la redistribución ha supuesto la aplicación de los incentivos fiscales autonómicos para los grupos I y II en Aragón. Para ello hemos de calcular estos mismos índices en ausencia de reducciones autonómicas y comparar los resultados con los obtenidos de la aplicación del impuesto en Aragón. El análisis se centra en los grupos I y II dado que son éstos los que acaparan las reducciones más

significativas, fundamentalmente la reducción autonómica de parentesco que permite, en muchos casos, la minoración en 150.000 euros de la base imponible.

Se analizarán todos los años seleccionados para este informe.

COMPARACIÓN RS Y KAKWANI ESTADO-ARAGON, GRUPOS I y II AÑO 2014

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani	Tipo medio	Tipo efectivo
Normativa estatal Grupos I y II 2014	0,674182	0,655326	0,018856	0,837396	0,163214	14,77%	10,19%
Normativa ARAGON Grupos I y II 2014	0,674182	0,664439	0,009743	0,986337	0,312154	15,12%	3,31%

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Los datos relativos a 2014 muestran con claridad el efecto último de las reducciones sobre las posibilidades de redistribución del impuesto. En cuanto que la normativa autonómica establece reducciones importantes que merman la materia efectivamente gravaba, los indicadores de redistribución disminuyen de forma clara, en este caso hasta un 0,009743 que es el dato más bajo de toda la serie. La explicación es evidente, si disminuimos el objeto imponible que pretendemos gravar, sus posibilidades de cumplir con las funciones asignadas se reducen y los datos de la aplicación real del impuesto así lo expresan. Además, en el mismo sentido ya analizado, la progresividad disminuye sin las reducciones autonómicas dado que son muchos más contribuyentes los que terminan pagando y que antes resultaban con cuotas cero. Este dato hemos de interpretarlo con suma cautela ya que, si bien es cierto que la progresividad disminuye, también lo es que ésta se lleva a cabo entre un porcentaje mayor de contribuyentes, lo que desde el principio de equidad es positivo.

Por otro lado, los tipos de gravamen medios y efectivos, en ausencia de reducciones autonómicas, no presentan diferencias tan acusadas al no haber tanta variación entre base imponible y base liquidable como con la aplicación de las reducciones autonómicas. Además, esta ausencia de reducciones autonómicas nos permite suponer que el tributo gravaría de forma más homogénea los distintos tipos de riqueza, de forma que los contribuyentes no encontrarían incentivo en inversiones con ventajas fiscales en la transmisión, ganando en neutralidad y eficiencia impositiva.

COMPARACIÓN RS Y KAKWANI ESTADO-ARAGON, GRUPOS I y II AÑO 2015

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani	Tipo medio	Tipo efectivo
Normativa estatal Grupos I y II 2015	0,656867	0,638532	0,018335	0,834892	0,178024	15,10%	9,70%
Normativa ARAGON Grupos I y II 2015	0,656867	0,642486	0,014381	0,980150	0,323280	19,78%	4,51%

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Con la misma perspectiva podemos analizar los datos que proporciona el ejercicio de 2015. La aplicación del impuesto en los términos que plante la ley estatal 29/1987 supone una escenario más redistributivo, a la vez que menos progresivo de forma efectiva como consecuencia de una mayor apertura a que más contribuyente aporten a la recaudación final.

Al igual que en el caso anterior el tipo medio de gravamen resulta inferior al de la normativa autonómica. Aunque a priori puede resultar una situación no esperada puede deberse a que el incremento de la cuota tributaria derivado de la aplicación de la tarifa sobre una base liquidable más alta no compensa al aumento de la misma, esto es, la cuota y la base liquidable aumentan en sus cuantías con la normativa estatal pero no en la misma proporción, por lo que el cociente entre las dos variables resulta más bajo.

COMPARACIÓN RS Y KAKWANI ESTADO-ARAGON, GRUPOS I y II AÑO 2016

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani	Tipo medio	Tipo efectivo
Normativa estatal Grupos I y II 2016	0,651944	0,629002	0,022942	0,855464	0,203520	16,43%	11,23%
Normativa ARAGON Grupos I y II 2016	0,651944	0,636565	0,015379	0,984280	0,332336	20,36%	4,63%

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Una vez más, los efectos descritos se repiten para el año 2016 lo que muestra un comportamiento sostenido de la normativa autonómica en el sentido de mermar la redistribución y aumentar la progresividad. En todo caso, señalar que en 2016 las diferencias entre los tipos efectivos de uno y otro escenario que recogen claramente los efectos de las reducciones autonómicas.

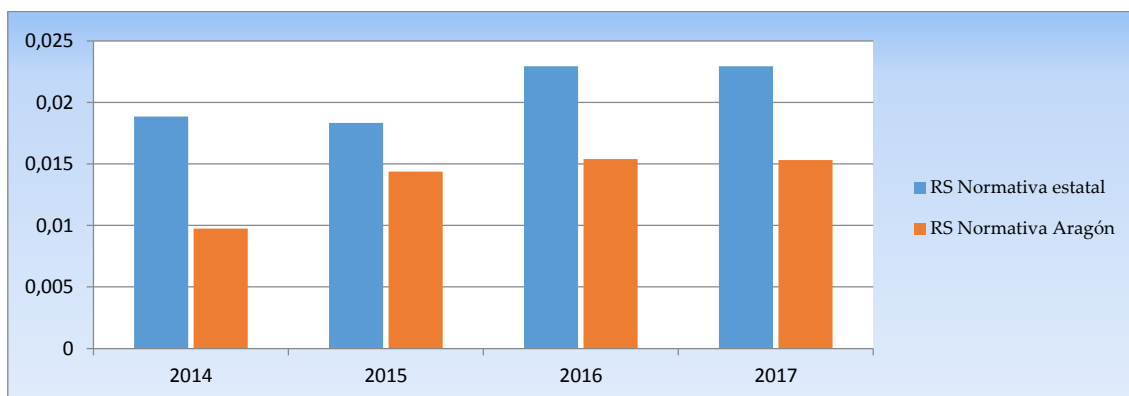
COMPARACIÓN RS Y KAKWANI ESTADO-ARAGON, GRUPOS I y II AÑO 2017

	GINI Bases imponibles	GINI después impuestos	RS	INDICE conc. cuotas	Kakwani	Tipo medio	Tipo efectivo
Normativa estatal Grupos I y II 2017	0,618266	0,595339	0,022926	0,833503	0,215237	15,10%	10,14%
Normativa ARAGON Grupos I y II 2017	0,618266	0,602959	0,015307	0,986303	0,368071	20,39%	4,14%

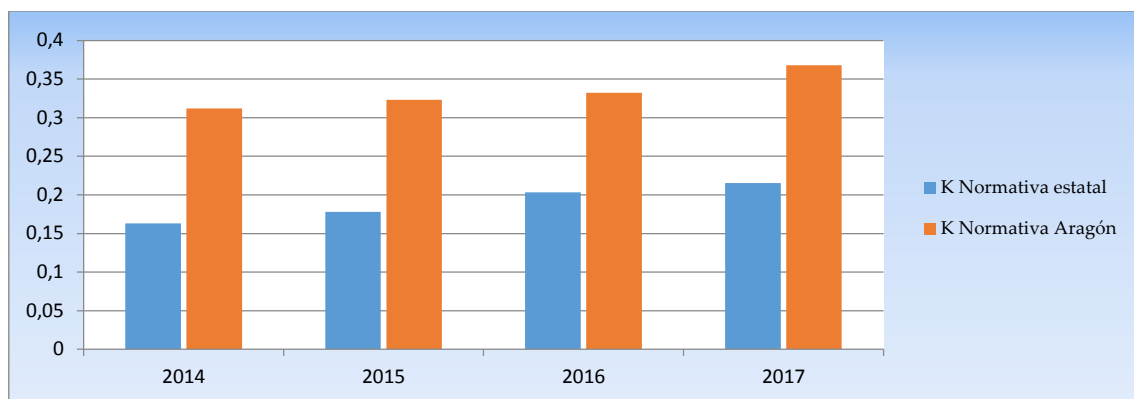
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Los datos del ejercicio 2017 repiten, con diferencias mínimas en los valores, los efectos descritos anteriormente.

DISMINUCION EN LA REDISTRIBUCION CON NORMATIVA AUTONOMICA



VARIACION EN PROGRESIVIDAD EFECTIVA CON NORMATIVA AUTONOMICA



En definitiva, tras este ejercicio de simulación que nos ha permitido comparar los efectos los incentivos autonómicos sobre los grupos I y II podemos indicar que en todos los años analizados el objetivo de la redistribución que se asigna al impuesto se ve resentido por la aplicación de dichos incentivos. Además, la progresividad efectiva también se ve alterada por las reducciones autonómicas, si bien este caso en sentido contrario, produciéndose un aumento de la misma. Esto se explica por la disminución de contribuyentes que aportan recaudación como consecuencia de dichos incentivos. Por tanto, cuanto más se reduzcan las bases imponibles habrá menos redistribución y mayor progresividad.

