

Estudios sobre la Economía Española - 2018/18

**El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada**

Angel de la Fuente  
(FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC))

**fedea**

*Las opiniones recogidas en este documento son las de sus autores y no coinciden necesariamente con las de FEDEA.*

# **El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada \***

**Angel de la Fuente**  
**FEDEA e Instituto de Análisis Económico (CSIC)**  
**Septiembre de 2018**

## **Resumen**

En el presente trabajo se propone un procedimiento para el cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). El procedimiento parte de la construcción de un indicador que intenta aproximar la rebaja fiscal que supone la normativa de cada comunidad autónoma en relación con la norma estatal de referencia. Tras validarlo estadísticamente, este indicador se utiliza para corregir la recaudación observada del impuesto en cada territorio desde 2002 hasta 2016.

*Palabras clave:* recaudación normativa, capacidad fiscal, financiación autonómica

*Clasificación JEL:* H70

---

\* Este trabajo forma parte de un proyecto financiado en parte por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad a través del proyecto ECO2017-87862-P. Agradezco también los comentarios y sugerencias de Jorge Onrubia.

## 1. Introducción

El sistema de financiación regional español distingue entre la *recaudación real* de los tributos cedidos a las comunidades autónomas y la *recaudación normativa* o teórica de los mismos. Esta última magnitud intenta aproximar lo que cada comunidad recaudaría por cada tributo si todas ellas aplicasen una escala impositiva común que suele identificarse con la escala supletoria que fija el Estado para que se aplique por defecto en aquellas comunidades que no hagan uso de su capacidad normativa en materia tributaria.

Como es bien sabido, el cálculo oficial de la recaudación normativa que se utiliza en el SFA deja bastante que desear en el caso de los llamados tributos cedidos tradicionales, que son gestionados directamente por las CCAA.<sup>1</sup> Tradicionalmente, se ha optado por actualizar la recaudación real de cada impuesto en el momento de su cesión en proporción al crecimiento de un índice de evolución de los ingresos netos del Estado por los grandes tributos compartidos, el llamado *ITE*. Con motivo de la última revisión del sistema, en 2009 se introdujeron algunos ajustes *ad hoc* para acercar la recaudación normativa de ciertos tributos cedidos a su recaudación real y se modificó el índice utilizado para actualizar la recaudación normativa del ITP y AJD, que se liga en el nuevo sistema a la evolución de los ingresos por IRPF, IVA e Impuestos Especiales a nivel regional en vez de nacional. Estos ajustes, sin embargo, no han resuelto el problema subyacente y en el momento actual parece bastante claro que la recaudación normativa del sistema está muy lejos de medir correctamente la capacidad fiscal de las comunidades autónomas, esto es, su capacidad de generar recursos tributarios a igual esfuerzo fiscal, por lo que parece conveniente buscar una alternativa mejor que evite distorsiones en el cálculo de las transferencias de nivelación del sistema.

En algunos trabajos anteriores (e.g. de la Fuente, 2011 y 2016) he propuesto una posible forma de avanzar en esta línea. En estos trabajos se desarrollaba una metodología para estimar lo que he llamado la *recaudación homogénea* de los tributos cedidos tradicionales para distinguirla de la recaudación normativa oficial a partir de la información disponible para cada impuesto y recurriendo, en los casos más complicados, a la relación estadística existente entre su recaudación observada y algún indicador de renta. Esta metodología ha sido utilizada en numerosos informes sobre la evolución de la financiación de las CCAA<sup>2</sup> para construir indicadores homogéneos de ingresos tributarios y financiación autonómica a igual esfuerzo fiscal que permiten comparaciones más ajustadas entre comunidades autónomas.

---

<sup>1</sup> Véase por ejemplo López Laborda (2015), Monés, Balletbò y de la Fuente (2016) y el reciente informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica (CERMF, 2017, párrafo 21 del capítulo 1).

<sup>2</sup> Véanse por ejemplo CERMF, 2017, cap. 1) y las series de informes anuales que comienzan con de la Fuente (2011 y 2013).

En el presente trabajo se propone un procedimiento mejorado para el cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). El procedimiento parte de la construcción de un indicador que intenta aproximar en cada año el coste recaudatorio de los principales beneficios fiscales introducidos por las CCAA en relación con la norma estatal de referencia. Tras validarlo estadísticamente, este indicador se utiliza para corregir la recaudación observada del impuesto en cada territorio desde 2002.

## **2. Cómo aproximar el coste de los beneficios fiscales en el ISD**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es uno de los tributos que mayor variabilidad presenta entre comunidades autónomas en la actualidad. Esto se debe a la combinación de la compleja estructura del tributo, en la que la cuota a pagar depende de múltiples parámetros (que además pueden ser diferentes según se trate de donaciones o de herencias), y al abundante uso que las CCAA han hecho de su amplia capacidad normativa sobre tales parámetros.

La base imponible del impuesto es el valor neto de la herencia o donación que viene a incrementar la capacidad económica del beneficiario. De esta cantidad, sin embargo, hay que deducir una serie de reducciones ligadas al grado de parentesco entre el fallecido y el beneficiario de la herencia (o entre el donante y el donatario) y a la naturaleza de los bienes transmitidos (vivienda habitual, empresa familiar, explotaciones agrícolas...), para llegar a la base liquidable. A la base liquidable se le aplica seguidamente una escala de gravamen progresiva para obtener la cuota íntegra del impuesto, que a su vez se multiplica por un coeficiente que varía con el grado de parentesco y con el patrimonio preexistente del beneficiario, para llegar a la denominada cuota tributaria. Finalmente, esta cuota puede verse reducida por deducciones y bonificaciones cuyos porcentajes también suelen ir ligados al grado de parentesco y al tipo de bien transmitido así como, en ocasiones, a la base imponible del impuesto o al patrimonio preexistente del beneficiario.

Las CCAA tienen capacidad normativa sobre todos los elementos del tributo y la han utilizado profusamente, generalmente para reducir la carga tributaria en los grados más cercanos de parentesco. En lo que sigue, trataré de cuantificar el impacto de los beneficios fiscales introducidos por las CCAA que están ligados al grado de parentesco, que son los más importantes cuantitativamente y los más sencillos de aproximar con la información existente. La mayor parte de estos beneficios toman la forma de bonificaciones o deducciones de la cuota tributaria y de reducciones de la base imponible, aunque algunas comunidades también han optado por modificar la escala de gravamen o los coeficientes multiplicadores que se aplican a la cuota íntegra. Las reducciones de la base imponible, a su vez, pueden ser de dos tipos: reducciones propias (no contempladas en la norma estatal) o mejoras de las estatales. En el primer caso las reducciones autonómicas se aplican después de las estatales y en el segundo las sustituyen.

Si la AEAT gestionase el ISD por cuenta de las CCAA la Agencia podría calcular directamente el impacto sobre la cuota a pagar por cada contribuyente de los cambios introducidos por cada comunidad autónoma en los distintos elementos del impuesto, de la misma forma que lo hace en el caso del IRPF. Sin embargo, dado que son las CCAA las que gestionan directamente el

tributo y que no se publican datos homogéneos y suficientemente detallados sobre las declaraciones del impuesto, no es posible realizar un cálculo exacto y directo de la recaudación normativa del ISD. Por tanto, hemos de conformarnos con una aproximación indirecta basada en la limitada información disponible sobre la distribución de la cuota pagada y del número de declarantes del impuesto por grados de parentesco y por tramos de base imponible.<sup>3</sup>

En lo que sigue se calcula, para cada comunidad y año, un indicador que resume la rebaja fiscal generada por los beneficios ligados al grado de parentesco y a las escalas de gravamen que han sido establecidos por las comunidades autónomas. Este indicador, al que denominaré *coeficiente agregado de bonificación equivalente*, mide el porcentaje en el que estos aspectos de la normativa autonómica reducen en promedio la cuota líquida a pagar en relación con la que se obtendría aplicando únicamente la normativa estatal.

#### **a. Información disponible y algunos ajustes**

La normativa autonómica en materia del ISD se resume cada año en un libro electrónico que publica el Ministerio de Hacienda (MH, 2018). Para cada año entre 2002 y 2016, he extraído de esta fuente los principales beneficios fiscales ligados al grado de parentesco que han sido establecidos por las distintas CCAA y las escalas de gravamen autonómicas que se desvían significativamente de la estatal. Si conociéramos en detalle la distribución (por grupos de parentesco, tramos de renta imponible y patrimonio preexistente) de los declarantes del impuesto en cada región y año, los efectos de cada uno de estos beneficios podrían calcularse directamente. Se trataría, básicamente, de aplicar en primer lugar la escala de gravamen estatal a cada grupo de contribuyentes y de sumar después las cuotas de los distintos grupos para obtener la cuota agregada a ingresar en cada comunidad bajo la norma estatal. Seguidamente se repetiría el ejercicio con la correspondiente escala autonómica, tras introducir las reducciones, bonificaciones y otros posibles beneficios. Finalmente, la diferencia entre las cuotas agregadas resultantes en cada caso nos daría el coste de los beneficios considerados que, expresado como porcentaje de la cuota original, sería el coeficiente agregado de bonificación equivalente que buscamos.

El principal problema que surge en la práctica es que disponemos sólo de información muy parcial sobre la distribución de los declarantes de acuerdo con su grupo de parentesco, base imponible y patrimonio preexistente. Esta información proviene fundamentalmente de un informe del Grupo de Trabajo sobre Imposición Patrimonial de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (CMCGT, 2007) y se refiere sólo a siete comunidades autónomas (Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, Madrid y Galicia) durante el año 2004. El Cuadro 1 muestra el desglose por grupos de parentesco y por tramos de patrimonio

---

<sup>3</sup> Mirando hacia delante, el informe del CERMF propone avanzar hacia una agencia tributaria compartida y única así como homogeneizar hasta la base liquidable todos los impuestos cedidos. Cualquiera de estas medidas simplificaría considerablemente el cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales. En su ausencia, convendría imponer por ley a las CCAA la obligación de calcular de manera homogénea la recaudación normativa de estos impuestos a partir de las propias liquidaciones. El coste sería muy pequeño y mejoraría enormemente la calidad de la recaudación normativa del sistema, que es esencial para calcular correctamente las transferencias de nivelación, comenzando por la ligada al Fondo de Garantía.

preexistente de la cuota a ingresar del impuesto y del número total de declarantes en el conjunto de las cinco comunidades para las que se dispone de los datos necesarios. El Cuadro 2 muestra la distribución de los declarantes y de la cuota a ingresar por tramos de base imponible para la muestra completa de siete regiones.