9. SIMULACIÓN CONFORME A LA PROPUESTA DEL INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 se constituyó la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario. . El Acuerdo de su creación señala en su exposición de motivos que “con los fines últimos de contribuir a la consolidación fiscal así como de coadyuvar a la recuperación económica de España y la creación de empleo en nuestro país, se considera necesario acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto”.

Por lo que ahora interesa, la Comisión, en el Informe presentado en Febrero de 2014, propone mantener el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema. En concreto, se propone la creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional. La Comisión considera que esa imposición mínima debería contar con una tarifa impositiva (mortis causa o inter vivos) que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco. Para mantener la progresividad del impuesto se debería establecer también un mínimo exento específico sobre la base. Los tipos impositivos deberían situarse en niveles reducidos y, conforme a las propuestas de la Comisión, dentro de un rango entre el 4% y el 10%.

En paralelo, y en línea con la filosofía del resto de la reforma, la Comisión propone limpiar el impuesto de las reducciones existentes en el impuesto. Sin perjuicio de valorar, como no puede ser de otro modo, tanto el elevado nivel de los integrantes del Comité, como la calidad de sus argumentaciones, la concreta propuesta sobre el ISD no parece fácilmente asumible conforme a los argumentos que pasan a exponerse y justificarse. Las reservas a esta propuesta son, fundamentalmente, la drástica disminución de recaudación y el elevado número de contribuyentes que perderían en un escenario como el propuesto. La perspectiva de una mejor redistribución de riqueza tampoco apoyaría esta propuesta según los resultados de aplicar a ésta los coeficientes de medición habituales.

La simulación que se recoge a continuación está tomada del trabajo “La propuesta de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Comisión Lagares: una aplicación al caso de la CCAA de Aragón” realizado por Miguel Ángel Barberán Lahuerta y Carmen Trueba Cortés, ambos profesores de la Universidad de Zaragoza, y cuyo estudio parece imprescindible para quien quiera conocer con rigor la realidad de este impuesto.

9.1 Resumen de la propuesta Lagares.

En las simulaciones efectuadas se ha tomado la propuesta Lagares conforme a estas líneas generales:

1. Eliminación de la mayor parte de reducciones.
2. un único mínimo exento fijado por el Gobierno para todo el territorio de régimen común y cuya cuantía quizá debiera situarse en el entorno de unos 20.000 o 25.000 €. Ese mínimo de exención sería el que proporcionase progresividad a la tarifa lineal de gravamen.
3. Establecer solo tres grupos de grados de parentesco definidos de la siguiente forma:

Grupo A Integrado por: Cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes.

Grupo B Integrado por: Parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado.

Grupo C Integrado por: Cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores.

4. La tarifa de este impuesto, tanto en transmisiones mortis causa o inter vivos, se aplicaría sobre la base liquidable, es decir, una vez deducida de la imponible el mínimo de exención igual para todos, y estaría constituida por solo tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco y sin relación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos, del siguiente modo:

GRUPO A: Tipo reducido

GRUPO B: Tipo medio

GRUPO C: Tipo más elevado

La Comisión no formula las tarifas concretas, pero a título meramente orientativo considera que esos tipos deben responder a criterios de moderación, teniendo cuenta que se gravan patrimonio y no rentas ni rendimiento:

- a) El tipo reducido podría situarse en las proximidades del 4 - 5%.
- b) El tipo medio debería ser superior al reducido y cifrarse en el entorno del 7 - 8%.
- c) El tipo más elevado superaría en todo caso al medio y podría establecerse entre el 10 y el 11%.

9.2. Panel de declarantes utilizado en el estudio de la simulación Lagares.

Se ha utilizado el universo de declarantes del ISD en Aragón correspondiente al año 2014. El panel de contribuyentes se compone de 64.280 declaraciones por este impuesto que, depurado en atención a lo que pasa a exponerse, se redujo a 47.413.

De todas las 64.280 autoliquidaciones, el grupo más importante (76,56% sobre el total) se corresponde con las liquidaciones de herencias. Le siguen las liquidaciones de extinción de usufructo en los casos de herencias (11,84%), de adición de herencia (4,74%), de pólizas de seguro de vida por causa de muerte (2,64%), legados (1,52%) y de donaciones (1,39%). El resto se corresponden con liquidaciones ligadas a figuras forales aragonesas (6,05%).

A la vista de tal heterogeneidad de hechos imponible, la reducción en el número de declaraciones obedece a:

- Operar solo con las liquidaciones vinculadas a herencias y legados.
- Por otro lado, la labor de depuración también ha abarcado a aquellos casos donde los datos se mostraban totalmente incongruentes

Los datos relevantes utilizados en la simulación son los siguientes:

	GRUPOS I Y II	GRUPO III	GRUPO IV	TOTAL
Nº autoliquidaciones	40.143	6.091	1.179	47.413
Recaudación teórica (€)	61.158.087	61.220.856	13.250.541	135.629.484
Base imponible agregada (€)	1.843.921.228	326.425.941	51.243.559	2.221.590.728
Total reducciones (€)	1.443.854.029	82.602.192	3.840.844	1.530.297.066
Base liquidable (€)	400.067.199	243.823.749	47.402.715	691.293.663
Tipo medio gravamen	15,29%	25,11%	27,95%	19,61%
Tipo efectivo gravamen	3,32%	18,75%	25,86%	6,11%

9.3. Valoración de la propuesta Lagares desde la óptica de la suficiencia.

Comparando la recaudación real en 2014 con lo que resultaría en distintos escenarios como los propuestos por el Comité, resultaría:

	RECAUDACION ARAGON 2014	ESCENARIO 1 Red min, t min	ESCENARIO 2 Red min, t max	ESCENARIO 3 Red max, t min	ESCENARIO 4 Red max, t min
Recaudación (€) 47.413 liquidaciones	135.629.484	63.670.220	78.309.346	59.734.067	72.598.283
Variación desde ARAGON	--	-53,06%	-42,26%	-55,96%	-46,47%

ESCENARIO 1; Reducción de 20.000 euros y tipos del 4%, 7% y 10% según el grupo de parentesco.

ESCENARIO 2; Reducción de 20.000 euros y tipos del 5%, 8% y 11% según el grupo de parentesco.

ESCENARIO 3; Reducción de 25.000 euros y tipos del 4%, 7% y 10% según el grupo de parentesco.

ESCENARIO 4; Reducción de 25.000 euros y tipos del 5%, 8% y 11% según el grupo de parentesco.

Según puede apreciarse, en todos los escenarios se produce una merma en la recaudación considerable, en torno al 50%.

9.4. Valoración de “ganadores” y “perdedores”.

Considerando separadamente los grupos I y II frente al III y IV, y apreciando la merma recaudatoria de la propuesta para cada grupo, se evidencia también qué contribuyentes salen ganando y quienes perderían.

PERJUDICADOS O BENEFICIADOS POR LA PROPUESTA LAGARES. GRUPOS I y II

<i>Tramos de BI según la tarifa del impuesto</i>	GRUPOS I y II RecaudAragon	LAGARES 4% RED. 20.000	LAGARES 5% RED. 20.000	LAGARES 4% RED. 25.000	LAGARES 5% RED. 25.000
Hasta 7.993,46	171.108	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 7.993,46 hasta 15.980,91	169.295	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 15.980,91 hasta 23.968,36	272.488	-47,6%	-34%	NO PAGAN	NO PAGAN
De 23.968,36 hasta 31.955,81	254.591	309,4%	411,8%	53%	91,7%
De 31.955,81 hasta 39.943,26	262.456	473,5%	616,9%	292,2%	390,3%
De 39.943,26 hasta 47.930,72	118.840	1368,2%	1735,2%	1059,7%	1350,6%
De 47.930,72 hasta 55.918,17	245.668	629,4%	811,7%	514,8%	669,5%
De 55.918,17 hasta 63.905,62	212.655	771,0%	989,0%	661,5%	852,8%
De 63.905,62 hasta 71.893,07	168.944	821,4%	1051,8%	724,4%	931,5%
De 71.893,07 hasta 79.880,52	160.430	967,9%	1234,9%	869,6%	1114,3%
De 79.880,52 hasta 119.757,67	794.026	868,1%	1110,2%	805,0%	1031,3%
De 119.757,67 hasta 159.634,83	700.186	761,9%	977,4%	725,0%	931,2%
De 159.634,83 hasta 239.389,13	4.309.656	53,3%	91,6%	48,6%	86,8%
De 239.389,13 hasta 398.777,54	9.255.464	-45,8%	-32,2%	-46,8%	-33,5%
De 398.777,54 a 797.555,08	12.977.495	-62,8%	-53,5%	-63,2%	-54,0%
Más de 797.555,08	31.084.777	-81,8%	-77,3%	-81,9%	-77,4%

PERJUDICADOS O BENEFICIADOS POR LA PROPUESTA LAGARES. GRUPO III (%)

<i>Tramos de BI según la tarifa del impuesto</i>	GRUPO III RecaudAragon	LAGARES 7% RED. 20.000	LAGARES 8% RED. 20.000	LAGARES 7% RED. 25.000	LAGARES 8% RED. 25.000
Hasta 7.993,46	91.050	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 7.993,46 hasta 15.980,91	421.587	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 15.980,91 hasta 23.968,36	954.798	-96,7%	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 23.968,36 hasta 31.955,81	1.046.119	-81,0%	-78,3%	-94,0%	-93,2%
De 31.955,81 hasta 39.943,26	971.760	-72,9%	-69,0%	-82,1%	-80,6%
De 39.943,26 hasta 47.930,72	1.300.779	-69,4%	-65,0%	-76,0%	-73,6%
De 47.930,72 hasta 55.918,17	1.176.636	-67,0%	-62,2%	-72,5%	-69,5%
De 55.918,17 hasta 63.905,62	1.368.994	-66,4%	-61,7%	-70,9%	-67,7%
De 63.905,62 hasta 71.893,07	1.104.484	-66,2%	-61,4%	-69,9%	-66,6%
De 71.893,07 hasta 79.880,52	1.014.299	-65,6%	-60,7%	-68,9%	-64,5%
De 79.880,52 hasta 119.757,67	6.274.408	-67,5%	-62,9%	-69,8%	-65,5%
De 119.757,67 hasta 159.634,83	5.539.035	-69,4%	-65,0%	-70,7%	-67,6%
De 159.634,83 hasta 239.389,13	8.176.684	-73,4%	-69,6%	-74,2%	-71,5%
De 239.389,13 hasta 398.777,54	10.651.820	-76,4%	-73,0%	-76,8%	-74,5%
De 398.777,54 a 797.555,08	10.871.204	-79,0%	-76,0%	-79,2%	-76,2%
Más de 797.555,08	10.257.191	-74,8%	-71,2%	-74,9%	-71,3%

PERJUDICADOS O BENEFICIADOS POR LA PROPUESTA LAGARES. GRUPO IV (%)

<i>Tramos de BI según la tarifa del impuesto</i>	GRUPOS IV RecaudAragon	LAGARES 10% RED. 20.000	LAGARES 11% RED. 20.000	LAGARES 10% RED. 25.000	LAGARES 11% RED. 25.000
Hasta 7.993,46	206.235	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 7.993,46 hasta 15.980,91	262.461	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN	NO PAGAN
De 15.980,91 hasta 23.968,36	345.349	-98,6%	-98,4%	NO PAGAN	NO PAGAN
De 23.968,36 hasta 31.955,81	488.679	-85,3%	-83,9%	-95,4%	-94,9%
De 31.955,81 hasta 39.943,26	219.193	-75,4%	-72,9%	-84,3%	-82,7%
De 39.943,26 hasta 47.930,72	232.640	-72,9%	-70,1%	-78,9%	-76,8%
De 47.930,72 hasta 55.918,17	348.980	-66,2%	-62,8%	-71,6%	-68,8%
De 55.918,17 hasta 63.905,62	497.058	-64,5%	-60,9%	-69,0%	-65,9%
De 63.905,62 hasta 71.893,07	451.365	-65,7%	-62,3%	-69,5%	-66,4%
De 71.893,07 hasta 79.880,52	259.452	-68,6%	-65,5%	-71,5%	-68,6%
De 79.880,52 hasta 119.757,67	1.679.699	-65,7%	-62,2%	-68,0%	-64,8%
De 119.757,67 hasta 159.634,83	1.106.159	-68,9%	-65,8%	-70,3%	-67,3%
De 159.634,83 hasta 239.389,13	1.857.962	-67,8%	-64,6%	-68,8%	-65,7%
De 239.389,13 hasta 398.777,54	1.928.979	-74,2%	-71,6%	-74,7%	-72,2%
De 398.777,54 a 797.555,08	2.094.084	-77,6%	-75,3%	-77,8%	-75,6%
Más de 797.555,08	1.272.237	-82,8%	-81,1%	-82,9%	-81,2%

9.5. Reducción y tipo de gravamen aplicando la propuesta Lagares y sin pérdida de recaudación.

En la simulación de qué tipo proporcional podría utilizarse con una reducción de 5.000 euros para obtener una recaudación similar a la real, el resumen de resultados es:

	RECAUDACION GLOBAL*	RECAUDACION GRUPO I y II	RECAUDACION GRUPO III	RECAUDACION GRUPO IV
Recaudación (€) ARAGON 2014	135.629.484	61.161.306	61.172.641	13.250.541
Propuesta LAGARES igual recaudación (red 5.000)	Reducción 5.000 Tipo 7%	Reducción 5.000 Tipo 4%	Reducción 5.000 Tipo 22%	Reducción 5.000 Tipo 30%

10. CONCLUSIONES

PRIMERA. SENTIDO DEL IMPUESTO. El ISD cumple una función de cierre del sistema tributario en la imposición directa de las personas físicas. Grava, como el IRPF, una adquisición de renta. La diferencia es que en el ISD se grava la renta adquirida gratuitamente y en el IRPF la renta obtenida con el trabajo personal, la actividad económica o el capital. Comparando sólo la normativa estatal, los tipos impositivos de la escala del ISD son claramente inferiores a los del IRPF.

En ningún caso existe doble imposición. Las rentas ganadas por el fallecido se gravan en el IRPF, mientras que la riqueza heredada se grava en otro impuesto (el ISD) y a otra persona (el causahabiente).

SEGUNDA. COMPARATIVA CON OTRAS CCAA. Como consecuencia de las muy amplias posibilidades normativas cedidas a las CCAA, todas se han ido separando de la normativa estatal, estableciendo beneficios fiscales que han llegado en varias de ellas a la práctica eliminación del impuesto para parientes de grupos I y II.

Una visión cronológica de este proceso muestra cómo el punto de partida fue la existencia de una menor tributación en las CCAA con régimen de financiación privilegiado (Navarra y País Vasco) que fue extendiéndose a las CCAA limítrofes. Posteriormente, se produjo una suerte de “efecto dominó” hacia la tributación cero por este impuesto.

El principal beneficio general en Aragón es una reducción del 100% (de hasta 150.000 euros) que ha liberado de tributación en 2017 a un 93,39% de las herencias de los grupos I y II. En otras CCAA se ha optado por establecer una bonificación del 99% sin límite. De establecer este beneficio en Aragón para grupos I y II, la mayor parte del 93,39% de contribuyentes que no pagan pasarían a pagar, mientras que el 6,61% que paga en la actualidad se vería beneficiado de un modo sustancial.

Aunque para casos concretos (herencias para hijos menores de edad o para discapacitados) Aragón tiene la normativa más favorable al contribuyente, en la comparación del alcance de las ventajas establecidas como reducciones o bonificaciones para los grupos I y II, es una de las que tiene un menor grado de beneficio fiscal.

Para calibrar el verdadero alcance de esa “peor” situación del contribuyente aragonés, se ha cuantificado el número de autoliquidaciones de Grupo II que realmente pagan el impuesto:

- El promedio de parientes de Grupo II que no han pagado en los últimos 7 años es del 91,01% (porcentaje todavía superior en 2016 y 2017, 92,39% y 93,39% respectivamente).
- Por tanto, el universo de contribuyentes que tienen que pagar en Aragón, y al que habría que circunscribir esa supuesta peor situación, es del 8,99% de los que heredan. Si lo referimos a los datos de 2017, los contribuyentes que tienen una peor situación frente a normativas de otras CCAA es de un 6,61%
- El tipo efectivo al que pagaron en 2016 esos contribuyentes oscila entre el 6,56% para quienes recibieron menos de 150.000 euros, y el 19,41% para los que recibieron más de 1.000.000. Comparado con el IRPF, el 19,41%, es el tipo al que aproximadamente tributaría una nómina anual a la que le correspondiera una base liquidable de 13.000 euros.

Frente a esta dispersión y diversidad normativa, en el Comité Técnico de Evaluación Permanente dependiente del Consejo de Política fiscal y Financiera, la CA de Aragón se ha pronunciado a favor de la armonización del impuesto en toda España.

TERCERA. POTENCIAL RECAUDATORIO. El impuesto proporciona unos ingresos que, aunque son inferiores a los que pueda proporcionar el IRPF o el IVA, coadyuvan al mantenimiento de los servicios públicos del Estado del bienestar y al cumplimiento de las obligaciones de estabilidad y prudencia presupuestaria y financiera. En términos de caja, la menor recaudación en los últimos años fue en 2015 (alrededor de 96 millones de euros), correspondiendo la mayor a 2017 (170.725.471,85).