**Cuadro 1: Cuota a ingresar y no. total de declarantes desglose por grupos de parentesco y por tramos de patrimonio preexistente porcentajes del total, Año 2004, total 5 comunidades**

	% de la cuota total a ingresar			% del número total de declarantes		
	pat < 403k	pat > 403k	total	pat < 403k	pat > 403k	total
Grupo I	1,48%	0,03%	1,51%	2,72%	0,01%	2,73%
Grupo II	52,83	6,93%	59,76%	80,70%	1,06%	81,76%
Grupo III	26,18%	4,26%	30,44%	12,00%	0,22%	12,22%
Grupo IV	8,04%	0,25%	8,29%	3,27%	0,02%	3,29%
total	88,53%	11,47%	100%	98,69%	1,31%	100%

Notas:

- muestra integrada por Andalucía, Aragón, Cataluña, Galicia y Madrid  
 - Grupo I = descendientes y adoptados menores de 21 años; Grupo II = descendientes y adoptados de 21 o más años, ascendientes y adoptantes y cónyuges; Grupo III = colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad (hermanos, tíos, sobrinos y los padres o hijos políticos); Grupo IV = grados más lejanos y no familiares.

Fuente: CMCGT (2007), p. 38.

**Cuadro 2: Cuota a ingresar, desglose por tramos de la base imponible, porcentajes del total Año 2004, total 7 comunidades**

base imponible miles de euros	% de la cuota a ingresar	% de los declarantes	base imponible miles de euros	% de la cuota a ingresar	% de los declarantes
hasta 8	2,66%	45,83%	64 a 72	1,84%	1,42%
8 a 16	0,95%	14,92%	72 a 80	1,54%	1,23%
16 a 24	1,25%	9,30%	80 a 120	8,32%	3,88%
24 a 32	1,56%	6,24%	120 a 160	7,08%	1,87%
32 a 40	1,85%	4,34%	160 a 240	10,70%	1,56%
40 a 48	1,68%	3,15%	240 a 400	13,55%	0,98%
48 a 56	1,91%	2,48%	400 a 800	16,38%	0,56%
56 a 64	2,16%	1,95%	800 y mas	26,57%	0,30%

- Nota: muestra integrada por Andalucía, Aragón, Cataluña, Galicia, Madrid, Asturias y Canarias.

- Fuente: CMCGT (2007), p. 33.

Así pues, disponemos tan sólo de una aproximación basada en siete comunidades para un año determinado de la distribución agregada de las declaraciones del impuesto. No nos queda por tanto más remedio que utilizar esta única distribución para aproximar las distribuciones de interés, que sin duda diferirán entre regiones y variarán con el tiempo (aunque quizás no tanto con el grupo de parentesco). El error generado por esta forma de proceder podría ser importante, pero la intuición sugiere que un ajuste de estas características podría recoger buena parte de los efectos relevantes, ayudando por tanto a mejorar las estimaciones existentes hasta ahora de la recaudación por ISD que obtendrían las distintas CCAA aplicando una normativa uniforme.

Antes de comenzar los cálculos pertinentes, ha de tenerse en cuenta que en el ejercicio 2004 se introdujeron bonificaciones importantes de la cuota para el Grupo I en algunas de las regiones de las que proceden los datos del Cuadro 1, lo que hace que las cifras que allí se muestran estén sesgadas a la baja en cuanto al peso de este grupo de parentesco en lo que sería la cuota a pagar con la normativa estatal. Para corregir esta variable, partimos de los coeficientes de bonificación aplicables en 2003 y en 2004 (véase el Cuadro 3), que son los que determinarán la recaudación de 2004 dados los plazos habituales de liquidación del impuesto.<sup>4</sup>

**Cuadro 3: Coeficientes de bonificación para el Grupo I en 2003-4**

	2003	2004	promedio
<i>Cataluña</i>	0	0	0
<i>Galicia</i>	0	98,95%*	49,48%
<i>Andalucía</i>	0	0	0
<i>Aragón</i>	0	99%*	49,5%
<i>Canarias</i>	0	0	0
<i>Madrid</i>	0	99%	49,5%

**Cuadro 4: Cálculo del coeficiente medio de bonificación, Grupo I en 2004**

	Bonificación media 2003-04	fallecidos	renta per capita relativa	fallec*rpc	ponderación CCAA	calculo media ponderada
<i>Cataluña</i>	0	57.150	123	70.341	32,34%	0,00%
<i>Galicia</i>	49,48%	28.327	79	22.485	10,34%	5,11%
<i>Andalucía</i>	0	60.851	76	46.384	21,32%	0,00%
<i>Aragón</i>	49,50%	12.863	109	13.979	6,43%	3,18%
<i>Canarias</i>	0	11.896	94	11.209	5,15%	0,00%
<i>Madrid</i>	49,50%	38.920	137	53.132	24,43%	12,09%
<i>total</i>				217.530	100,00%	<b>20,39%</b>
<i>1/(1-cb)</i>						<b>1,26</b>

- Nota: el número de fallecidos corresponde al promedio de 2001 y 2002.

El primer paso para corregir este sesgo consiste en calcular un coeficiente medio de bonificación (*cb*) para el conjunto de las regiones incluidas en la muestra con las que estamos trabajando. Los cálculos se recogen en el Cuadro 4, donde las regiones se ponderan por el producto entre el número de fallecidos y un índice de renta per cápita relativa. La media ponderada de los coeficientes de bonificación resulta ser el 20,4%, lo que implica un coeficiente corrector de  $1/(1-0,204) = 1.26$  para la cuota agregada del Grupo I. Utilizando este coeficiente, en el Cuadro 5 se corrigen los pesos de los Grupos I y II en la cuota total a pagar con la escala estatal. En primera instancia, la aplicación del coeficiente corrector al Grupo I incrementa tanto su peso en el total como el propio total en 39 centésimas de punto. Volviendo a normalizar la suma de los pesos a 100%, el peso correspondiente al Grupo I pasa a ser del 1,89% y el del Grupo II del 59,53%. Estas

<sup>4</sup> En Aragón y Galicia se trata de aproximaciones pues los beneficios existentes no se fijan como bonificaciones. Los coeficientes aproximados de bonificación se calculan por el procedimiento general expuesto más adelante.

cifras, que se recogen en el Cuadro 6, son los coeficientes  $w_{Gi}$  que se utilizarán de aquí en adelante para calcular los tipos medios de bonificación a nivel agregado.

**Cuadro 5: Estimaciones ajustadas del peso de los grupos I y II en la cuota total a pagar con la escala estatal, 2004**

	Ponderaciones		
	Cuadro 1	corregidas	renormalizadas
Grupo I	1,51%	1,90%	$w_{G1} = 1,89\%$
Grupo II	59,76%	59,76%	$w_{G2} = 59,53\%$
total	100%	100,39%	100,00%

Una última pieza importante de información que utilizaremos con frecuencia es la escala estatal del impuesto de sucesiones, que se recoge en el Cuadro 6 (tras redondear a millares de euros los límites de los tramos de base imponible).

**Cuadro 6: Escala de gravamen del ISD, normativa estatal**

base liquidable desde	cuota íntegra	resto base liquidable hasta	tipo marginal de gravamen	% declarantes
0		8.000	7,65%	45,83%
8.000	612	8.000	8,50%	14,92%
16.000	1.292	8.000	9,35%	9,30%
24.000	2.040	8.000	10,20%	6,24%
32.000	2.856	8.000	11,05%	4,34%
40.000	3.740	8.000	11,90%	3,15%
48.000	4.692	8.000	12,75%	2,48%
56.000	5.712	8.000	13,60%	1,95%
64.000	6.800	8.000	14,45%	1,42%
72.000	7.956	8.000	15,30%	1,23%
80.000	9.180	40.000	16,15%	3,88%
120.000	15.640	40.000	18,70%	1,87%
160.000	23.120	80.000	21,25%	1,56%
240.000	40.120	160.000	25,50%	0,98%
400.000	80.920	400.000	29,75%	0,56%
800.000	199.920		34,00%	0,30%

- Fuente: BOE (2008). p. 38.

### b. Procedimiento general

Los principales beneficios fiscales autonómicos toman la forma de bonificaciones y deducciones de la cuota (*bc*) o reducciones de la base (*rb*) ligados a los distintos grupos de parentesco. Cuando las reducciones de la base coexisten con coeficientes elevados de bonificación (del 95% o más) los cálculos se realizan sólo con estos coeficientes, ignorando las reducciones de la base que en tales casos tienen un efecto muy pequeño sobre la cuota. En otros casos, se consideran ambos beneficios. Cuando estos son incompatibles entre sí (como por ejemplo en el Grupo II en Aragón en 2015), se elige el más favorable para cada intervalo de base imponible. Los cálculos que siguen se realizan utilizando exclusivamente la normativa sobre sucesiones, ignorando el



hecho de que la aplicable a donaciones es en ocasiones diferente. Puesto que las transmisiones *mortis causa* generan el grueso de la recaudación del impuesto, el error introducido por esta vía no debería ser muy elevado.<sup>5</sup>

El caso más sencillo es aquel en el que los beneficios fiscales para ambos grupos de parentesco se reducen a bonificaciones o deducciones de la cuota que se aplican sin límites ligados a la base imponible o al patrimonio preexistente. En tal caso, el coeficiente agregado de bonificación equivalente para la región  $r$  se calcula como

$$(1) \text{cbe}(r) = w_{GI} \text{cbe}_{GI}(r) + w_{GII} \text{cbe}_{GII}(r)$$

donde  $w_{GI}$  y  $w_{GII}$  son los pesos de los Grupos I y II de parentesco en la cuota agregada a pagar aplicando la normativa estatal (según las estimaciones ajustadas recogidas en el Cuadro 5) y  $\text{cbe}_{Gi}(r)$  el coeficiente de bonificación equivalente del grupo  $i$  en la región  $r$  en el año de interés. Si los coeficientes cambiasen durante el año, el cálculo se realizará utilizando una media de los valores pertinentes, ponderando cada uno de ellos por el número de meses durante la que estuvo vigente.

En algunos casos, los coeficientes de bonificación (o deducción) dependen de la base imponible o del patrimonio preexistente del beneficiario y pueden instrumentarse a través de coeficientes multiplicadores menores que la unidad. En estos casos, antes de aplicar la ecuación (1) resulta necesario estimar los tipos medios de bonificación equivalente para cada grupo de parentesco. Cuando se trata de reducciones de la base, también es posible calcular el ahorro inducido por cada reducción y dividirlo por la cuota agregada que se pagaría en su ausencia, obteniendo así un coeficiente de bonificación equivalente.

En ambos casos, los cálculos se realizarán utilizando una aproximación discreta a la distribución de declarantes por tramos de base imponible basada en los datos recogidos en el Cuadro 2. Trabajando con los Grupos I y II de manera separada, se introducen en primer lugar las reducciones de la base previstas en la norma estatal (16.000 euros para el Grupo II y 32.000 para el Grupo I, tomando el promedio sobre los importes establecidos según la edad del declarante) para obtener la base liquidable. Para cada tramo de base imponible se trabaja con un hipotético declarante representativo al que se le atribuye el valor medio del intervalo. Tras calcular la base imponible, se aplica la escala estatal de gravamen en cada tramo para obtener la cuota del impuesto y, ponderando cada tramo por su peso en el total de declarantes, se calcula la cuota media que pagaría cada grupo de parentesco bajo la norma estatal. Seguidamente, el cálculo se repite tras incorporar el beneficio de interés (o/y utilizando la escala de gravamen establecida por la comunidad cuando esta es diferente de la estatal) y se calcula el ahorro generado por el ejercicio de la capacidad normativa autonómica.