CUARTA. GESTIÓN TRIBUTARIA. El impuesto es uno de los de más complicada gestión. Los resultados comparativos de cómo se aplica el tributo en Aragón arrojan datos claramente satisfactorios. El principal conflicto entre Administración y contribuyentes es la valoración de los inmuebles, aunque los índices de recursos por este motivo están entre los más bajos de España.

QUINTA. EL IMPUESTO POR CONCEPTOS IMPOSITIVOS. El número de autoliquidaciones presentadas cada año se mantiene estable desde 2011. La excepción fue 2015 en el concepto "donaciones", pues se pasó de 6.016 en 2014 a 11.302 en 2015 y 3.129 en 2016. La variación debe atribuirse al efecto llamada que produjo el anuncio de la supresión de los beneficios fiscales más importantes en este concepto impositivo a partir de 1 de enero de 2016. Este comportamiento evidencia también la sensibilidad del número de donaciones a su tratamiento tributario.

El peso del impuesto recae sobre las transmisiones hereditarias pues, frente a las donaciones, representan en el periodo analizado un 83,84% del número de autoliquidaciones y un 95,54% de la recaudación global del ISD.

SEXTA. DATOS GENERALES SOBRE EL IMPUESTO. La mayor parte de las sucesiones se defieren en favor de parientes de grupos I y II (80,24%). Sin embargo, como consecuencia de los beneficios que tienen en Aragón estos contribuyentes, sólo representan el 34,49% de los que pagan alguna cantidad.

Aunque la renta promedio heredada en 2017 por parientes de Grupo II fue de 52.048 euros, las reducciones de la base imponible provocan que sólo llegue a tributar, también como promedio, un importe de 9.449,84 euros. Es decir, el impuesto solo grava un 18,2% de la riqueza heredada. El promedio de lo que paga un pariente de grupo II es de 1.246,95 euros.

Como media de los distintos años, los parientes más lejanos y quienes no son parientes del fallecido (grupos III y IV), aportan el 65,11% de los ingresos, cuando son solo el 19,75% de los herederos. Son entonces los parientes más lejanos quienes soportan la mayor parte de la carga impositiva.

SEPTIMA. ANÁLISIS DE LAS REDUCCIONES EN ADQUISICIONES MORTIS CAUSA. Uno de los principales beneficios en el impuesto son las reducciones de la base imponible. Su importe representa la parte de las herencias que se excluye de gravamen por distintos conceptos. El importe de la renta que no ha llegado a tributar en Aragón por distintos beneficios fiscales instrumentados como reducciones es el siguiente:

REDUCCIÓN	IMPORTE TOTAL REDUCIDO DE 2011 A 2017
Parentesco	2.782.201.340,02 €
Minusvalía	406.555.452,46 €
Seguros sobre la vida	24.037.991,92 €
Explotaciones Agrarias	36.975.092,92 €
Vivienda habitual	318.084.961,55 €
Empresa	672.512.115,28 €
Menores de edad - Aragón	11.487.776,36 €
Discapacidad - Aragón	61.456.631,56 €
Cónyuge, ascend. y desc. - Aragón	3.997.439.120,55 €
Empresa - No cónyuge o desc. - Aragón	9.454.731,51 €
Creación empresa y empleo - Aragón	1.698.004,65 €
TOTAL:	8.321.903.218,78 €

La reducción que excluye de tributación a la inmensa mayoría de herederos de grupos I y II (la del 100% hasta 150.000 euros) existe desde 2008 y ha liberado de tributación a unas rentas cercanas a los cuatro mil millones. No parece haber duda de que es este beneficio el que explica el muy bajo porcentaje de parientes cercanos que pagan el impuesto.

Por otra parte, destaca la reducción del 99% en la transmisión de la empresa familiar que evidencia una gran importancia económica (es la que supone un mayor coste recaudatorio después de las reducciones por parentesco) y su concentración en un reducido número de favorecidos (en ningún año han sido más de 200). La existencia y amplitud de este beneficio parece estar en la base de que no se hayan constatado supuestos de renunciaciones a herencias con empresas viables ni incumplimientos de la exigencia de mantenimiento de la actividad. Desde esa perspectiva resultaría que el impuesto no impide la transmisión de la empresa familiar.

OCTAVA. ANÁLISIS DE LAS BONIFICACIONES. Durante 4 años (2012 a 2015), existieron bonificaciones en cuota de cierta relevancia. El coste recaudatorio de tal medida fue de 62.344.759,49 euros. De ese importe, 32.457.818,96 corresponden al grupo II del año 2015 que fue el año de mayor porcentaje de beneficio (65% frente al 20% inicial en 2012). La bonificación se caracterizaba por no tener ningún límite ni ningún requisito distinto de la exigencia de parentesco de grupo I ó II. Al ser un beneficio incompatible con la reducción de 150.000 euros, el comportamiento económicamente racional era aplicarla por quien heredaba más de ese importe de renta o por quien tuviera un patrimonio previo superior a 402.678,11 euros. La concentración del beneficio fiscal en un reducido número de favorecidos es evidente en 2015 donde, incluyendo grupos I y II, 856 contribuyentes (un 2,6%) obtuvieron un ahorro fiscal de 32.616.404 euros (un 30% de la recaudación total que se habría obtenido sin ese beneficio).

Para los contribuyentes del grupo II que heredaron más de 1.000.000 de euros, el tipo medio al que tributaron en 2015 fue del 2,26% mientras que, en 2016, tras la supresión de la bonificación del 65%, fue del 19,41%.

NOVENA. TIPOS MEDIOS Y EFECTIVOS DE GRAVAMEN. La existencia de beneficios fiscales (tanto reducciones como bonificaciones) hace que el tipo efectivo al que tributa realmente la base imponible no sea el que figura en la escala del impuesto sino uno muy inferior.

La mayor diferencia entre tipo medio y efectivo se da en el grupo II. La explicación es que es sobre estos contribuyentes sobre los que se concentran los beneficios fiscales más importantes.

La comparación interanual de tipos de gravamen (medios y efectivos) arroja cierta estabilidad, excepto en 2015, donde los tipos impositivos sufren una severa disminución. El tipo medio al que se grava en 2015 la base imponible del grupo II es del 1,36%. Si consideramos solo las autoliquidaciones con ingreso, el tipo se eleva al 3,29%.

DECIMA. PERFIL DEL CONTRIBUYENTE DE GRUPO II CON LA NORMATIVA ACTUALMENTE VIGENTE.

Dada la irrelevancia del número de contribuyentes de grupo I (un 1,4% del total), la situación actual en el impuesto de los parientes más cercanos puede obtenerse del comportamiento de los contribuyentes clasificados en el grupo II durante 2016.

El grupo II representa, en número de contribuyentes, casi un 80% del total, aunque sólo aportan el 46,87% de la recaudación.

El 94,34% de sus herencias ha tenido un importe inferior a 150.000 euros. En números absolutos, quienes reciben cada año más de 150.000 euros pueden ser alrededor de 1.600 contribuyentes. Aunque lógicamente esta cifra varía cada año.

Si enfocamos el asunto teniendo en cuenta la riqueza heredada, y tomando como arbitraria referencia los 400.000 euros (cifra que determina en Aragón la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio), resulta que heredan más de 400.000 euros menos de 300 personas (un 1,16% de los herederos). Sin embargo, aportan algo más de 35 millones de euros, que es un 73,73% de lo que se recauda a través del grupo II.

La información relativa al tramo más alto que se ha considerado (aquellos que reciben más de 1.000.000 de euros) muestra que un número relativamente pequeño de contribuyentes (52) aportan más de 20 millones de euros (un 42,24%). Que un 0,2% aporte el 42,24% de los ingresos parece evidenciar la progresividad del impuesto y también que el argumento de que la carga tributaria la soportan las clases medias no parece tener inmediata confirmación en los datos.

UNDÉCIMA. LAS DONACIONES.

De los datos recopilados resulta la directa relación que hay entre el número de donaciones que se declaran y el nivel de beneficio fiscal que tengan. De los beneficios fiscales en este concepto se han aprovechado especialmente las transmisiones entre titulares de elevados patrimonios personales.

Dejar de gravar las donaciones, además del beneficio que supone en sí mismo, permite minorar la tributación futura por la transmisión sucesoria. Tal circunstancia puede explicar las donaciones de elevado importe en 2015 ya que, a pesar de tener que efectuar un pago impositivo (pues la bonificación sólo era del 65%), la cifra de operaciones en ese año respecto del anterior y del posterior, es significativamente mayor.

DUODÉCIMA. ALTERNATIVA COMISIÓN LAGARES. La aplicación del modelo de impuesto propuesto por la Comisión de Expertos en 2014 supondría una merma recaudatoria dependiente de los tipos que se establecieran, pero que podría estar próxima al 50% de los ingresos actuales.

Los grandes beneficiados de este modelo serían los parientes de grupo III y IV mientras que los parientes más cercanos, que en su inmensa mayoría no pagan en Aragón con la normativa actual, pasarían a pagar.

DECIMOTERCERA. REDISTRIBUCIÓN Y PROGRESIVIDAD. El análisis efectuado sobre el efecto redistributivo y progresivo puede resumirse del siguiente modo:

- Los datos obtenidos de las transmisiones hereditarias muestran que existe una gran desigualdad. Las hay de importe mínimo y las hay de varios millones de euros. Sobre esta circunstancia se puede valorar:
 - Si se produce un efecto redistributivo entendido como la desigualdad que hay antes y después de impuestos (índice de Reynolds-Smolensky).
 - Adicionalmente, la medición de la progresividad real permite intuir cómo se produce dicha redistribución, expresada en términos del índice de Kakwani.
- El resumen de toda la serie temporal es el siguiente:
 - El impuesto se muestra redistributivo con indicadores RS que son positivos y dentro de unos valores muy razonables.
 - Del mismo modo, los resultados de progresividad efectiva obtenidos son muy altos.
- En los grupos I y II existe una gran polarización de los contribuyentes, que deja fuera al grueso de liquidaciones de transmisiones medias y bajas y que provoca que el impuesto sea sustentado por las grandes herencias. Es decir, y por hacer referencia a unas de las más repetidas críticas del impuesto (del que se suele decir

que lo pagan las clases medias), la recaudación del impuesto la sustentan quienes reciben una mayor herencia o quienes contaban con un patrimonio previo relevante. Esta concentración del impuesto en unos pocos contribuyentes puede tener alguna debilidad, según la perspectiva que quiera adoptarse, como es un inadecuado reparto de la carga tributaria. No obstante, si el impuesto debe concentrarse en las mayores manifestaciones de riqueza o debe redistribuirse más homogéneamente (línea que apunta el Informe Lagares) parece más una cuestión política que técnica.

- Los grupos III y IV se comportan de forma distinta y sí que reparten más homogéneamente la carga tributaria, ofreciendo índices de kakwani con niveles más reducidos, ya que casi todos contribuyentes aportan cuotas positivas a la recaudación final. El impuesto para los grupos III y IV se muestra más redistributivo y con un menor sesgo entre tipos medios y efectivos.
- El establecimiento de beneficios fiscales que separen la normativa autonómica de la estatal (y Aragón es la CA que menos se ha alejado de esa referencia) se concreta en una importante reducción de la capacidad del tributo para conseguir un mejor reparto de la riqueza. En todos los años analizados los indicadores de RS muestran que el impacto redistributivo es menor que el que resultaría si aplicamos, exclusivamente, la normativa de la Ley 29/87. En algunos años estudiados la merma ronda 1/3 de su potencial redistributivo. La aplicación de la reducción general por parentesco autonómica para los grupos I y II (del 100% hasta un límite de 150.000 euros), frecuentemente tildada de insuficiente, favorece la transmisión hereditaria hacia los parientes más cercanos pero hace que el impuesto se resienta en cuanto a la principal de las funciones que le han sido asignadas.

En Zaragoza a 23 de marzo de 2018.

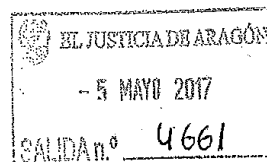
ANEXO A1: QUEJA ENVIADA POR EL JUSTICIA DE ARAGÓN (DI-864-17)



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

Expte.

DI-864/2017-7



GOBIERNO DE ARAGÓN
Departamento de Hacienda y Administración Pública
Gabinete del Consejero

10 MAYO 2017

ENTRADA N.º

SALIDA N.º

EXCMO. SR. CONSEJERO DE HACIENDA Y
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Plaza de los Sitios, 7
50001 Zaragoza
Zaragoza

ENTRADA. GOBIERNO DE ARAGON
REGISTRO D. HACIENDA Y
ADMIN. PUBLICA. PLAZA DE LOS
SITIOS. ZARAGOZA. (RH3SZ)
E20170252642

ASUNTO: Petición de información sobre el Impuesto sobre Sucesiones

Han tenido entrada en esta Institución hasta la fecha de este escrito de petición de información 677 escritos de queja que muestran su disconformidad con la regulación del vigente Impuesto sobre Sucesiones en Aragón y con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En concreto, se han presentado 368 quejas en contra de la regulación actual del Impuesto sobre Sucesiones; 157 quejas en contra de la vigente legislación de la Ley de Haciendas Locales sobre la Plusvalía municipal; y 152 escritos en los que se presenta queja contra ambos Impuestos.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones, el motivo principal de queja que se expresa en las reclamaciones presentadas es que los interesados consideran que el trato que se le dispensa al exigirles el pago del Impuesto en la cuantía legalmente establecida infringe el principio de igualdad, pues consideran que el trato fiscal que reciben en la Comunidad es discriminatorio si se compara con el que reciben otros españoles en otras Comunidades Autónomas, lo que vulneraría el artículo 14 de la Constitución, que dispone que todos *"los españoles son iguales ante la ley; sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social"*.

Hay Comunidades Autónomas, se dice en los escritos presentados, como Madrid, País Vasco, Cataluña o Canarias en las que prácticamente no se paga el impuesto mientras que en Aragón, al igual que en Andalucía y Asturias, por la misma herencia se paga una cantidad muy elevada.



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

Por último, y sobre esta cuestión, se pone de manifiesto en los escritos de queja el hecho de que en la mayoría de los países de Europa, dadas las elevadas reducciones de la base imponible cuando se hereda de padres a hijos que tienen aprobadas, o no se paga cuota alguna o ésta es muy reducida. A modo de ejemplo se expone que países como Austria y Suecia han suprimido el Impuesto sobre Sucesiones, y que en los países principales de la Unión Europea las reducciones son muy superiores a la aprobada por Aragón, poniendo como ejemplo los siguientes:

- Alemania: reducción de 500.000 euros.
- Italia: reducción de 1.000.000 euros.
- Holanda: reducción de 600.000 euros para cónyuges.
- Gran Bretaña: reducción de 325.000 libras.

Como segundo motivo se expone en los escritos que nos han presentado que la cuota del Impuesto sobre Sucesiones es muy elevada y que por ello, es confiscatoria, y vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución que dispone que *"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*, así como el artículo 33 de la Constitución que reconoce el derecho a la herencia.

Hay que tener en cuenta, se dice en los escritos presentados, que la capacidad económica de los contribuyentes ha quedado muy mermada por la bajada de salarios o su congelación, y este hecho notorio no está siendo tenido en cuenta por las leyes tributarias.

En relación con lo anterior, es decir, sobre la aplicación de los principios de igualdad y progresividad en los tributos, exponen los ciudadanos en sus escritos, que la elevada valoración catastral de los bienes inmuebles supone un mayor pago del Impuesto sobre Sucesiones y del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (antes llamada Plusvalía) a los Ayuntamientos.

Se razona por los ciudadanos que al fundamentar la D.G.A. sus métodos de valoración de precios medios de mercado y de coeficientes en las valoraciones catastrales, ello supone una valoración de inmuebles elevada que da lugar al pago de una cuota tributaria en el impuesto sobre sucesiones excesiva.



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

Se argumenta además, que se puede considerar que habiendo una única transmisión, hay duplicidad en el hecho imponible de ambos impuestos, pues en la valoración de un inmueble en el Impuesto sobre Sucesiones se incluye el valor de lo construido y el valor del terreno, y en la Plusvalía se incluye el valor del terreno. Se concluye que el hecho imponible de la Plusvalía, el incremento de valor de los terrenos, está inmerso en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, y por ello uno de los dos hechos imposables debería ser suprimido.

Otro hecho que se pone de manifiesto en los escritos presentados hace referencia al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, que en otras Comunidades está exento, y que consideran los ciudadanos que debería ser tenido en cuenta a la hora de valorar el pago del Impuesto sobre Sucesiones, ya que, exponen en sus escritos, consideran que por el hecho de haber estado pagando durante toda la vida por los bienes adquiridos se debería tener derecho a algún tipo de bonificación fiscal.

Otros ciudadanos plantean en sus escritos que consideran discriminatorio el Impuesto sobre Sucesiones en relación a las reducciones aprobadas por la Ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones de 18 de diciembre de 1987 a favor de empresas y explotaciones agrarias prioritarias, y que deberían ser también aplicadas a las personas físicas.