---

<sup>5</sup> No he encontrado un desglose de la recaudación agregada del ISD en el conjunto del país. En años recientes, sin embargo, las donaciones suponían menos del 25% de la recaudación del impuesto en Cataluña y menos del 10% en Andalucía. Véase:

[http://economia.gencat.cat/ca/70\\_ambits\\_actuacio/tributs/estadistiques\\_i\\_estudis\\_tributaris/series\\_i\\_estadistiques/series/](http://economia.gencat.cat/ca/70_ambits_actuacio/tributs/estadistiques_i_estudis_tributaris/series_i_estadistiques/series/)  
[https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/info\\_trib/estadisticas/estadisticas\\_plan.htm](https://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/info_trib/estadisticas/estadisticas_plan.htm)

**Cuadro 7: Cálculo de la cuota media bajo la norma estatal, Grupos I y II y del ahorro derivado de algunos beneficios fiscales**

**a. Cálculo de la cuota media bajo la norma estatal**

base imponible	% declarantes	base imponible media	Grupo II, con reduc. base estatal de 16k				Grupo I, con reduc. base estatal de 32k			
			base liquidable G2	cuota integra G2	cuota* % declarantes	% de la cuota	base liquidable G1	cuota integra G1	cuota* % decl	% de la cuota
hasta 8k	45,83%	4.000	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%
8 a 16	14,92%	12.000	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%
16 a 24	9,30%	20.000	4.000	306	28	0,65%	0	0	0	0,00%
24 a 32	6,24%	28.000	12.000	952	59	1,35%	0	0	0	0,00%
32 a 40	4,34%	36.000	20.000	1.666	72	1,65%	4.000	306	13	0,35%
40 a 48	3,15%	44.000	28.000	2.448	77	1,76%	12.000	952	30	0,79%
48 a 56	2,48%	52.000	36.000	3.298	82	1,86%	20.000	1.666	41	1,09%
56 a 64	1,95%	60.000	44.000	4.216	82	1,87%	28.000	2.448	48	1,26%
64 a 72	1,42%	68.000	52.000	5.202	74	1,68%	36.000	3.298	47	1,24%
72 a 80	1,23%	76.000	60.000	6.256	77	1,75%	44.000	4.216	52	1,37%
80 a 120	3,88%	100.000	84.000	9.826	381	8,68%	68.000	7.344	285	7,52%
120 a 160	1,87%	140.000	124.000	16.388	306	6,98%	108.000	13.702	256	6,76%
160 a 240	1,56%	200.000	184.000	28.220	440	10,02%	168.000	24.820	387	10,22%
240 a 400	0,98%	320.000	304.000	56.440	553	12,59%	288.000	52.360	513	13,54%
400 a 800	0,56%	600.000	584.000	135.660	760	17,30%	568.000	130.900	733	19,35%
800 +	0,30%	1.600.000	1.584.000	466.480	1.399	31,86%	1.568.000	461.040	1.383	36,51%
<i>total/media</i>					<b>4.392</b>	<b>100%</b>			<b>3.789</b>	<b>100%</b>

**b. Cálculo del ahorro derivado de algunos beneficios fiscales**

base imponible	% declarantes	base imponible media	Grupo II, con rb mejorada hasta 175k			Grupo I, mejora rb a 100% bi con max = 90k		
			base liquidable G2	cuota integra G2	cuota* % declarantes	base liquidable G1	cuota integra G1	cuota* % decl
hasta 8k	45,83%	4.000	0	0	0	0	0	0
8 a 16	14,92%	12.000	0	0	0	0	0	0
16 a 24	9,30%	20.000	0	0	0	0	0	0
24 a 32	6,24%	28.000	0	0	0	0	0	0
32 a 40	4,34%	36.000	0	0	0	0	0	0
40 a 48	3,15%	44.000	0	0	0	0	0	0
48 a 56	2,48%	52.000	0	0	0	0	0	0
56 a 64	1,95%	60.000	0	0	0	0	0	0
64 a 72	1,42%	68.000	0	0	0	0	0	0
72 a 80	1,23%	76.000	0	0	0	0	0	0
80 a 120	3,88%	100.000	0	0	0	10.000	782	30
120 a 160	1,87%	140.000	0	0	0	50.000	4.947	93
160 a 240	1,56%	200.000	25.000	2.142	33	110.000	14.025	219
240 a 400	0,98%	320.000	145.000	20.315	199	230.000	37.995	372
400 a 800	0,56%	600.000	425.000	88.358	495	510.000	113.645	636
800 +	0,30%	1.600.000	1.425.000	412.420	1.237	1.510.000	441.320	1.324
<i>total/media</i>					<b>1.965</b>			<b>2.674</b>
<i>ahorro en relación a escala estatal</i>					<b>2.428</b>			<b>1.114</b>
<i>% de ahorro/bonificación equivalente</i>					<b>55,27%</b>			<b>29,41%</b>

El Cuadro 7 resume el cálculo de la cuota media bajo la norma estatal y de los efectos de algunos beneficios fiscales que sirven como ejemplos. En el primer panel del cuadro, la escala estatal de gravamen se aplica a la base liquidable resultante de sustraer de la base imponible las reducciones estatales de la base fijadas para cada grupo de parentesco. El resultado es una cuota de 4.392 euros para el Grupo II y 3.789 euros para el Grupo I (a las que se aplicaría un coeficiente multiplicador de 1, siempre que el patrimonio preexistente sea inferior a 403.000 euros, como supondremos siempre). Además de estos importes, nos interesan como referencia los porcentajes de la cuota total que corresponden a cada intervalo de base imponible. Así por ejemplo, para calcular el ahorro generado por una bonificación de la cuota del 99% limitada a aquellos declarantes que tienen una base imponible inferior a 300.000 euros, calculamos en primer lugar la parte de la cuota total que corresponde a declarantes con bases inferiores a ese tope, sumando las celdas sombreadas en gris más 60/140-avos de la celda destacada en verde. En la última operación estoy suponiendo, por tanto, que la cuota a pagar se distribuye uniformemente dentro de cada intervalo de base imponible lo que, una vez más, no tiene por qué ser cierto pero permite una aproximación muy conveniente. La cantidad resultante de estos cálculos se multiplica finalmente por el tipo de bonificación del 99% para obtener el correspondiente coeficiente agregado de bonificación equivalente, que es el 42,54%.

En el panel inferior del Cuadro 7 se calculan los coeficientes agregados de bonificación correspondientes a otros dos beneficios fiscales. Para el Grupo II se considera el caso de una mejora de la reducción estatal de la base hasta 175.000 euros. Esto libera del impuesto a buena parte de los tramos de base imponible y reduce la cuota media desde 4.392 hasta 1.965 euros, lo que supone un ahorro medio de 1.965 euros o un coeficiente de bonificación equivalente del 55,27%. Para el Grupo I se considera una mejora de la reducción de la base hasta el 100% de la base imponible pero con un tope máximo de 90.000 euros para la reducción. En este caso, la bonificación equivalente sería del 29,41%.

### **c. Cálculos detallados para 2015**

Los detalles de los cálculos dependen de la naturaleza de los beneficios establecidos en cada caso. A modo de ilustración, en este apartado se repasan en detalle los cálculos necesarios para calcular los coeficientes agregados de bonificación equivalente de las distintas CCAA en el ejercicio 2015. El Cuadro 8 muestra los principales beneficios fiscales autonómicos ligados a los grupos I y II de parentesco que estaban vigentes durante ese año así como las comunidades que habían establecido una escala de gravamen propia y significativamente distinta de la estatal. Cuando la normativa cambia durante el transcurso del año, pueden coexistir dos beneficios diferentes en el ejercicio, que se recogen en la misma celda del cuadro separados por el símbolo “/” y utilizando *v DD/MM* para indicar la fecha de entrada en vigor del segundo. En esos casos, se calculan coeficientes separados de bonificación para los distintos intervalos definidos por los cambios de normativa y un coeficiente medio para el ejercicio (y para cada uno de sus semestres) ponderando los subperíodos por su duración.

**Cuadro 8: Principales beneficios fiscales ligados al grado de parentesco, ejercicio 2015**

	<i>Grupo I</i>	<i>Grupo II</i>	<i>Notas</i>	<i>bonif equiv.</i>
<i>Cataluña</i>	<i>rb mejora hasta 100-196k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE</i>	<i>rb mejora hasta 50-100k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE</i>	La tarifa propia se aplica también a G3 y 4.	63.11%
<i>Galicia</i>	<i>bc 99% + TE</i>	<i>TE</i>		41.40%
<i>Andalucía</i>	<i>rb 100% si bi&lt;175k</i>	<i>rb 100% si bi&lt;175k</i>	Se exige también pat <403k pero se ignora en los cálculos.	18.34%
<i>Asturias</i>	<i>cm 0.00 a 0.04 s pat</i>	<i>bc 100% si bi&lt;150k</i>	GII: se exige pat < 403k, lo que se ignora en los calcs.	17.65%
<i>Cantabria</i>	<i>bc 99%</i>	<i>bc 99%</i>		60.80%
<i>La Rioja</i>	<i>bc 99%</i>	<i>bc 99%</i>		60.80%
<i>Murcia</i>	<i>bc 99%</i>	<i>0/ bc 50% v 8/8</i>		14.27%
<i>Valencia</i>	<i>rb mejora a 100-156k + bc 75%</i>	<i>rb mejora a 100k y bc 75%</i>		52.50%
<i>Aragón</i>	<i>rb 100% con max = 3M</i>	<i>bc 65% o rb 100% con max tot 150k</i>	GI: se supone que equivale a una bonificación del 99%. GII: ha de elegirse entre la bonificación o la reducción de la base.	47.49%
<i>C-La Mancha</i>	<i>bc 95%</i>	<i>bc 95%</i>		58.35%
<i>Canarias</i>	<i>rb mejora a 100% con max = 40k a 140k s edad</i>	<i>rb mejora a 20-40k</i>		6.63%
<i>Extremadura</i>	<i>bc 99%</i>	<i>bc 90% a 99% s bi para bi &lt; 600k</i>	Grupo II, se requiere pat < 600k, lo que se ignora en los cálculos	35.80%
<i>Baleares</i>	<i>bc 99%</i>	<i>bc tq la bi tribute al 1%</i>		57.19%
<i>Madrid</i>	<i>bc 99%</i>	<i>bc 99%</i>		60.80%
<i>Cast. y León</i>	<i>rb mejora a 175k</i>	<i>rb mejora a 175k</i>		33.81%

- *Clave:*

*bc* = bonificación o deducción de la cuota

*rb* = reducción de la base

*cm* = coeficientes multiplicadores

*tq* = tal que

*s* = según

+ *TE* = tiene tarifa específica, significativamente distinta de la estatal

*edad* = edad (generalmente de los hijos menores de 21 años)

*ch* = caudal hereditario (valor total de la herencia, a dividir entre los herederos)

*bi* = base imponible

*bl* = base liquidable

*pat* = patrimonio preexistente del beneficiario

*v DD/MM* = entra en vigor en el día/mes

Algunas comunidades, como Cantabria, la Rioja y Castilla la Mancha fijan tipos únicos de bonificación para cada grupo de parentesco que se aplican sin restricción alguna, lo que hace muy sencillo el cálculo del coeficiente agregado de bonificación como una media ponderada de estos tipos. En Extremadura (Grupo II), Asturias (Grupo II) y Cataluña, el coeficiente de bonificación depende de la base imponible. En estos casos, he utilizado las distribuciones "nacionales" de las declaraciones por tramos de base imponible dentro de cada grupo recogidas en el primer panel del Cuadro 7 para aproximar el tipo medio de bonificación en la región.<sup>6</sup> El

<sup>6</sup> Cuando el Cuadro 2 se utiliza de esta forma, se supone que la cuota se distribuyen de manera uniforme dentro de cada intervalo de base imponible. Esta hipótesis permite calcular fácilmente la masa asociada a cualquier intervalo de interés, aún cuando éste no coincida con los tramos fijados en la escala de gravamen

Cuadro 8 resume el cálculo para el caso del Grupo II de parentesco en Extremadura, donde el coeficiente de bonificación puede adoptar cuatro valores diferentes en función de la base imponible del declarante.