También se plantea que el sistema impositivo grava sobre todo a las clases medias ahorradoras, que ven cómo su patrimonio es gravado en el Impuesto sobre Sucesiones con forma tan elevada, que creen que ello desincentiva el ahorro, y favorece el cambio de residencia hacia Comunidades Autónomas en las que no se paga o se paga poco por el Impuesto sobre Sucesiones. Se considera por los ciudadanos que con la normativa actual del Impuesto sobre Sucesiones, ya sea Estatal o Autonómica, hay Comunidades que aumentan su recaudación por el Impuesto sobre Sucesiones por el traslado de residencia de quienes quieren evitar que sus herederos paguen un tributo por sucesiones excesivo, lo que supone un perjuicio para la Comunidad Autónoma de Aragón, puesto que se reduce la recaudación de otros impuestos como el de renta y sociedades.

En algunos casos los ciudadanos expresan en sus escritos de queja que antes de aumentar la recaudación tributaria, lo que deberían hacer los poderes públicos es racionalizar el gasto; y que hay que tratar de que paguen los impuestos quienes debiendo no lo hacen, y que las Comunidades Autónomas tengan los mismos ingresos y obligaciones sin que haya agravios comparativos entre ellas.



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

En algunos escritos de queja presentados se hace mención al incumplimiento por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones a lo dispuesto en el artículo 448 del Código de Derecho Foral de Aragón, a cuyo tenor, *"a todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción"*; dado que si el Impuesto sobre Sucesiones, artículo primero, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, en tanto en cuanto esté pendiente de ejecutar la fiducia, al no haber hecho imponible, no hay adquisición de bienes y derechos alguna por los herederos que debiera tributar. Se hace hincapié por lo ciudadanos en la redacción del artículo transcrito, en el que se dice expresamente que *"a todos los efectos legales"*, y por ello, también a los tributarios, por lo que consideran que en Aragón las Cortes deberían hacer cumplir su propia normativa.

Por último, se sugiere en alguno de los escritos presentados que por el Gobierno de Aragón conforme se aumente la recaudación impositiva y queden garantizados los servicios públicos, se proponga a las Cortes de Aragón el aumento de las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones, o de sus bonificaciones y deducciones, de tal manera que no haya tanta diferencia de trato con las demás Comunidades Autónomas a la hora de pagar el impuesto.

A la vista de lo expuesto, y al amparo de las facultades otorgadas por el artículo 2.3 de la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, he resuelto admitirla a mediación con la finalidad de recabar de esa Entidad la información precisa para conocer su fundamento y proceder en consonancia.

Por ello, le ruego me informe sobre las cuestiones planteadas por los ciudadanos antes señaladas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones.

Agradezco la atención que, estoy seguro, dispensará a este escrito y quedo a la espera de sus próximas noticias.

Zaragoza, a 5 de mayo de 2017
EL JUSTICIA DE ARAGÓN E.F.



FERNANDO GARCÍA VICENTE

ANEXO A2: INFORME SOBRE LA QUEJA DE EL JUSTICIA DE ARAGÓN (DI-864-17)



En relación a la petición de información relativa al Impuesto sobre Sucesiones cursada por el Justicia de Aragón (expediente DI-864/2017-7), resulta procedente, antes de dar respuesta a las distintas cuestiones planteadas, hacer alguna observación de carácter general.

En primer lugar debe señalarse que limitar el debate sobre el sentido de un impuesto al impacto del mismo en los contribuyentes es, si se permite la expresión, jugar con ventaja. Los impuestos no están para ser pagados. Ese no es su fin. Y evidentemente si se limita la cuestión a si le gusta a un ciudadano pagar algo como consecuencia de la muerte de otra persona, la respuesta no es un pronóstico difícil.

Pero los impuestos existen como manifestación de la contribución económica que los ciudadanos hacen, cuando la ley se lo exige, para financiar los servicios públicos. Desvincular la situación de un concreto impuesto de qué otros tributos se satisfacen y, sobretodo, de qué servicios se financian con ellos, y cuáles serían las consecuencias de su supresión, es un "lujo" que pueden permitirse los ciudadanos, pero no quienes tienen responsabilidades de gobierno. Dejar de recaudar 150 millones de euros por la supresión del impuesto, o duplicaría nuestro déficit, u obligaría a identificar partidas de gasto a suprimir. Rebatir la inevitabilidad de estas consecuencias con el argumento de que existe gasto superfluo que podría evitarse es, a pesar de su repetición, un planteamiento bastante lábil y que años de distintos gobiernos en instituciones de distinta dimensión parecen desdeñar.

No obstante, como la queja es la que es, limitaremos nuestra contestación a lo que se nos pide, pero dejando constancia de que el punto de vista adecuado exigiría abrir un poco más el foco de atención.

Finalmente hay que advertir que los cálculos que se ofrecen son aproximados y están redondeados, pues la concurrencia de situaciones muy distintas en la realidad de cada caso, y la ejemplificación de concretos elementos de la liquidación tributaria, no permiten otra opción. No obstante, quien quiera conocer con exactitud el importe del impuesto que le correspondería, puede hacerlo a través de los distintos servicios que la dirección general de Tributos del gobierno de Aragón ofrece desde hace meses en su web. Dispone para ello tanto del programa para confeccionar de modo completo una autoliquidación, con el grado de detalle que se quiera, como un simulador más simplificado.

Posiblemente muchos de quienes se quejan del impuesto, después de saber realmente el importe que les resultaría a pagar, y especialmente si lo comparan con otros gastos y tributos que acompañan el fenómeno sucesorio, cambiarán de opinión al comprobar o que no pagan nada o que pagan menos que por la denominada plusvalía o que por los gastos que les ocasiona la intervención de distintos profesionales a lo largo del proceso de sucesión.

Intentando respetar fielmente la petición de información, agrupamos las cuestiones planteadas del siguiente modo:

1. El impuesto que se paga en otras Comunidades Autónomas es muy inferior al que se paga en Aragón.

A este respecto hay que señalar que es cierta esta circunstancia. No obstante, conviene trasladar a esa Institución algún dato más para poder formarse un juicio más completo:

- El que existan diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) deriva, precisamente, de la estructura que el Estado tiene según nuestra Constitución. Por ello, afrontar la cuestión del distinto nivel de impuestos en cada territorio desde la perspectiva de la Constitución Española, debe hacerse no sólo con la referencia del artículo 14, sino también de los que reconocen la autonomía política, financiera y tributaria de las CCAA. Hay impuestos distintos porque las CCAA tienen potestad para establecerlos, y condenar esa diferencia puede derivar a poner en tela de juicio la capacidad normativa autonómica.

- En la hipótesis de que hubiera discriminación por diferencias impositivas ¿cómo se mide ésta? ¿sólo hay que fijarse en los impuestos más altos de cada Comunidad Autónoma prescindiendo de la presión fiscal global? Es decir, si una Comunidad autónoma tiene un impuesto por encima de la media, pero tiene otros por debajo ¿discrimina realmente a sus ciudadanos?

Por otro lado, ¿Puede ser ajeno al concepto de discriminación el grado de servicios que se preste? Es decir, una comunidad autónoma con impuestos muy por debajo del resto, pero con servicios públicos de menor extensión y calidad ¿puede ser un referente para constatar una discriminación?

- Llevando al extremo este razonamiento contrario al impuesto resultaría que cada vez que una Comunidad tiene un impuesto inferior a otra, ¿ésta última está discriminando a sus ciudadanos? ¿o la responsable es la que ha "rebajado" los impuestos? El que en algunas CCAA se haya casi suprimido el impuesto no puede derivar en un irreflexivo efecto dominó. Convertir la situación actual en una carrera de los entes subcentrales por aparentar ser territorios con privilegios fiscales posiblemente terminara con una minoración global de ingresos públicos.

Una posible solución es la armonización de este tipo de figuras, pero, por definición, también en esta salida habrá perjudicados.

- Puestos a hacer comparaciones entre CCAA, puede tomarse como referencia, como hace el Justicia, aquellas que tienen una bonificación del 99% frente a la situación de Aragón. Pues bien, dependiendo de los años, el porcentaje de viudos, ascendientes o descendientes que en Aragón no pagan nada puede oscilar entre el 80 y el 90%. Cambiar nuestra legislación, suprimiendo la reducción del 100% y sustituyéndola por la bonificación del 99%, empeoraría la situación de un 90% de contribuyentes, lo que exigiría alguna explicación que no se alcanza a vislumbrar.

Posiblemente arroje luz el indagar quién ganaría, y cuánto, con ese cambio. Por ejemplo, un viudo que adquiera bienes por valor de 120.000 euros no paga nada ahora en Aragón y pasaría a pagar, si adoptamos esas legislaciones que parecen preferirse, unos 150 euros. La diferencia no es notable pero, objetivamente, empeora.

Sin embargo, quien hereda 950.000 euros en Aragón (situación que no llega ni al 1% de los casos) pagaría ahora unos 199.000 euros. Si se aplicara la bonificación del 99% pasaría a pagar 2.510 euros. En este caso, forzoso es reconocerlo, el cambio tiene un indudable atractivo.

2. Situación en otros países europeos.

El Justicia recoge información que le han dado los quejosos sobre la tributación en otros países de la Unión Europea. Saludando favorablemente el grado de conocimiento que los ciudadanos tienen sobre esas otras jurisdicciones, se ha de reconocer que este centro directivo no está en condiciones de ofrecer un análisis de cierta fiabilidad sobre los mismos. Prefiriendo la prontitud en la respuesta a esta petición, simplemente se insiste en la idea de que las cifras de beneficios que se dicen de otros países debe ponderarse por circunstancias tales como:

- Sobre qué concepto giren los beneficios que se dicen. No es lo mismo que sea sobre caudal relicto que sobre la porción de adquisición hereditaria.
- Cuál sea el importe medio de las herencias en esos países. Si es muy superior al de Aragón, tiene sentido que tengan más beneficio que los 150.000 euros que aquí existen.
- Cuáles sean el resto de elementos del impuesto. Por ejemplo, la reducción que se dice en Alemania de 500.000 euros, puede resultar menor a la aragonesa si la herencia es de una empresa familiar (99% en Aragón), a favor de un hijo menor de edad (100% en Aragón) o de un discapacitado (100% en Aragón).
- Y, finalmente, qué grado de presión fiscal tengan contemplando otros impuestos.

No obstante reconocer nuestra limitación en este punto, de existir un decisivo interés sobre este motivo de queja, se buscaría el modo de satisfacerlo más adelante.

3. La cuota del impuesto es muy elevada.

Evidentemente tiene esta apreciación matices subjetivos de difícil consideración. Pero es una afirmación que puede compartirse en algunos casos.

De entre todos esos casos, habría que distinguir aquéllos en los que la cuota deriva de recibir una herencia de notable entidad económica (podría valer el ejemplo anterior de heredar 950.000 euros), de aquéllos que derivan de un parentesco lejano con el fallecido o del patrimonio preexistente del heredero.

Sobre las primeras, esto es, sobre pagar más por recibir más, el juicio debe ser prudente, porque parece una evidente manifestación del principio constitucional de gravar conforme a la capacidad económica y con especial atención a la progresividad.

En este punto debe hacerse una reflexión adicional sobre si la cuota es excesiva o no cuando se recibe una riqueza de un importe relevante como nos lo parece 950.000 euros. Siendo elevado, evidentemente, pagar unos 200.000 euros si se recibe una riqueza de ese importe por vía de herencia, quizás no lo parezca tanto si se compara con los 400.000 que tendría que pagar si esa renta no la recibiera por herencia sino por su actividad laboral o profesional. Dado que la situación de pagar más en el IRPF que en el ISD se da en todas los tramos de renta ¿tiene sentido que se grave más aquello que se gana con el trabajo o la actividad profesional que lo que se gana sin esfuerzo?

El resto de situaciones, es decir, las que incrementan la cuota no sólo por el volumen de la herencia recibida (que siempre es el factor principal), sino también por el parentesco o la riqueza previa, pueden presentar realidades que, posiblemente, podrían conculcar los principios constitucionales. En este punto, las quejas tienen sentido y parece que desde el poder competente (en este caso el estatal) debería procederse a una valoración sobre si el régimen actual de coeficientes multiplicadores debe mantenerse o debe procederse a su reforma.

4. La valoración de inmuebles supone un mayor pago del impuesto sobre Sucesiones.

Conoce sobradamente el Justicia la problemática de la comprobación de valores por lo que nos ceñimos a lo que plantea en esta ocasión. Aunque puntualicemos desde ya que, en un impuesto que grava una adquisición en la que no existe precio, la referencia del contribuyente sobre si el valor es alto o bajo, la determina normalmente el impuesto a pagar. Y naturalmente es más fácil que, con ese baremo, la insatisfacción sea la primera reacción.

Además, que se afirme que una valoración de un inmueble es excesiva suele ser lo propio en los adquirentes y es más bien extraño en los transmitentes. Y si también la valoración tiene efectos tributarios, es fácil entender que en las sucesiones, donde sólo se contempla al adquirente y donde hay una evidente consecuencia tributaria, la percepción de que la valoración inmobiliaria es excesiva no es infrecuente.

Pero al margen de que existen medios para que el contribuyente haga valer sus pretensiones (posibilidades de acuerdo con la administración, presentación de alegaciones, interposición de recursos y reclamaciones o solicitar la intervención de un perito tercero), la conclusión de que la valoración por precios medios de mercado eleva el impuesto no es aceptable.

Es precisamente la generalización de este sistema lo que garantizará la adecuación a la realidad. Si existe, como ha existido, una devaluación inmobiliaria, los valores calculados se adaptarán, como se han adaptado, a tal circunstancia.

Que en casos concretos, muy minoritarios a la vista de los resultados globales, la administración efectúe comprobaciones de valor es un tema perfectamente separable, por importante que nos resulte, del sentido del impuesto.

5. Incompatibilidad con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU) y con el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP).

La digresión sobre si son o no incompatibles el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el IIVTNU puede encontrar argumentos favorables y desfavorables en lo teórico. Sin entrar en pormenores que posiblemente no procedan ahora, el impuesto municipal lo que grava es la revalorización de un bien por la que nadie ha tributado, mientras que el autonómico grava a quien adquiere una riqueza por herencia. Pero en el caso de que se concluyera en su incompatibilidad ontológica, cuestión que sólo se plantea como hipótesis, parece claro que lo que debe subsistir es el impuesto que grava la riqueza obtenida lucrativamente.

Los argumentos sobre que se ha pagado el Impuesto sobre el Patrimonio no parecen decisivos para bonificar en Sucesiones. Ni parece razonable premiar a quien ha pagado lo que debe, ni el impuesto sobre Sucesiones grava un patrimonio. Por extendida que esté la idea, lo cierto es que este impuesto no grava un patrimonio. Grava una renta, una adquisición de riqueza. Y quien es más rico por heredar es persona distinta de quien falleció, por lo que no hay, en rigor, doble imposición.

6. Quejas sobre el trato a explotaciones agrarias prioritarias.

No se entienden estas quejas. Quien adquiere bienes afectos a una actividad agraria (sea o no prioritaria) tiene un beneficio del 99% en Aragón, sea sociedad o persona física, porque le es aplicable el beneficio que tienen todas las sucesiones empresariales. Eso sí, es necesario que exista actividad y que se continúe con ella. El beneficio es a favor de las empresas agrarias, no de la riqueza materializada en inmuebles rústicos.

7. Se grava a las clases medias ahorradoras.

Es este un argumento bastante utilizado y pocas veces justificado. Resulta en primer lugar difícilmente inteligible que en esta habitual afirmación se excluya de los obligados al pago a las clases altas, pues no se alcanza a ver, legislación en mano, cómo puede ser que lo paguen las clases medias y no las altas.

Para informar sobre esta queja lo primero sería ponerse de acuerdo en qué se entiende por clase media. Volviendo a un dato que ya se ha manejado, hay que indicar que si sólo paga el impuesto un 10% de los familiares más cercanos, ¿la clase media aragonesa es un 10% de la población? Entendiendo que no es así, parece que los datos no respaldan la afirmación de que el impuesto lo pagan las clases medias.

Por otro lado tampoco es cierto que se grave el ahorro. El ahorro, en su caso, se grava por el Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque exija un esfuerzo de comprensión, debería explicarse en este tipo de debates que el impuesto grava el hecho de que alguien se enriquece por recibir bienes gratuitamente. Por tanto, los calificativos sobre qué se grava deben predicarse del causahabiente. Y, sin necesidad de mayor justificación, parece claro que el carácter ahorrador o pródigo de quien recibe una herencia es irrelevante.

8. Cambio de residencia a otras CCAA

Es otra de las habituales afirmaciones que se elevan a categoría de verdad sin la más mínima justificación. No pudiendo probar que nadie se haya cambiado de residencia fiscal en Aragón por este impuesto, sí que pueden ofrecerse argumentos que apuntan en la línea de que la reflexión no tiene la fuerza que se le supone:

- Suele centrarse la afirmación en la huida de empresas o empresarios hacia otras CCAA con trato más benigno. El grado de perplejidad ante tal planteamiento es notable si se repasa, aunque sea superficialmente, el plantel de tributos que gravan la actividad económica.