**Cuadro 9: Cálculo del tipo medio de bonificación para el Grupo II en Extremadura**

<i>base imponible</i>	<i>bonificación</i>	<i>peso</i>	<i>bonif*peso</i>
0 a 175k	99%	30.11%	29.81%
175k a 325k	95%	14.83%	14.09%
325k a 600k	90%	14.55%	13.10%
más de 600k	0%	40.51%	0.00%
total = media			<b>56.99%</b>

Incidentalmente, el Cuadro ilustra un problema de *escalón* o *error de salto* que aparece con cierta frecuencia en la normativa autonómica del ISD. Un declarante extremeño con una base imponible de 600.000 euros vería reducida su cuota tributaria en un 90%, mientras que otro en idénticas circunstancias pero con una base imponible de 600.001 euros no tendría derecho a ninguna bonificación.<sup>7</sup> Esto implica que un euro adicional de herencia aumentaría la factura fiscal en más de 100.000 euros, lo que no parece razonable. Un problema similar existe en Asturias, donde la bonificación del 100% se pierde por completo una vez se alcanzan los 150.000 euros de base imponible. El problema no surge, sin embargo, en el caso de Cataluña, donde existe una tarifa progresiva que determina un coeficiente de bonificación que desciende con la base imponible pero sin originar errores de salto.

En Asturias, las bonificaciones al Grupo I se introducen a través de los coeficientes multiplicadores, que a diferencia de los estatales son inferiores a la unidad y reducen por tanto la cuota del impuesto. El Cuadro 10 muestra la información pertinente. Para llegar a la cuota tributaria, la cuota íntegra del Grupo I se multiplica en Asturias por un coeficiente que va de 0,00 a 0,04 dependiendo del patrimonio preexistente del beneficiario, en contraste con lo que sucede en la norma estatal, donde los coeficientes van de 1,00 a 1,20. Para cada tramo de patrimonio, el cociente entre los dos coeficientes nos da el porcentaje implícito de bonificación, que iría del 96,67% al 100,00%. Para calcular el coeficiente medio de bonificación habría que

---

del impuesto. Así por ejemplo, el % total de la cuota que corresponde a bases imponibles entre 0 y 12.000 euros se aproximaría como  $2,66\% + 0,95\% * 4/8$ , esto es, el peso total del tramo de 0 a 8k más 4/8 del tramo de 8 a 12k. En el caso de Cataluña, he supuesto, sin base alguna, que las bases imponibles superiores a 3 millones de euros representan un 1% de la cuota agregada del impuesto y que la parte restante de la cuota que corresponde a bases imponibles superiores a 800.0000 euros se reparte a partes iguales entre los tramos que establece la escala de gravamen catalana por encima de esta cantidad. En el caso del Grupo 2, el tipo medio de bonificación se aproxima por una media del tipo medio calculado a partir de la escala citada y del correspondiente a los cónyuges (que es siempre del 99%), utilizando el peso medio de los cónyuges en los declarantes del Grupo 2 en 2013 de acuerdo con Generalitat de Catalunya (2017, p. 12).

<sup>7</sup> En principio, los problemas de este tipo deberían ser corregidos de oficio por la Administración correspondiente en aplicación del artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, que dispone lo siguiente: "La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso." La posición mayoritaria en la doctrina tributarista es favorable a una interpretación de esta disposición en sentido amplio que incluiría todos los elementos del impuesto y no sólo los tipos de gravamen.

ponderar estos coeficientes por el peso (en la cuota agregada a pagar dentro del Grupo I) de cada tramo de patrimonio. Desafortunadamente, la única información sobre estos pesos que tenemos (Cuadro 1) se refiere al peso del primer tramo, que supone un  $(1,48\% / 1,51\%) = 98,01\%$  de la cuota a pagar dentro del Grupo I. Por lo tanto, la media ha de estar por encima de 99,93% que es el valor que obtendríamos si todo el resto de la cuota a pagar proviniese del tramo con la bonificación más baja. A falta de información para afinar más, se utilizará esta cifra.

**Cuadro 10: Coeficientes multiplicadores y bonificación implícita, Asturias GI en 2015**

<i>Patrimonio preexistente</i>	<i>cm Asturias GI</i>	<i>Estado GI y II</i>	<i>ratio</i>	<i>bonificación implícita</i>	<i>Peso en cuota a pagar GI</i>
0 a 403k	0,00	1,00	0,000	100,00%	98,01%
403 a 2M	0,02	1,05	0,019	98,10%	
2M a 4M	0,03	1,10	0,027	97,27%	
más de 4M	0,04	1,20	0,033	96,67%	1,99%
valor mínimo				<b>99,93%</b>	

Las reducciones de la base también adoptan formas diferentes en distintas comunidades. En algunas de ellas existen reducciones del 100% de la base imponible que tienen el mismo efecto que las bonificaciones del 100% de la cuota. En Andalucía esta reducción se aplica únicamente a aquellos declarantes cuya base imponible no supere los 175.000 euros, por lo que surge un efecto escalón como el ya comentado. En Canarias y Aragón (Grupo I), el tope se pone no a la base imponible sino a la propia reducción (y en ocasiones al valor total de todas las reducciones aplicables), cuyo valor se congela una vez alcanzado el tope pero no desaparece para tramos superiores de base imponible. Los cálculos para el caso canario (con un tope medio de 90.000 euros para el Grupo I) se recogen en el panel inferior del Cuadro 7. En Aragón, el tope de 3 millones de euros para la reducción plantea un problema, pues no tenemos información detallada sobre la cola superior de la distribución, por lo que ha sido necesario asignar un valor un tanto a ojo al correspondiente coeficiente de bonificación equivalente, que he fijado en el 99% por lo elevado del tope.<sup>8</sup> En Canarias (Grupo II) y Castilla y León, las reducciones de la base no varían con la base imponible, aunque posiblemente sí con la edad (en cuyo caso se trabaja con el punto medio del posible intervalo de valores). Para calcular la bonificación equivalente, se trabaja también como en el Cuadro 7, en cuyo panel inferior se calcula el coeficiente de bonificación agregado correspondiente al Grupo II de Castilla y León. En algunas comunidades, como Cataluña, el importe de la reducción de la base en el Grupo II depende del tipo de parentesco. En estos casos, se trabaja con una reducción media que se calcula

<sup>8</sup> Sí sabemos que una reducción de la base del 100% limitada a declarantes con bases imponibles de 800.000 euros supondría un ahorro del 68% de la cuota agregada del Grupo I. Con un límite de 3M, muchos de los declarantes con bases imponibles superiores a esta cantidad estarían también exentos del impuesto y el resto disfrutarían de una reducción de 3M, por lo que sólo se pagaría el impuesto en lo más extremo de la cola superior (que no sabemos cuanto pesa en términos de cuota).

ponderando la correspondiente a cada tipo de parentesco por el peso de éste en el número total de declarantes del Grupo II.<sup>9</sup>

Algunas regiones restringen ciertas bonificaciones o reducciones a declarantes con patrimonios preexistentes por debajo de un determinado umbral que suele estar por encima de los 400.000 euros. Estas restricciones se ignoran en mis cálculos por falta de información suficiente para incorporarlas. De acuerdo con el Cuadro 1, los declarantes con patrimonios superiores a 400 mil euros suponen tan sólo un 11% de la recaudación total, por lo que una vez más cabe esperar que el error generado por esta vía no sea demasiado importante.

Un caso peculiar es el del Grupo II en Baleares, donde se establece una deducción variable de la cuota que se fija de forma que la cuota del impuesto se reduzca a un 1% de la base imponible. El cálculo de la bonificación equivalente se realiza por el procedimiento habitual.

Por último, tenemos los casos de Galicia y Cataluña, que son las únicas comunidades que hasta 2015 habían introducido una tarifa significativamente distinta de la nacional, a las que se une Baleares en 2016 (véase el Cuadro 11). Estas comunidades han establecido también bonificaciones y reducciones de la cuota similares a otras ya comentadas. Los cálculos necesarios para obtener el coeficiente de bonificación equivalente se realizan por el procedimiento habitual, pero utilizando la escala de gravamen específica de cada comunidad para calcular la cuota resultante con cada beneficio autonómico y comparando el resultado con el obtenido bajo la escala de gravamen y reducciones de la base estatales.<sup>10</sup> En Galicia y Baleares, la escala que se muestra en el Cuadro 11 se aplica sólo a los Grupos I y II en transmisiones *mortis causa*, mientras que en Cataluña se trata de la escala general del impuesto y se aplica por tanto a todos los grupos de parentesco.<sup>11</sup> En este caso, por tanto, se calcula también un coeficiente de bonificación equivalente para (el conjunto de los Grupos III y IV), que se incorpora al cálculo del coeficiente de bonificación agregado por el procedimiento habitual.

### Cuadro 11: Escalas de gravamen significativamente distintas de la estatal

#### a. Galicia, para transmisiones *mortis causa*, Grupos I y II, desde 2008

	<i>base liquidable hasta</i>	<i>cuota íntegra</i>	<i>resto base liquidable hasta</i>	<i>tipo de gravamen</i>
0 a 50k	0	0	50.000	5%
50 a 125k	50.000	2.500	75.000	7%
125 a 300k	125.000	7.750	175.000	9%
300 a 800k	300.000	23.500	500.000	11%
800 a 1.600k	800.000	78.500	800.000	15%
1.6M y más	1.600.000	198.500	resto	18%

<sup>9</sup> A estos efectos, se utilizan los datos correspondientes a Cataluña en 2013, tomados de (GC 2018, p. 12). De acuerdo con esta fuente, los hijos o adoptados suponían el 72,83% del total de declarantes del Grupo II, los cónyuges el 24,60%, los otros descendientes el 1,37% y los ascendientes el 1,20%.

<sup>10</sup> En el caso catalán, la bonificación media de la cuota calculada más arriba se aplica a la cuota media calculada utilizando la escala catalana.

<sup>11</sup> Además, la norma catalana mantiene para todos los tramos de patrimonio los coeficientes multiplicadores estatales correspondientes al primer tramo de patrimonio, con lo que el ahorro derivado de la nueva escala para los Grupos III y IV no se reduce por esta vía y de hecho se incrementa para los contribuyentes con mayor patrimonio neto.

**b. Cataluña, tarifa general, desde 2010**

	<i>base liquidable hasta</i>	<i>cuota integra</i>	<i>resto base liquidable hasta</i>	<i>tipo de gravamen</i>
0 a 50k	0	0	50.000	7%
50 a 150k	50.000	3.500	150.000	11%
150 a 400k	150.000	14.500	400.000	17%
400 a 800k	400.000	57.000	800.000	24%
800 y más	800.000	153.000	resto	32%

**c. Baleares, para transmisiones *mortis causa*, Grupos I y II, desde 2016**

	<i>base liquidable hasta</i>	<i>cuota integra</i>	<i>resto base liquidable hasta</i>	<i>tipo de gravamen</i>
0 a 700k	0	0	700.000	1%
700k a 1M	700.000	7.000	300.000	8%
1 a 2M	1.000.000	31.000	1.000.000	11%
2 a 3M	2.000.000	141.000	1.000.000	15%
3M y más	3.000.000	291.000	1.000.000	20%

**c. Resultados**

El Cuadro 12 muestra la evolución de los coeficientes de bonificación equivalentes regionales trabajando con medias anuales. Los Cuadros A.3 y A.4 del Anexo muestran los correspondientes valores semestrales, que coinciden con las medias anuales siempre que no hay cambios legislativos que entren en vigor durante el transcurso del año.

**Cuadro 12: Coeficientes agregados de bonificación equivalente, medias anuales**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<i>Cataluña</i>	1,32%	1,64%	1,64%	1,64%	1,64%	1,64%	1,64%	1,64%
<i>Galicia</i>	0,00%	0,00%	1,87%	1,87%	1,87%	1,87%	15,04%	41,40%
<i>Andalucía</i>	0,00%	0,00%	13,44%	13,44%	13,44%	13,44%	18,34%	18,34%
<i>Asturias</i>	0,00%	0,00%	1,87%	1,87%	1,87%	15,06%	15,06%	15,06%
<i>Cantabria</i>	0,00%	60,64%	60,64%	60,64%	60,64%	60,64%	60,64%	60,64%
<i>La Rioja</i>	0,00%	0,00%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%
<i>Murcia</i>	0,00%	0,00%	1,87%	8,27%	14,66%	33,11%	60,32%	60,32%
<i>Valencia</i>	0,00%	0,00%	1,87%	6,89%	13,09%	60,80%	60,80%	60,80%
<i>Aragón</i>	0,00%	0,00%	1,87%	1,87%	1,87%	1,87%	32,31%	32,31%
<i>C-La Mancha</i>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,79%	1,79%	58,35%	58,35%
<i>Canarias</i>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	3,20%	61,36%	61,36%
<i>Extremadura</i>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,16%	0,16%	0,16%	0,16%
<i>Baleares</i>	0,00%	0,04%	1,87%	6,89%	6,89%	57,19%	57,19%	57,19%
<i>Madrid</i>	0,00%	0,00%	1,87%	16,28%	26,86%	60,80%	60,80%	60,80%
<i>Cast. y León</i>	0,00%	0,59%	1,87%	9,21%	19,01%	60,80%	60,80%	60,80%
<i>media</i>	0,09%	4,19%	10,10%	12,64%	14,97%	28,88%	41,58%	43,33%

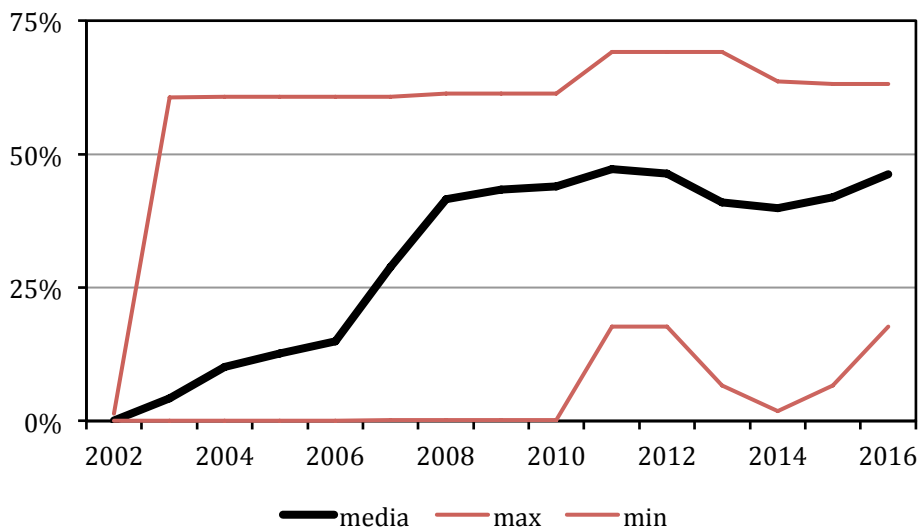


**Cuadro 12: Continuación**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Cataluña	42,57%	69,13%	69,13%	69,13%	63,61%	63,11%	63,11%
Galicia	41,40%	41,40%	41,40%	41,40%	41,40%	41,40%	54,68%
Andalucía	18,34%	18,34%	18,34%	18,34%	18,34%	18,34%	18,34%
Asturias	17,65%	17,65%	17,65%	17,65%	17,65%	17,65%	17,65%
Cantabria	26,58%	26,58%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%
La Rioja	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,53%
Murcia	60,32%	60,32%	41,00%	14,53%	1,87%	14,27%	31,64%
Valencia	60,80%	60,80%	60,80%	57,24%	52,50%	52,50%	52,50%
Aragón	32,31%	32,31%	33,04%	35,95%	41,97%	47,49%	32,62%
C-La Mancha	58,35%	58,35%	58,35%	58,35%	58,35%	58,35%	53,78%
Canarias	61,36%	61,36%	34,00%	6,63%	6,63%	6,63%	61,36%
Extremadura	0,16%	21,67%	21,67%	21,67%	21,67%	35,80%	35,80%
Baleares	57,19%	57,19%	57,19%	57,19%	57,19%	57,19%	55,18%
Madrid	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%	60,80%
Cast. y León	60,80%	60,80%	60,80%	33,81%	33,81%	33,81%	33,81%
media	43,96%	47,17%	46,39%	40,95%	39,83%	41,93%	46,17%

El Gráfico 1 muestra la evolución de la media aritmética de los coeficientes de bonificación equivalente regionales y del máximo y el mínimo en la muestra. Como allí se observa, los beneficios fiscales ligados al grado de parentesco se han ido generalizando y aumentando en importancia con el paso del tiempo. El mayor incremento del coeficiente medio se produce entre 2006 y 2008. La tendencia al alza se invierte temporalmente durante la parte final de la crisis pero se reanuda con el comienzo de la recuperación.

**Gráfico 1: Coeficiente agregados de bonificación equivalente evolución de la media regional, el máximo y el mínimo**



### 3. Estimación de la recaudación homogénea del ISD

En de la Fuente (2011) se propone un sencillo procedimiento para aproximar la *recaudación homogénea* del ISD en las CCAA (esto es, la recaudación que se obtendría en cada territorio

aplicando una normativa uniforme en todo el país) sin necesidad de analizar explícitamente los cambios que ha introducido cada comunidad en la normativa del impuesto. Tras estimar una regresión lineal de la recaudación observada por fallecido y el PIB per cápita con datos de corte transversal, la recaudación homogénea de cada territorio se calcula a partir de la predicción del modelo estimado, que depende sólo del nivel de renta. El procedimiento, por tanto, no controla explícitamente por las diferencias normativas existentes entre regiones sino que las relega al término de error de la regresión. Si las diferencias normativas entre regiones son relativamente reducidas y no están correlacionadas con el nivel de renta, este procedimiento debería ofrecer una aproximación razonable a la recaudación que habría obtenido cada región si en todas ellas se aplicase una misma normativa que intuitivamente correspondería a la “normativa media” aplicada en la muestra.

A los efectos que nos interesan, el procedimiento esbozado en el párrafo anterior presenta dos problemas importantes. El primero es que no está claro que podamos relegar las diferencias normativas en el ISD al término de error sin que este viole alguna de las hipótesis del modelo clásico de regresión. Como se ha visto en la sección anterior, los beneficios fiscales en el impuesto han ido extendiéndose y ganando en importancia, no siendo descartable además que su magnitud esté correlacionada con el nivel de renta. El segundo problema es que el procedimiento no permite calcular una recaudación homogénea definida en relación a una escala de gravamen fija, lo que hace imposible cuantificar la pérdida de ingresos potenciales que ha supuesto la extensión de los beneficios fiscales en este campo.

Para solventar ambos problemas, resulta necesario desarrollar un procedimiento más afinado de estimación de la recaudación homogénea del tributo que incorpore explícitamente la información disponible sobre los principales beneficios fiscales existentes en cada comunidad autónoma y calcule su coste en relación a una referencia fija. En el resto de esta sección se desarrolla un nuevo procedimiento de estimación de la recaudación homogénea del ISD que intenta resolver ambos problemas utilizando los coeficientes de bonificación equivalentes calculados en la sección anterior. Básicamente, se trata de ajustar directamente la recaudación observada utilizando los coeficientes de bonificación equivalentes. Antes de hacer esto, se comprueba que el indicador de beneficios fiscales construido en la sección anterior contiene en efecto información que ayuda a explicar la recaudación observada y se estima empíricamente un parámetro corrector que se aplica al coeficiente de bonificación equivalente antes de utilizarlo para ajustar la recaudación observada del ISD.

Sea  $robs$  la recaudación observada por fallecido. Si el coeficiente de bonificación equivalente ( $cbe$ ) recogiese correctamente todos los beneficios fiscales establecidos por las comunidades autónomas, tendríamos que

$$(1) \text{ } robs = (1-cbe)*rbruta$$

donde  $rbruta$  es la cuota bruta del impuesto que se obtendría con la normativa estatal del impuesto en ausencia de los beneficios fiscales establecidos por las CCAA. Si suponemos que  $rbruta$  se puede aproximar como una función lineal de algún indicador de renta per cápita,  $rpc$ , obtenemos la siguiente expresión,

$$(2) \text{ robs} = (1 - cbe) * (c + d * rpc)$$

que relaciona la recaudación observada del ISD con el nivel de renta y el coeficiente estimado de bonificación equivalente. Generalizando ligeramente esta expresión, obtenemos la ecuación a estimar

$$(3) \text{ robs} = (1 - a * cbe) * (c + d * rpc)$$

donde he introducido un parámetro adicional,  $a$ , que multiplica a  $cbe$ . Antes de utilizar  $cbe$  para ajustar la recaudación observada, es importante descartar la hipótesis de que esta variable no aporta información alguna que ayude a explicar la recaudación observada (esto es, que  $a = 0$ ). La estimación también nos dirá si podemos suponer que  $a = 1$ , esto es, que  $cbe$  recoge correctamente todos los beneficios fiscales relevantes, o si conviene corregirlo, al alza o a la baja, antes de calcular la recaudación ajustada que se utilizará en el paso siguiente.

La ecuación (3) se estima por NLS con datos de corte transversal año a año comenzando en 2006, una vez los beneficios fiscales en el ISD se han convertido en una práctica habitual. La variable dependiente es la recaudación observada por fallecido. Para construirla, la recaudación real del tributo en el año  $t$  se divide por el número de defunciones de residentes en  $t-0.5$  (INE, 2018b) para calcular la recaudación media por fallecido suponiendo un desfase de seis meses (que es el plazo máximo para liquidar el impuesto) entre el fallecimiento y la liquidación del tributo.<sup>12</sup> La variable así construida se normaliza por su promedio en el conjunto de las comunidades de régimen común y se regresa sobre el coeficiente de bonificación equivalente y un indicador de renta per cápita. A diferencia de de la Fuente (2011), donde el regresor es el PIB per cápita del año en curso, aquí el indicador de renta que se utiliza es el promedio del índice de PIB per cápita relativo durante los 40 años anteriores a  $t$ , permitiendo así que la acumulación de riqueza de los fallecidos en  $t$  refleje la situación económica regional a lo largo de buena parte de su vida. En cuanto al otro regresor, se mantiene la hipótesis de un desfase medio de seis meses, de forma que en el período  $t$  se utiliza la media aritmética de los valores de  $cbe$  correspondientes al segundo semestre de  $t-1$  y al primer semestre de  $t$  (recogida en el Cuadro A.5 del Anexo). Por último, en algunos años puntuales se añade una variable ficticia dentro del segundo paréntesis de la ecuación (3) para recoger picos muy atípicos de recaudación que podrían deberse a la existencia de grandes herencias en regiones pequeñas.

El Cuadro 13 muestra los resultados de la estimación. Centrándonos en el coeficiente de  $cbe$ , vemos que esta variable es significativamente distinta de cero en prácticamente todos los años y significativamente menor que la unidad en la mayor parte de ellos. Por lo tanto, los coeficientes de bonificación equivalente que hemos calculado a partir de ciertos tipos de beneficios fiscales sí que aportan información útil para explicar el comportamiento de la recaudación del ISD pero parecen estar al menos ligeramente sesgados al alza como estimadores del coste total del conjunto de los beneficios fiscales de cada región.<sup>13</sup> Para evitar este sesgo, utilizamos el valor

<sup>12</sup> El número de fallecidos durante  $t-0.5$  se aproxima como la media aritmética de los fallecimientos en  $t$  y en  $t-1$ .

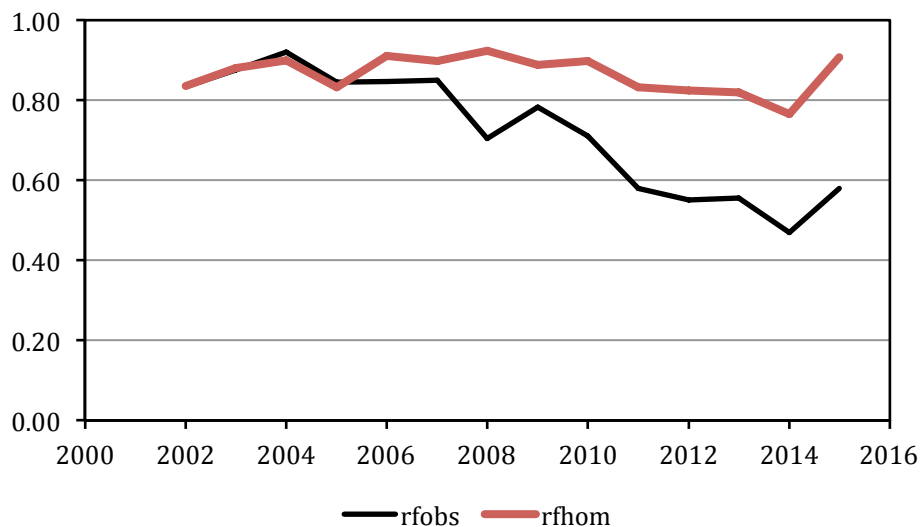
<sup>13</sup> Una posible explicación alternativa o complementaria de este resultados es que el error de medición que sin duda incluye  $cbe$  tiende a sesgar hacia cero su coeficiente estimado, lo que podría llevarnos a rechazar erróneamente la hipótesis de que  $a = 1$ . Pese a ello, he preferido utilizar el valor estimado de  $a$  por

**Cuadro 13: Estimación de la relación entre la recaudación observada por fallecido y otras variables (ecuación (3))**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	media
<i>a (cbe)</i>	0,586	0,403	0,827	0,706	0,783	0,973	1,007	0,652	0,655	0,646	0,928	<b>0,742</b>
	[0,221]	[0,208]	[0,092]	[0,109]	[0,100]	[0,097]	[0,086]	[0,263]	[0,241]	[0,143]	[0,170]	
<i>c (const)</i>	-109,5	-103,3	-136,7	-130,7	-95,5	-168,9	-203,5	-93,5	-75,8	-54,4	-219,0	
	(3,67)	(3,14)	(4,67)	(4,02)	(2,99)	(2,92)	(3,12)	(1,06)	(0,89)	(1,20)	(2,10)	
<i>d (rpc40)</i>	2,146	2,108	2,711	2,655	2,537	3,786	4,275	2,456	2,301	1,968	4,112	
	(6,89)	(5,84)	(8,32)	(7,33)	(6,68)	(5,19)	(5,22)	(2,21)	(2,17)	(3,51)	(3,15)	
<i>doutlier</i>								238,7		95,4		
								(2,53)		(3,07)		
<i>R<sup>2</sup></i>	0,965	0,964	0,976	0,970	0,980	0,974	0,974	0,950	0,940	0,984	0,954	
<i>outlier</i>								Cant		Bal		

- Nota: Estadísticos t (entre paréntesis) o errores estándar [en corchetes] debajo de cada coeficiente estimado. La ecuación estimada en *Stata* es de la forma:  
 $nl(rfyr = ((1 - \{a\} * cbyr) * (\{c\} + \{d\} * rpc40yr + \{e\} * doutreg)))$

**Gráfico 2: Correlación con el el indicador de renta per capita (rpc40) de la recaudación observada por fallecido (rfobs) y de la recaudación homogénea por fallecido (rfhom)**



- Nota: para calcular el coeficiente de correlación con la renta per cápita, en 2013 se excluye Cantabria y en 2015 Baleares.

medio estimado de  $a$  ( $\bar{a} = 0,742$ ) para corregir la recaudación observada, obteniendo así una estimación de la recaudación homogénea o ajustada (total o por fallecido) que vendrá dada por

$$(4) r_{hom} = \frac{r_{obs}}{1 - \bar{a} * cbe}$$

El Gráfico 2 muestra la correlación de la recaudación observada y homogénea por fallecido con el indicador de renta per cápita. Tal como cabría esperar, la correlación de la recaudación observada por fallecido con la renta per cápita se va reduciendo según se van extendiendo los beneficios fiscales en el ISD. Cuando la recaudación se ajusta utilizando el indicador construido

prudencia, esto es, para intentar asegurarme de que la corrección a la recaudación observada no es excesiva.

en la sección anterior, sin embargo, la correlación se mantiene mucho más estable, lo que sugiere que el ajuste elimina el grueso del ruido introducido por los beneficios fiscales autonómicos.

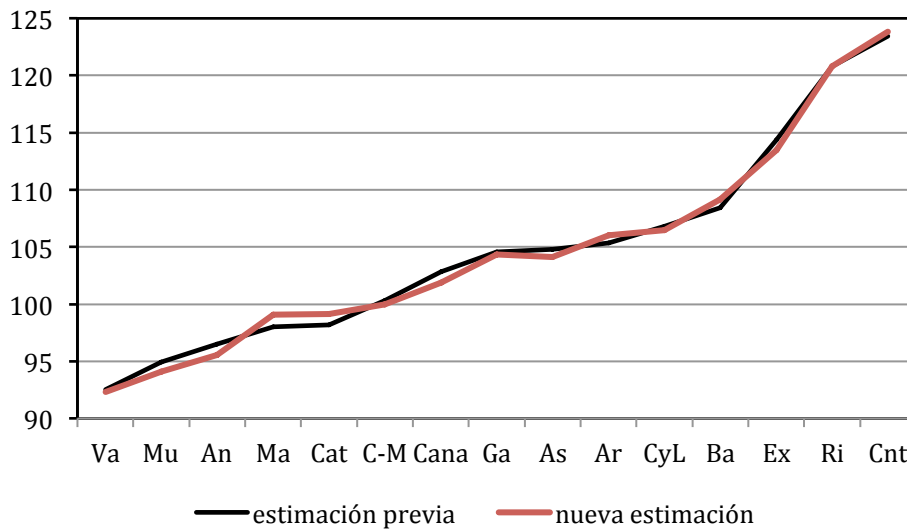
**Cuadro 14: Ajuste por homogeneización a la recaudación observada del Impuesto de Sucesiones y Donaciones**  
millones de euros

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<i>Cataluña</i>	3	4	6	7	8	10	12	10
<i>Galicia</i>	0	0	1	2	3	3	3	54
<i>Andalucía</i>	0	0	10	23	28	31	43	45
<i>Asturias</i>	0	0	0	1	1	5	9	9
<i>Cantabria</i>	0	7	19	29	20	29	28	29
<i>La Rioja</i>	0	0	5	10	13	15	14	13
<i>Murcia</i>	0	0	0	2	5	12	24	26
<i>Valencia</i>	0	0	1	6	17	73	110	89
<i>Aragón</i>	0	0	1	2	2	2	20	38
<i>C.-Mancha</i>	0	0	0	0	0	1	23	64
<i>Canarias</i>	0	0	0	0	0	1	16	37
<i>Extremadura</i>	0	0	0	0	0	0	0	0
<i>Baleares</i>	0	0	0	2	4	27	44	42
<i>Madrid</i>	0	0	3	38	103	255	337	373
<i>Cast. y León</i>	0	0	1	8	22	68	102	104
<i>total</i>	3	11	49	129	226	532	786	933
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
<i>Cataluña</i>	106	255	357	314	306	404	393	
<i>Galicia</i>	70	77	85	69	104	73	75	
<i>Andalucía</i>	49	51	50	54	58	63	60	
<i>Asturias</i>	15	16	16	18	16	17	17	
<i>Cantabria</i>	21	11	20	63	29	30	28	
<i>La Rioja</i>	15	18	13	15	14	14	12	
<i>Murcia</i>	27	21	25	11	1	1	12	
<i>Valencia</i>	103	107	101	118	118	124	114	
<i>Aragón</i>	40	40	43	43	57	57	67	
<i>C.-Mancha</i>	61	51	49	50	54	52	48	
<i>Canarias</i>	40	31	29	3	3	4	17	
<i>Extremadura</i>	0	4	8	10	9	11	15	
<i>Baleares</i>	41	40	41	48	61	65	55	
<i>Madrid</i>	282	292	330	349	355	296	345	
<i>Cast. y León</i>	94	97	114	73	56	57	66	
<i>total</i>	965	1.112	1.283	1.238	1.239	1.270	1.325	

- Nota: ajuste = recaudación homogénea – recaudación real del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

El Cuadro 14 muestra el ajuste necesario para pasar de la recaudación observada del impuesto a su recaudación homogénea. El ajuste es positivo, indicando que la recaudación homogénea es superior a la observada, en aquellas comunidades que han introducido beneficios fiscales propios que reducen la recaudación por debajo de la que se obtendría aplicando la norma estatal. La recaudación observada y la homogénea se recogen en los Cuadros A.6 y A.7 del Anexo.

**Gráfico 3: Efecto de la nueva estimación de la recaudación homogénea del ISD sobre el índice de financiación efectiva de las CCAA, 2015**



La revisión del cálculo de la recaudación homogénea del ISD es muy considerable en términos de la recaudación del impuesto, pero dado el limitado peso de este en la financiación autonómica tiene un efecto reducido sobre las estimaciones de esta variable a igual esfuerzo fiscal. El Gráfico 3 muestra el resultado de ajustar por la nueva metodología la estimación del índice de financiación efectiva de las CCAA en 2015 que se construye en de la Fuente (2017b). Como se aprecia en el gráfico, los mayores cambios se producen en Madrid y Cataluña, cuyo índice de financiación se incrementa en aproximadamente un punto con la revisión.

## Referencias

- BOE (2018). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Edición actualizada a 4 de enero de 2018. Madrid.  
[https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?modo=1&id=061\\_Impuesto\\_sobre\\_Sucesiones\\_y\\_Donaciones](https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?modo=1&id=061_Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones)
- Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica (CERMF, 2017). Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica. Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.
- Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (CMCGT, 2007). Grupo de Trabajo sobre Imposición Patrimonial. Situación de la imposición patrimonial en España. Madrid.
- de la Fuente, A. (2011). "La evolución de la financiación de las comunidades autónomas de régimen común, 2002-2009." Mimeo, Instituto de Análisis Económico, CSIC. Barcelona.
- de la Fuente, A. (2013). "La financiación de las comunidades autónomas de régimen común en 2011." Mimeo, Instituto de Análisis Económico (CSIC), Barcelonal
- de la Fuente, A. (2016). "El cálculo de la recaudación normativa de los tributos cedidos tradicionales: una propuesta provisional." FEDEA Policy Papers no. 2016/02, Madrid.  
<http://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2016/02/FPP2016-02.pdf>
- de la Fuente, A. (2017a). "Series largas de algunos agregados económicos y demográficos regionales: Actualización de RegData hasta 2016." FEDEA, Estudios sobre Economía Española no. 2017/26. Madrid.  
<https://www.fedea.net/documentos-economia-regional-y-urbana/>
- de la Fuente, A. (2017b). "La liquidación de 2015 del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común." FEDEA, Estudios sobre Economía Española no. 2017/17. Madrid.  
<http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2017-17.pdf>
- Generalitat de Catalunya (GC, 2017). Memòria Tributària de l'Impost sobre Successions. Anys de meritació 2013 i 2014. Departament de la Vicepresidència Ii d'Economia i Hisenda. Direcció General de Tributs i Joc, Barcelona.  
[http://economia.gencat.cat/ca/70\\_ambits\\_actuacio/tributs/publicacions/memories-tributaries/](http://economia.gencat.cat/ca/70_ambits_actuacio/tributs/publicacions/memories-tributaries/)
- López Laborda, J. (2015). "La medición de la capacidad fiscal de las comunidades autónomas: algunas alternativas." FEDEA Policy Papers no. 2016-1, Madrid.  
<http://www.fedea.net/documentos-hacienda-autonomica/>
- Monés, M. A., A. Balletbò y A. de la Fuente (2016). "El encuentro de S'Agaró: elementos para un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Resumen de la discusión y conclusiones." FEDEA,
- Ministerio de Hacienda (MH, 2018). Libro electrónico sobre tributación autonómica. Madrid.  
<http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>

**Cuadro A1: Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones ligados al Grupo I de parentesco**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Cataluña</i>	rb mejora hasta 18k-54k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k	rb mejora hasta 18k-114k 25% S1 50% S2 + TE
<i>Galicia</i>	0	0	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01-0.04 /bc 99% +TE v 1/9	bc 99% + TE	bc 99% + TE
<i>Andalucía</i>	0	0	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k
<i>Asturias</i>	0	0	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat
<i>Cantabria</i>	0	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	bc 90% a 99% s bi
<i>La Rioja</i>	0	0	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Murcia</i>	0	0	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Valencia</i>	0	0	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Aragón</i>	0	0	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M
<i>C.-La Mancha</i>	0	0	0	0	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%
<i>Canarias</i>	0	0	0	0	0	rb 100% con max = 1M	bc 99.9%	bc 99.9%	bc 99.9%
<i>Extremadura</i>	0	0	0	0	rb mejora hasta 18k-70k	rb mejora hasta 18k-70k	rb mejora hasta 18k-70k	rb mejora hasta 18k-70k	rb mejora hasta 18k-70k
<i>Baleares</i>	0	rb 3k	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Madrid</i>	0	0	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Castilla y León</i>	0	rb 6 a 120k	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%

- *Clave:* Véanse las notas al Cuadro 8 del texto.



**Cuadro A1: Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones ligados al Grupo I de parentesco – continuación**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% / bc escala + rb (ver 2015) v 1/2 + TE	rb mejora hasta 100-196k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE	rb mejora hasta 100-196k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE
<i>Galicia</i>	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE
<i>Andalucía</i>	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k
<i>Asturias</i>	cm 0.00 a 0.04 s pat bc 90% a 99%	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat	cm 0.00 a 0.04 s pat
<i>Cantabria</i>	s bi	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>La Rioja</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99% o 98% s bl
<i>Murcia</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Valencia</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99% / rb mejora a 100-156k y bc 75% v 6/8	rb mejora a 100-156k + bc 75%	rb mejora a 100-156k + bc 75%	rb mejora a 100-156k + bc 75%
<i>Aragón</i>	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M	rb 100% con max = 3M
<i>C.-La Mancha</i>	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95% / bc 80% a 100% s bl v 1/6
<i>Canarias</i>	bc 99,9% rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	bc 99,9% / mejora rb a 100% bi con max = 40k a 140k s edad v 1/7	mejora rb a 100% con max = 40k a 140k s edad	mejora rb a 100% con max = 40k a 140k s edad	mejora rb a 100% con max = 40k a 140k s edad	bc 99,9%
<i>Extremadura</i>	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	bc 99%	bc 99%
<i>Baleares</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99% + TE
<i>Madrid</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Cast. y León</i>	bc 99%	bc 99%	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k

**Cuadro A2: Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones ligados al Grupo II de parentesco**

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<i>Cataluña</i>	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 18k	rb mejora hasta 150k-500k 25%S1 50%S2 + TE
<i>Galicia</i>	0	0	0	0	0	0	0/bc 100% si bi<125k + TE v. 1/9	bc 100%si bi<125k + TE	bc 100%si bi<125k + TE
<i>Andalucía</i>	0	0	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<125k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k	rb 100% si bi<175k
<i>Asturias</i>	0	0	0	0	0	bc 100% si bi<125	bc 100% si bi<125	bc 100% si bi<125	bc 100% si bi<150k
<i>Cantabria</i>	0	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	cm 0.01 a 0.04 s pat	bc 90% a 99% s bi
<i>La Rioja</i>	0	0	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Murcia</i>	0	0	0	bc 25% si bi < 300k	bc 50% si bi < 300k	bc 99% si bi < 450k	bc 99% con max = 450k	bc 99% con max = 450k	bc 99% con max = 450k
<i>Valencia</i>	0	0	0	rb mejora hasta 25k	rb mejora hasta 40k	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Aragón</i>	0	0	0	0	0	0	rb 100% con max tot reds = 150k	rb 100% con max tot reds = 150k	rb 100% con max tot reds = 150k
<i>C.-La Mancha</i>	0	0	0	0	0	0	bc 95%	bc 95%	bc 95%
<i>Canarias</i>	0	0	0	0	0	rb mejoa hasta 18,5k	bc 99.9%	bc 99.9%	bc 99.9%
<i>Extremadura</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<i>Baleares</i>	0	0	0	rb mejora hasta 25k	rb mejora hasta 25k	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%
<i>Madrid</i>	0	0	0	rb mejora hasta 50K	rb mejora hasta 100k	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Cast. y León</i>	0	0	0	rb mejora hasta 30k	rb mejora hasta 60k	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%

**Cuadro A2: Beneficios fiscales en el Impuesto de Sucesiones ligados al Grupo II de parentesco – continuación**

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% + TE	bc 99% / escala (ver 2015) v 1/2 + TE	rb mejora hasta 50-100k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE	rb mejora hasta 50-100k + bc de 20% a 99% sbi, 99% para conyuge + TE
<i>Galicia</i>	bc 100% si bi < 125k + TE	bc 100% si bi < 125k + TE	bc 100% si bi < 125k + TE	bc 100% si bi < 125k + TE	bc 100% si bi < 125k + TE	rb mejora a 400k + TE
<i>Andalucía</i>	rb 100% si bi < 175k	rb 100% si bi < 175k	rb 100% si bi < 175k	rb 100% si bi < 175k	rb 100% si bi < 175k	rb 100% si bi < 175k
<i>Asturias</i>	bc 100% si bi < 150k	bc 100% si bi < 150k	bc 100% si bi < 150k	bc 100% si bi < 150k	bc 100% si bi < 150k	bc 100% si bi < 150k
<i>Cantabria</i>	bc 90% a 99% s bi	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>La Rioja</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99% o 98% s bl
<i>Murcia</i>	bc 99% con max = 450k	bc 99% con max = 450k / si bi < 300k v 24/5	bc 99% si bi < 300k / 0% 11/7	0%	0/ bc 50% v 8/8	bc 50%
<i>Valencia</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99% / rb mejora a 100k y bc 75% v 6/8	rb mejora a 100k y bc 75%	rb mejora a 100k y bc 75%	rb mejora a 100k y bc 75%
<i>Aragón</i>	rb 100% con max tot reds = 150k	bc 20% o rb 100% con max tot 150k	bc 33% o rb 100% con max tot 150k	bc 50% o rb 100% con max tot 150k	bc 65% o rb 100% con max tot 150k	rb 100% con max tot de 150k bc 95% / bc 80% a 100% s bl v 1/6
<i>C.-La Mancha</i>	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%	bc 95%	
<i>Canarias</i>	bc 99.9%	cb 99.9% / rb mejora a 20-40k v 1/7	rb mejora a 20-40k	rb mejora a 20-40k	rb mejora a 20-40k	bc 99.9%
<i>Extremadura</i>	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	rb 100% con max tot reds = 175k si ch < 600k	bc 90% a 99% segun bi para bi < 600k	bc 90% a 99% segun bi para bi < 600k
<i>Baleares</i>	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	bc tq la bi tribute al 1%	rb mejora a 25k + TE
<i>Madrid</i>	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%	bc 99%
<i>Cast. y León</i>	bc 99%	bc 99%	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k	rb mejora a 175k

**Cuadro A.3 : Coeficientes agregados de bonificación equivalente, primer semestre del año (S1)**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	1.32%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	38.41%	69.13%	69.13%	69.13%	64.12%	63.11%	63.11%
<i>Galicia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	54.68%
<i>Andalucía</i>	0.00%	0.00%	13.44%	13.44%	13.44%	13.44%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%
<i>Asturias</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	15.06%	15.06%	15.06%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%
<i>Cantabria</i>	0.00%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	26.58%	26.58%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>La Rioja</i>	0.00%	0.00%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.53%
<i>Murcia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	8.27%	14.66%	33.11%	60.32%	60.32%	60.32%	60.32%	54.80%	27.20%	1.87%	1.87%	14.27%
<i>Valencia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	6.89%	13.09%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	52.50%	52.50%	52.50%
<i>Aragón</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	32.31%	32.31%	32.31%	32.31%	33.04%	35.95%	41.97%	47.49%	32.62%
<i>C. -La Mancha</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	1.79%	1.79%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	57.04%
<i>Canarias</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	3.20%	61.36%	61.36%	61.36%	61.36%	61.36%	6.63%	6.63%	6.63%	61.36%
<i>Extremadura</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.16%	0.16%	0.16%	0.16%	0.16%	21.67%	21.67%	21.67%	21.67%	35.80%	35.80%
<i>Baleares</i>	0.00%	0.04%	1.87%	6.89%	6.89%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	55.18%
<i>Madrid</i>	0.00%	0.00%	1.87%	16.28%	26.86%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>Cast. y León</i>	0.00%	0.59%	1.87%	9.21%	19.01%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	33.81%	33.81%	33.81%	33.81%
<i>media</i>	0.09%	4.19%	10.10%	12.64%	14.97%	28.88%	40.70%	43.33%	43.69%	47.17%	49.13%	42.04%	39.86%	41.10%	45.23%

**Cuadro A.4 : Coeficientes agregados de bonificación equivalente, segundo semestre del año (S2)**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	1.32%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	46.74%	69.13%	69.13%	69.13%	63.11%	63.11%	63.11%
<i>Galicia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	28.22%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	54.68%
<i>Andalucía</i>	0.00%	0.00%	13.44%	13.44%	13.44%	13.44%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%
<i>Asturias</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	15.06%	15.06%	15.06%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%
<i>Cantabria</i>	0.00%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	26.58%	26.58%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>La Rioja</i>	0.00%	0.00%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.53%
<i>Murcia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	8.27%	14.66%	33.11%	60.32%	60.32%	60.32%	60.32%	27.20%	1.87%	1.87%	26.67%	28.74%
<i>Valencia</i>	0.00%	0.00%	1.87%	6.89%	13.09%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	53.68%	52.50%	52.50%	52.50%
<i>Aragón</i>	0.00%	0.00%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	32.31%	32.31%	32.31%	32.31%	33.04%	35.95%	41.97%	47.49%	32.62%
<i>C. -La Mancha</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	1.79%	1.79%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	57.04%
<i>Canarias</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	3.20%	61.36%	61.36%	61.36%	61.36%	6.63%	6.63%	6.63%	6.63%	61.36%
<i>Extremadura</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.16%	0.16%	0.16%	0.16%	0.16%	21.67%	21.67%	21.67%	21.67%	35.80%	35.80%
<i>Baleares</i>	0.00%	0.04%	1.87%	6.89%	6.89%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	55.18%
<i>Madrid</i>	0.00%	0.00%	1.87%	16.28%	26.86%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>Cast. y León</i>	0.00%	0.59%	1.87%	9.21%	19.01%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	33.81%	33.81%	33.81%	33.81%
<i>media</i>	0.09%	4.19%	10.10%	12.64%	14.97%	28.88%	42.46%	43.33%	44.24%	47.17%	43.64%	39.87%	39.79%	42.76%	46.20%

**Cuadro A.5: Coeficientes agregados de bonificación equivalente, media móvil de dos semestres (S2 de t-1 y S1 de t)**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	1.32%	1.48%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	1.64%	20.02%	57.93%	69.13%	69.13%	66.62%	63.11%	63.11%
<i>Galicia</i>	0.00%	0.00%	0.93%	1.87%	1.87%	1.87%	1.87%	34.81%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	41.40%	48.04%
<i>Andalucía</i>	0.00%	0.00%	6.72%	13.44%	13.44%	13.44%	15.89%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%	18.34%
<i>Asturias</i>	0.00%	0.00%	0.93%	1.87%	1.87%	8.46%	15.06%	15.06%	16.36%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%	17.65%
<i>Cantabria</i>	0.00%	30.32%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	60.64%	43.61%	26.58%	43.69%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>La Rioja</i>	0.00%	0.00%	30.40%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.67%
<i>Murcia</i>	0.00%	0.00%	0.94%	5.07%	11.46%	23.88%	46.72%	60.32%	60.32%	60.32%	57.56%	27.20%	1.87%	1.87%	20.47%
<i>Valencia</i>	0.00%	0.00%	0.94%	4.38%	9.99%	36.95%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	53.09%	52.50%	52.50%
<i>Aragón</i>	0.00%	0.00%	0.94%	1.87%	1.87%	1.87%	17.09%	32.31%	32.31%	32.31%	32.68%	34.49%	38.96%	44.73%	40.05%
<i>C. -La Mancha</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.90%	1.79%	30.07%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	58.35%	57.70%
<i>Canarias</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	1.60%	32.28%	61.36%	61.36%	61.36%	61.36%	6.63%	6.63%	6.63%	34.00%
<i>Extremadura</i>	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.08%	0.16%	0.16%	0.16%	0.16%	10.92%	21.67%	21.67%	21.67%	28.73%	35.80%
<i>Baleares</i>	0.00%	0.02%	0.96%	4.38%	6.89%	32.04%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	57.19%	56.19%
<i>Madrid</i>	0.00%	0.00%	0.94%	9.08%	21.57%	43.83%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%
<i>Cast. y León</i>	0.00%	0.29%	1.23%	5.54%	14.11%	39.91%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	60.80%	47.31%	33.81%	33.81%	33.81%
<i>media</i>	0.09%	2.14%	7.15%	11.37%	13.81%	21.93%	34.79%	42.89%	43.51%	45.71%	48.15%	42.84%	39.87%	40.45%	44.00%

**Cuadro A.6: Recaudación observada del ISD, millones de euros**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	330	390	485	554	665	775	972	845	610	338	339	298	312	458	446
<i>Galicia</i>	89	94	104	155	191	237	230	156	157	174	191	157	234	165	136
<i>Andalucía</i>	129	180	195	204	257	281	324	289	309	326	319	345	365	399	379
<i>Asturias</i>	44	50	50	56	69	77	75	71	107	103	107	121	106	115	114
<i>Cantabria</i>	26	23	24	35	25	35	34	35	43	44	42	76	35	37	34
<i>La Rioja</i>	25	16	19	12	16	18	17	16	19	22	16	18	17	17	15
<i>Murcia</i>	17	26	34	52	50	56	46	32	34	26	33	43	96	80	65
<i>Valencia</i>	129	128	152	187	211	194	134	108	126	130	123	143	181	194	179
<i>Aragón</i>	65	81	85	108	136	132	138	119	127	128	136	124	139	115	159
<i>C. -La Mancha</i>	33	40	44	61	57	73	82	84	80	66	64	65	70	69	64
<i>Canarias</i>	20	27	33	42	51	54	52	44	47	37	35	55	66	86	51
<i>Extremadura</i>	16	21	19	23	32	38	35	35	40	41	42	54	49	42	42
<i>Baleares</i>	61	73	66	71	81	87	60	56	56	55	56	65	83	88	77
<i>Madrid</i>	319	370	426	522	542	528	409	453	343	355	401	425	431	359	420
<i>Cast. y León</i>	101	107	155	184	185	162	124	126	114	118	139	134	166	171	198
<i>total</i>	1,405	1,627	1,890	2,266	2,566	2,746	2,730	2,471	2,211	1,964	2,043	2,123	2,351	2,396	2,378

**Cuadro A.7: Recaudación homogénea del ISD, millones de euros**

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Cataluña</i>	333	394	491	560	674	784	984	855	716	593	696	613	618	862	838
<i>Galicia</i>	89	94	105	157	194	240	233	211	227	251	276	226	338	238	212
<i>Andalucía</i>	129	180	205	227	285	312	367	334	358	378	369	399	423	462	439
<i>Asturias</i>	44	50	50	57	70	82	85	80	121	119	123	139	122	133	131
<i>Cantabria</i>	26	30	43	64	45	64	62	64	63	55	62	139	65	67	61
<i>La Rioja</i>	25	16	24	21	28	33	30	29	34	40	29	33	30	31	27
<i>Murcia</i>	17	26	34	54	54	68	70	58	61	47	58	54	97	81	77
<i>Valencia</i>	129	128	153	194	228	267	244	198	229	238	224	261	299	318	293
<i>Aragón</i>	65	81	86	110	138	133	158	157	167	169	179	166	195	172	226
<i>C. -La Mancha</i>	33	40	44	61	57	74	105	148	141	117	113	115	124	121	112
<i>Canarias</i>	20	27	33	42	51	55	69	81	87	69	64	57	70	91	68
<i>Extremadura</i>	16	21	19	23	32	38	35	35	40	45	50	64	58	54	57
<i>Baleares</i>	61	73	67	73	85	114	103	98	98	95	97	113	144	153	132
<i>Madrid</i>	319	370	429	560	646	782	746	826	626	646	731	774	786	655	765
<i>Cast. y León</i>	101	107	156	192	207	230	226	230	208	216	252	206	221	229	264
<i>total</i>	1,409	1,638	1,939	2,394	2,792	3,277	3,517	3,404	3,176	3,076	3,325	3,361	3,591	3,666	3,703