En efecto, si la empresa individual no tributa en el Impuesto sobre el Patrimonio, si la empresa societaria tampoco, si las operaciones societarias están mayoritariamente exentas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, las que están sujetas, tributan igual en toda España, si el IVA es el mismo en todo el territorio nacional (con la salvedad de Canarias), si el Impuesto sobre Sociedades no está cedido, si la sucesión del negocio individual tiene en Aragón un beneficio del 99%, si la herencia de una empresa societaria familiar en Aragón no tributa en un 99%, si la donación en nuestra región de un negocio individual goza de una reducción del 99%, si la transmisión lucrativa de una empresa societaria minora en un 99% su imposición en nuestra Comunidad, ¿hay verdadero argumento tributario que justifique que alguien cambie su residencia por el gravamen de la actividad económica?

- Desde otra perspectiva hay que exponer que los últimos años muestran situaciones tributarias cambiantes en todas las CCAA. Por eso, tomar una decisión de tanta trascendencia como es el cambio de residencia, sobre un factor tan variable como la tributación en distintas figuras, se antoja poco racional.

En cualquier caso, la existencia de este tipo de conductas, que según los casos pueden oscilar entre la legítima economía de opción y el fraude, abre un debate paralelo, pero distinto, como es la legitimidad del uso de la capacidad normativa autonómica como vía de atracción fiscal.

9. Racionalizar el gasto.

Difícilmente puede oponerse nada a una mayor racionalidad del gasto, pero ni siempre resulta suficiente tal racionalidad para “compensar” la merma de ingresos, ni es un argumento de peso si se conoce el alto grado de gasto comprometido que tienen los presupuestos autonómicos. Privarse de 150 millones de euros es un lujo que una hacienda pública de la dimensión de la aragonesa no puede efectuar sin afectar fatalmente a servicios educativos, sanitarios o sociales.

10. Que paguen los impuestos quienes, debiendo, no lo hacen.

También se comparte plenamente esta afirmación aunque no su vinculación con la supresión del impuesto.

Afortunadamente, pagar los impuestos debidos resulta la conducta mayoritariamente seguida por los aragoneses. Los resultados comparados de la inspección tributaria en las

distintas CCAA demuestran, afortunadamente también, el alto grado de eficiencia de la aragonesa y el escaso resultado final de quienes deciden incumplir nuestra normativa fiscal.

11. CCAA con los mismos ingresos y obligaciones sin agravios comparativos.

Puede compartirse sin tapujos el anhelo de la inexistencia de agravios comparativos, pero el mismo grado de ingresos y obligaciones es una petición de calado que parece ir en contra del fundamento del Estado autonómico.

No obstante, lo que sí es relevante es que el modelo de financiación autonómico otorgue reglas de juego análogas a cada Comunidad y, por lo que nos corresponde, que atienda a las peculiaridades de Aragón.

En esta misma línea hay que apuntar que CCAA que han suprimido o vayan a suprimir el impuesto, reclamen del Estado una mayor financiación o trasladen a sus ciudadanos un déficit notable tiene un grado de incoherencia que no debería repercutir en la situación de las restantes.

12. Tratamiento del derecho foral.

Aunque resulta innecesario, debe comenzarse reconociendo que en este centro directivo se es consciente del papel fundamental que juega la Institución del Justicia en la defensa y promoción de nuestro Derecho Civil. Y que, en la medida que nos corresponde, contribuimos a ese mismo fin.

Ahora bien, respecto de la queja sobre los efectos tributarios de una norma civil como la que se cita, hay que apuntar que, sin desdoro del mismo, el papel de nuestro Derecho Foral en el ámbito fiscal se ve en ocasiones desplazado por mor de la autonomía que tiene el derecho Tributario. Así, cuando no existe norma fiscal, las reglas civiles se aplican sin matización (por ejemplo en la inexistencia de titular en los supuestos de herencia pendiente de asignación fiduciaria a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio), otras veces juegan las instituciones civiles como presupuesto de hecho de una norma fiscal, siendo procedente una calificación estrictamente iusprivatista (así, en la atribución de naturaleza mortis causa de los pactos sucesorios). Pero cuando existe norma fiscal distinta de la civil, procede en la aplicación de los impuestos utilizar la normativa pública (sería el caso que se incluye en la queja).

Pero en ninguna de estas situaciones puede imputarse falta de cumplimiento de la normativa aragonesa o menosprecio de nuestras instituciones forales.

Parecen desconocer los quejosos que cuando se liquida fiscalmente la fiducia en el momento del fallecimiento se hace por aplicación de una norma aragonesa.

Y, solera al margen, tan aragonesa es la norma civil como la fiscal cuando se aprueban por nuestras Cortes.

13. Bonificar conforme queden garantizados los servicios públicos.

La queja consistente en que puedan introducirse bonificaciones cuando el nivel de servicios públicos quede asegurado se antoja también razonable.

No obstante, alcanzado ese objetivo de un satisfactorio nivel de servicios públicos, posiblemente dependerá del planteamiento de quien tenga que aprobar los presupuestos el mantener la presión fiscal y alcanzar nuevos retos en la política de protección social o bien, como plantean las quejas, proceder a una minoración de impuestos. Y ambas alternativas serían racionales y razonables.

Expuesto lo anterior hay que reconocer que este impuesto, como la inmensa mayoría de instituciones jurídicas, presenta debilidades que todos los implicados y concernidos deberían contribuir a erradicar. En ese propósito, puede contar el Justicia de Aragón con la colaboración de la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón.

Es cuanto procede informar.

Zaragoza, a 15 de mayo de 2017.
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,

Francisco Pozuelo Antoni.

EXCMO. SR. CONSEJERO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

ANEXO A3: SUGERENCIA EN LA QUEJA DE EL JUSTICIA DE ARAGÓN (DI-864-17)



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

donde se quiere llegar en la defensa de las instituciones forales? Porque hay que reconocer que el tratamiento fiscal tiene en este caso una enorme trascendencia. Esta queja no es la primera vez que se plantea ni a este Gobierno ni a los anteriores. La postura ha sido siempre la misma, como lo ha sido la del Justicia de Aragón que entre sus funciones específicas tiene la defensa del Derecho Foral.

III.- RESOLUCIÓN

Vistos los antecedentes de hecho y consideraciones realizadas, y en ejercicio de las facultades que a esta Institución confiere el artículo 22 de la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, he resuelto efectuar la siguiente **SUGERENCIA**:

Al Gobierno de Aragón para que, teniendo en cuenta que la recaudación está aumentando, se plantee reducir la carga fiscal del impuesto de sucesiones y donaciones, aumentando las bonificaciones y exenciones fiscales, haciéndolo menos gravoso. Y ello, sin perjuicio de que plantee al Gobierno Central una modificación legal en el sentido antes apuntado.

Remítase y sométase a la consideración del Defensor del Pueblo este informe.

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comunique si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

Zaragoza, a 4 de septiembre de 2017

EL JUSTICIA DE ARAGÓN (e.f.)



FERNANDO GARCÍA VICENTE

ANEXO A4: RESPUESTA A LA SUGERENCIA EN LA QUEJA DE EL JUSTICIA DE ARAGÓN (DI-864-17)



En respuesta a la sugerencia remitida por El Justicia de Aragón, en relación con la queja con número de expediente **DI-864/2017-7**, relativa al Impuesto sobre Sucesiones cursada por dicha institución, procede informar lo siguiente:

La sugerencia resulta de difícil asunción por cuanto no puede compartirse parte de la argumentación que sustenta la propuesta de reducción de la carga fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y es, en sí misma, algo contradictoria.

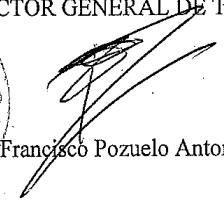
En efecto, si parte del razonamiento descansa en la disparidad de legislaciones autonómicas, la solución adecuada pasa, como apunta el Justicia y nuestro informe anterior, por medidas estatales. En el periodo que medie hasta ese momento deberían ser las Comunidades Autónomas que han cambiado sustancialmente las condiciones en las que se les cedió el impuesto las que deberían tomar medidas, no las Comunidades Autónomas que como Aragón se han alejado menos de ese punto de partida.

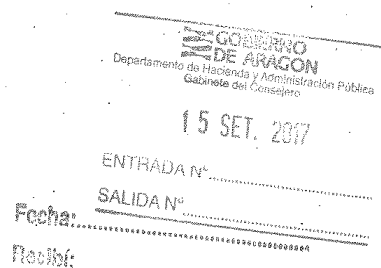
La eventual contradicción de la sugerencia que apuntábamos radicaría en que se da como razón para reducir el impuesto el hecho de que se esté incrementando su recaudación. Lógicamente, las medidas normativas que se establecieron desde 2016 buscaban ese efecto. Su declarada finalidad era financiar los servicios básicos del Estado del bienestar. Plantear ahora una reforma que minore los ingresos podría suscitar graves tensiones presupuestarias en actuaciones que el Gobierno de Aragón considera prioritarias e irrenunciables.

En Zaragoza a 11 de septiembre de 2017.

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS,




Francisco Pozuelo Antoni



SR. CONSEJERO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA