

# **La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo**

## ***The federal regulation in the spanish free transmission tax: effectiveness and redistributive effect***

**Miguel Ángel Barberán Lahuerta**  
**Marta Melguizo Garde**  
**Universidad de Zaragoza**

Recibido, Abril de 2008; Versión final aceptada, Febrero de 2009.

PALABRAS CLAVE: Incidencia impositiva, Progresividad, Redistribución, Impuesto sobre sucesiones

KEYWORDS: Tax incidence, Tax progressiveness, Wealth redistribution, Inheritance tax.

Clasificación JEL: H21, H23

### RESUMEN

El objetivo de este trabajo es analizar cuál es la incidencia de la normativa autonómica referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en vigor en el año 2008 en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución. Para ello simularemos aisladamente la normativa propia de cada Comunidad Autónoma de régimen común sobre un panel de declarantes correspondientes al año 2000, lo que nos permitirá tener una visión comparada de los aspectos claves de la funcionalidad efectiva del tributo entre territorios.

### ABSTRACT

The aim of this paper is to analyse the redistributive effect to analyse the effect of the recent reforms carried out in The Inheritance and Gift Tax of Spain by the Autonomous Communities. To that end, we simulate each regional tax law of 2008 over a panel of taxpayers of the last year before the tax reforms. Afterthat we realice an empirical analysis to determine the tax incidence, the changes of the tax collections and the impact on the redistributive effects that the inheritance tax has respect to the wealth of the individuals.

---

## 1.- INTRODUCCIÓN

---

En las últimas décadas se observa en los países desarrollados un creciente interés por redefinir el papel de la imposición personal de la riqueza abogándose, en muchos casos, abiertamente por la supresión tanto de los impuestos patrimoniales como de los impuestos sobre transmisiones gratuitas de bienes.

Nuestro país no ha sido ajeno a la corriente anterior y, de hecho, el 2008 será el primer año en el que no se liquidará el Impuesto sobre el Patrimonio. Más incierto es el futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD en adelante). Ya que, aunque parece que el ejecutivo central, titular del impuesto, es contrario a su extinción (según declaraciones del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda en diciembre del 2007), las Comunidades Autónomas (CCAA en adelante), en ejercicio de sus competencias normativas sobre el tributo, han aprobado medidas tendentes a limitar el impuesto en sus respectivos territorios.<sup>1</sup> Y, aunque en principio, esas medidas se circunscribían a favorecer ligeramente a las transmisiones mortis causa a descendientes, en la actualidad se extienden a otros parentescos, a las transmisiones “inter vivos” y, se concluye, se ha reducido muy sustancialmente su tributación en numerosos territorios.

Tradicionalmente la justificación de la imposición sobre las transmisiones gratuitas se fundamenta en su contribución al logro de la equidad horizontal (tratar del mismo modo a los semejantes) y vertical (tratar diferente a los que son diferentes). Así la transmisión de la riqueza supone una clara capacidad de pago a la vez que permite una más justa redistribución de la riqueza al contribuir a reducir las desigualdades sociales evitando la perpetuación de la riqueza en determinados grupos familiares.<sup>2</sup>

1 El ISD es regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre, que aprobó el correspondiente Reglamento, en adelante nos referiremos a estas normas como LISD y RISD respectivamente. Desde el año 2002 las CCAA pueden fijar reducciones, las escalas de gravamen y de coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones amén de regular aspectos de gestión. Sobre el ejercicio de las capacidades normativas en las CCAA se recomienda Lago (2007) y Ordoñez y Rivas (2007).

2 Neumark (1974) se refiere a este impuesto como “*el más importante instrumento fiscal de una redistribución directa de la riqueza.*” Por otro lado, la imposición sobre las transmisiones de riqueza ha sido objeto de numerosas críticas. Entre ellas destacaremos: su escasa recaudación frente a sus altos costes de gestión y complejidad (Gale, Hines y Slemrod, 2001) y en que las numerosas vías de elusión y planificación fiscal existentes en este ámbito merman su progresividad, pudiendo a llegar a ser incluso regresivo (Britton, 1997). Amen de la percepción por la sociedad del fenómeno de doble imposición al gravar algo que ya ha tributado previamente en otros impuestos, y muy concretamente en el impuesto sobre la renta del transmitente, y de lo que ya se disfruta previamente, piénsese en el patrimonio familiar que aunque formalmente pertenece a un individuo se disfruta por toda la familia (Puviani, 1972).

Por ello resulta de especial relevancia clarificar cuál es la incidencia de las normas autonómicas aprobadas referentes al ISD sobre el papel redistribuidor del impuesto, tal y como realizamos en nuestro trabajo. En él se abordará la reducción de la desigualdad que tiene lugar en las transmisiones hereditarias como consecuencia de la aplicación del impuesto y cuyos resultados serán comparados antes y después de las reformas autonómicas emprendidas.

Para ello se simulará la normativa actual propia de cada Comunidad Autónoma de régimen común sobre un panel de declarantes correspondientes al año 2000 y se determinará la incidencia de la normativa autonómica referente al ISD en vigor en el año 2008 en términos de efectividad, recaudación potencial del tributo, progresividad y redistribución.

El trabajo se divide en cuatro apartados, además de esta introducción. En el primero se abordan aspectos metodológicos. En los dos siguientes se analizan los resultados de los ejercicios de microsimulación realizados, según correspondan a sucesiones o a donaciones. Para cada tipo de transmisión se exponen, en sus correspondientes subapartados, las medidas autonómicas aprobadas y simuladas en la muestra y los efectos de las mismas sobre la incidencia, potencial recaudatorio y redistribución del impuesto. Por último, se sintetizan las conclusiones y se recogen las referencias bibliográficas.

---

## 2. ASPECTOS METODOLÓGICOS

---

El principal argumento a favor de la permanencia del ISD en los modernos sistemas fiscales es su contribución al logro de una mejor redistribución de la riqueza, si bien la incidencia última que pueda tener el tributo respecto a dicho objetivo ha de ser limitada. Entendiendo que la división hereditaria es similar en grandes o pequeños patrimonios, las porciones hereditarias van a representar en sí mismas una referencia de desigualdad en la posesión de riqueza, además de ser la causa más importante de las grandes acumulaciones.<sup>3</sup> De este modo podemos considerar el grado de desigualdad existente entre ellas como un indicador bastante fiel de la desigualdad entre patrimonios, por lo que los logros obtenidos en cuanto a la reducción de la desigualdad de este tipo de transmisiones constituyen, en alguna medida, un paso importante respecto a una mejor redistribución del stock general de riqueza, en concreto, de aquella parte que se pone de manifiesto por medio de

3 Ver Atkinson (1977,1981), Harbury (1974), Blinder (1977), Stiglitz (1977), Modigliani (1988), Kessler y Masson (1989) y Gale y Scholz (1994). Más recientemente Jouffaian (2006) ha determinado que la riqueza aumenta pero en menor cuantía que la herencia recibida y que las grandes herencias disminuyen su participación en el mercado de trabajo.

su transmisión por medio de donaciones o herencias. No obstante, la propia naturaleza de los impuestos sucesorios hace que su impacto respecto al stock total de riqueza sea modesto, por cuanto sólo puede actuar respecto a un porcentaje muy reducido de sujetos, y sobre aquella parte de la riqueza que se pone de manifiesto mediante una transmisión gratuita, dejando fuera las de tipo oneroso y, sobre todo, el bloque más importante constituido por aquella que no se pone de manifiesto con motivo de su transmisión.<sup>4</sup>

Para llevar a cabo nuestro análisis y precisar la capacidad redistributiva que este impuesto pueda tener utilizaremos diversos tipos de índices de progresividad y redistribución.<sup>5</sup>

En nuestro caso, son de especial interés los denominados índices de concentración, en adelante C, los cuales se refieren tanto a la estructura del impuesto como de la distribución de la materia imponible. Son indicadores que tratan de comparar las distribuciones antes y después de impuestos y se consideran índices redistributivos porque atienden a la efectividad del impuesto. En general, estos índices utilizan como instrumentos principales el establecimiento de las correspondientes curvas de Lorenz y la medición del grado de desigualdad en la distribución a partir del índice de Gini, en adelante G, resultando de especial interés en aquellos casos en que la distribución del impuesto no es uniforme en relación con la materia objeto de gravamen, es decir, cuando existe una distribución muy desigual de contribuyentes en cada tramo, como sucede en el tributo que estamos examinando.<sup>6</sup>

Comenzaremos por referirnos al índice de Kakwani (1977), según el cual el impuesto será progresivo si el grado de concentración de los pagos impositivos es mayor que el grado de concentración del objeto imponible<sup>7</sup>. Este índice puede ser complementado por el denominado índice de Suits, el cual en vez de tomar como referencia los porcentajes acumulados de individuos, opta por tomar como

4 Esta circunstancia ha postergado a esta figura tributaria a una posición de escaso relieve en nuestro sistema fiscal, reduciendo en mayor medida sus posibilidades de actuar en torno a un mejor reparto del fondo de riqueza. Ver Barberán (2005a, 2005b, 2006), De Pablos (2001, 2006) y Melguizo (2007a).

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

6 Lagares (1975), Marín (1987), Albi (1974).

7 Algebraicamente, si denominamos K al índice de Kakwani:

$$K = GCL - GBI$$

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

base de comparación los porcentajes acumulados de objeto imponible. Este último índice se basa en una curva, que relaciona la distribución acumulada de la materia imponible declarada y la distribución acumulada de los impuestos pagados, con lo que se obtiene una visión interesante sobre la progresividad del impuesto por tramos de base imponible.

Si los índices expuestos hasta aquí confirmasen la progresividad efectiva del impuesto, podríamos intuir que este tendrá algún efecto en cuanto a la redistribución de su objeto imponible. No obstante, la mensurabilidad de este efecto (general y también desagregada entre sus distintos elementos básicos) corresponde al índice de Reynolds-Smolensky (1977) que medirá la reducción provocada en la desigualdad originaria entre las transmisiones a partir de los valores obtenidos en Gini por la aplicación del impuesto.<sup>8</sup>

Visto lo anterior y expuesta la metodología a emplear en nuestro análisis resulta de sumo interés aclarar algunos aspectos de los datos utilizados. A la hora de cuantificar el efecto redistribuidor de la normativa autonómica y acceder a las grandes macromagnitudes del tributo nos encontramos con importantes limitaciones dada la ausencia de fuentes referidas a las transmisiones lucrativas, lo cual nos llevó a elaborar un panel de declarantes propio procedente de autoliquidaciones por este impuesto en la comunidad de Aragón.

Por las características del estudio, en que no se disponía de la relación completa de elementos de la población se llevó a cabo una selección aleatoria representativa empleando un muestreo polietápico por conglomerados. Las unidades de primera etapa serían las tres provincias de Aragón y las unidades de segunda etapa las distintas Oficinas Liquidadoras de cada provincia, considerando que en cada caso estaba asegurada la heterogeneidad de los elementos que las componían y, por ello, se aseguraba la representatividad de la muestra obtenida. Tras la selección de segunda etapa se procedió a estudiar todos los elementos del conglomerado. Como unidad de primera etapa resultó elegida la provincia de Zaragoza y como unidad de segunda etapa la Oficina Liquidadora Central de Tributos de la Diputación General de Aragón. En ella se seleccionaron un número aleatorio de autoliquidaciones correspondientes al año 2000, el último año en que se aplicó la normativa estatal en todo el territorio analizado.

8 El índice de Reynolds-Smolensky (*RS* en adelante) medirá el efecto redistributivo a partir de la siguiente formulación:

$$RS = G_a - G_d$$

La distribución del patrimonio antes del impuesto ( $G_a$ ) coincide con el reparto en los diferentes tramos de la base imponible entre los contribuyentes, mientras que la distribución del patrimonio después del impuesto ( $G_d$ ) es una magnitud que se obtiene al minorar la base imponible en el importe de la cuota a ingresar por el impuesto.

La muestra se compone de un total de 2.025 autoliquidaciones de sucesiones y de 203 de donaciones, que, a su vez, proceden de un número de expedientes que superan los 696. Con ello, y con un nivel de confianza del 95%, se obtiene un error máximo en la estimación de la media de la porción hereditaria de 1.800 euros y de 4.600 euros en el caso de las donaciones realizadas, mientras que el error máximo en la cuota tributaria es de 360 y 841 euros respectivamente.

Hubiera sido deseable que la muestra tuviera información sobre la situación patrimonial de los distintos perceptores antes de que se integrasen las correspondientes herencias. De esta manera se podría valorar la desigualdad existente antes y después de aplicado el tributo respecto al patrimonio total de los sujetos que participan en esas transmisiones. No obstante dicha información no estaba disponible. En consecuencia, con los datos obtenidos hemos de referirnos en nuestro análisis al estudio la desigualdad entre transmisiones gratuitas y al efecto que el impuesto pueda tener en la reducción de dicha desigualdad. Los resultados que obtengamos, aunque no se refieran al patrimonio total de los sujetos, supondrán un indicio fiable de la contribución del impuesto al objetivo redistributivo, puesto que corresponden a una parte importante del fondo de riqueza: la que se pone de manifiesto por medio de una transmisión gratuita.

Posteriormente, llevamos a cabo un ejercicio de microsimulación sobre el panel de declarantes anterior de manera que se realiza la declaración para cada uno de ellos de acuerdo a la normativa de cada una de las CCAA objeto de estudio en vigor en el año 2008.

Finalmente, aclarar que nuestro modelo es estático, de manera que no contemplamos modificaciones en el comportamiento de los contribuyentes frente a los cambios normativos introducidos.

---

### 3. SUCESIONES

---

#### 3.1. *Análisis de la normativa autonómica*

En el Cuadro 1 se señalan las medidas tributarias simuladas en la muestra excluyendo algunas otras, como las reducciones por minusvalía o las que se refieren a transmisión de empresas y negocios profesionales, seguros de vida, vivienda habitual, etc. para las cuáles el panel de datos era no significativo.

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

CUADRO 1  
**MEDIDAS FISCALES SIMULADAS EN LA MUESTRA REFERENTES A  
 TRANSMISIONES MORTIS CAUSA**

CCAA	I: Descendientes < 21 años	II: Resto Descendientes, Cónyuge y Ascendientes	III
Reducciones según ley estatal	[15.956,87 + (21-edad) 3.990,72] ≤47.858,59	15.956,87	7.993,46 IV: 0
Andalucía	<b>Reducción</b> 100% hasta BL=0; Si BI ≤175.000 y Patrimonio Previo ≤402.678,11		
Aragón	Hijo <18 años <b>Reducción</b> 100% ≤3.000.000		
	<b>Reducción</b> 100%; Cónyuge e Hijos; Total Reducciones (sin seguros de vida) ≤150.000; si Patrimonio Previo ≤ 402.678,11		
Principado de Asturias	<b>Coefficiente Multiplicador</b> entre 0,00 (si Patrimonio Previo ≤402.678,11) y 0,04	<b>Bonificación</b> 100% CT si BI ≤125.000 y Patrimonio Previo ≤402.678,11	
Islas Baleares	<b>Reducción</b> [25.000+(21-edad)6.250] ≤50.000	<b>Reducción</b> 25.000	8.000
	<b>Bonificación</b> 99% CT	<b>Cuota</b> ≤1% BI (mediante deducción)	IV:1.0000
Canarias	<b>Reducción</b> [18.500+(21-edad)4.600] <18 años <b>Reducción</b> 100% BI h. 1.000.000	1/ <b>Red.</b> 18.500	9.300
	<b>Bonificación</b> 99,9% CT		
Cantabria	<b>Reducción</b> [50.000+(21-edad) 5.000]	<b>Reducción</b> 50.000	8.000
		<b>Coefficiente Multiplicador</b> entre 0,01-0,04	
Castilla y León	<b>Reducción</b> [60.000+(21-edad)6.000]	<b>Reducción</b> 60.000	
		<b>Bonificación</b> 99% CT	
Castilla – La Mancha		<b>Bonificación</b> 95% CT	
Cataluña	<b>Reducción</b> [18.000+ (21-edad)12.000] ≤114.000	<b>Reducción</b> 18.000	9.000
	<b>Reducción</b> [40.000+(21-edad)8.000] ≤96.000	<b>Reducción</b> 40.000	
Comunidad Valenciana	<b>Bonificación</b> 99% CT		
Extremadura	<b>Reducción</b> [18.000+(21-edad)6.000] ≤70.000		

*continúa...*

CUADRO 1  
**MEDIDAS FISCALES SIMULADAS EN LA MUESTRA REFERENTES A  
 TRANSMISIONES MORTIS CAUSA  
 (CONCLUSIÓN)**

CCAA	I: Descendientes < 21 años	II: Resto Descendientes, Cónyuge y Ascendientes	III
Galicia	<b>Reducción</b> [1.000.000+(21-edad) 100.000]	<b>Reducción</b> □ 25 años 18.000 Resto: [900.000-(edad-21) 100.000]*	8.000
	<b>Bonificación</b> 99% CT	<b>Bonificación</b> 100% CT si BI ≤125.000	
	<b>Coefficiente Multiplicador</b> igual a 1		
<b>Escala de gravamen propia</b> con 6 escalones y tipos marginales comprendidos entre 5% (BL <50.000) y 18% (BL >1.600.000)			
Comunidad de Madrid	<b>Reducción</b> [16.000+(21-edad)4.000] ≤48.000	<b>Reducción</b> 16.000	8.000
	<b>Bonificación</b> 99% CT		
Región de Murcia	<b>Deducción</b> 99% CT(tras Ded.)	<b>Deducción</b> 99% CT(tras Deducciones) ≤450.000	
La Rioja	<b>Deducción</b> 99% CT(tras Ded.)		

Nota \*: La reducción gallega aplicable a los descendientes comprendidos entre 21 y 25 años no se puede simular.

Fuente: Elaboración propia.

El primer bloque lo formarían aquellas que plantean las reformas más ambiciosas, tanto por la amplitud de sujetos pasivos que se benefician (engloban al grupo I y II de parentesco sin restricciones) como por la generosidad de las medidas (la cuota tributaria final supone entre un 0,1% y un 5% de la obtenida aplicando la regulación estatal). Aunque hay diferencias entre ellas según el incentivo utilizado (reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores o tipo de gravamen máximo) así como por el alcance de sus medidas.

En la actualidad la comunidad que más lejos ha llegado en la eliminación práctica del tributo, ya que también afecta a donaciones, es la Comunidad Autónoma de Canarias. Dicha comunidad además de haber ampliado las reducciones estatales (también para el grupo III de parentesco) en años pasados ha introducido en el 2008 una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria para el grupo I y II de parentesco. En cambio, otras CCAA han optado por incorporar otras medidas tales como generosas bonificaciones en cuota. Nos referimos a Castilla-León, a la Comunidad Valenciana, a la de Madrid, a La Rioja y a la Región de Murcia (con bonificaciones todas ellas del 99%, aunque la normativa murciana establece que para el grupo II

la deducción no pueda exceder de 450.000 euros) y también a Castilla-La Mancha (cuya bonificación es del 95%).

Por su parte, Galicia ha acompañado las generosas deducciones anteriores -del 99% para grupo I y del 100% para el grupo II con bases imponibles que no superen los 125.000 euros- con un incremento de las reducciones estatales, el establecimiento de un coeficiente multiplicador unitario para todos los descendientes de los grupos I y II y la aprobación de una escala de gravamen propia. Dicha escala es muy generosa en comparación con las aprobadas hasta ahora, ya que el primer escalón de la escala autonómica tributa al 5% (mientras que de acuerdo a la normativa estatal estaría tributando con tipos comprendidos entre el 7,65% y el 13,60%) y a que el mayor tipo marginal autonómico, el aplicable a transmisiones de más de 1.600.000 euros, es del 18%, poco más de la mitad del estatal, que es del 34%. En cambio, la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares ha establecido la tributación como máximo a un tipo del 1% de la Base Imponible para esos mismos contribuyentes (mediante la aplicación de una deducción autonómica). Para terminar este bloque nos referiremos a Cantabria, que establece la minoración de la tributación para el grupo I y II de parentesco mediante la fijación de unos coeficientes multiplicadores que varían entre 0,01 y 0,04 (desvirtuándose la finalidad de dicho elemento tributario).

El segundo bloque lo conformarían aquellas CCAA que han decidido disminuir sustancialmente el impuesto pero sólo para algunos contribuyentes. Esto es, los familiares de primer grado que perciben transmisiones de una cuantía no muy elevada o que no superen el umbral de patrimonio preexistente del primer escalón de la escala de coeficientes multiplicadores (402.678,11 euros). Para ello se opta por establecer el cumplimiento de determinados requisitos para gozar de una bonificación del 100% o un coeficiente multiplicador comprendido entre 0 y 0,04 (como sucede en el Principado de Asturias para el grupo II o I de parentesco respectivamente) o por reducciones en base del 100% (tal y como sucede en Andalucía y Aragón). De esta manera en las tres CCAA anteriores no tributan las adquisiciones mortis causa de familiares del grupo II (en Aragón sólo se permite a cónyuges, hijos, o nietos cuando el hijo haya fallecido,) cuyo patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 siempre que no superen los 125.000 euros en Asturias, 150.000 en Aragón y 175.000 en Andalucía. Las CCAA anteriores, salvo Andalucía que establece la reducción anterior también para el grupo I de parentesco, han optado por ser más generosas con los descendientes menores, de manera que en Asturias no tributan si su patrimonio preexistente cumple el límite señalado anteriormente (ya que su coeficiente multiplicador es nulo) o tributan ligeramente cuando el patrimonio es mayor (el coeficiente multiplicador varía entre 0,02 y 0,04) y en Aragón los menores de 18 años heredan hasta 3.000.000 euros sin pagar impuestos con independencia de cuál sea su patrimonio previo.

Por último, el tercer bloque lo conforman las CCAA con procesos de reforma tibios y que, en general, no han supuesto una variación de gran calado en la exigencia del impuesto en sus respectivos territorios. La razón es que se han limitado a incrementar ligeramente las reducciones sobre la base imponible que establece la normativa estatal tal y como hacen Cataluña y Extremadura (aunque ésta última sólo lo hace para los perceptores del grupo I, por lo que es la comunidad menos reformadora).

### *3.2. Incidencia efectiva del impuesto*

En este epígrafe precisaremos los efectos de la normativa autonómica sobre la base de declarantes y determinaremos cuál es la incidencia última del impuesto sobre sucesiones en cada uno de los territorios. Para ello, una vez aplicada la nueva normativa en cada uno de los territorios, seleccionaremos aquellos sujetos de nuestra muestra que se verían beneficiados, bien porque con las reformas introducidas no pagarían nada por este impuesto en la transmisión patrimonial o bien porque disminuirían la cantidad a pagar con respecto a la situación de partida. En definitiva, identificaremos para cada comunidad autónoma el porcentaje de sujetos beneficiados respecto al total de contribuyentes con cuotas positivas con la normativa autonómica sin considerar la intensidad de la reducción en las cuotas.

En vista de que el objetivo fundamental de las reformas se corresponde con los perceptores pertenecientes a los grupos I y II, comenzaremos nuestro análisis comparativo por este colectivo que supone un total de 1.727 sujetos de los 2.025 que componen nuestro panel de declarantes. Empezamos por considerar el porcentaje de individuos favorecidos por las reformas autonómicas tal y como se muestra en el Cuadro 2.

Como se observa las medidas autonómicas favorecen a casi todos los contribuyentes que pagaban con la legislación estatal, así mayoritariamente benefician a más del 88% de los mismos. En particular se observa que las CCAA del grupo moderado de reformas favorecen a 437 (Principado de Asturias), 460 (Andalucía) y 468 (Aragón) individuos, mientras que en el resto de CCAA se benefician los 494 individuos de los grupos de parentesco I y II que tenían cuotas positivas. La nota discordante es Extremadura que beneficia sólo a un 1,01%, ya que circunscribe su regulación propia al grupo I (lo que beneficia sólo a los 5 contribuyentes que pagaban con la normativa estatal).

**CUADRO 2**  
**INCIDENCIA DE LA NORMAS AUTONÓMICAS SOBRE LA BASE DE**  
**DECLARANTES DE GRUPOS I Y II**

		Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favo- recidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	Contri- buyente favorecidos (%)
Ley estatal	<b>A pagar:</b> 494	5	476	13				
	<b>Cuotas cero:</b> 1.233	35	1.166	32				
Andalucía	A pagar	0	34	0	460	460	0	93,12%
	Cuotas cero	40	1608	45				
Aragón	A pagar	0	36	13	468	445	23	94,74%
	Cuotas cero	40	1.606	32				
Asturias	A pagar	0	57	0	437	437	0	88,46%
	Cuotas cero	40	1.585	45				
I. Baleares	A pagar	5	262	8	494	219	275	100 %
	Cuotas cero	35	1.380	37				
Canarias	A pagar	2	386	10	494	96	398	100 %
	Cuotas cero	38	1.256	35				
Cantabria	A pagar	3	124	1	494	366	128	100 %
	Cuotas cero	37	1.518	44				
Castilla-León	A pagar	1	95	1	494	397	97	100 %
	Cuotas cero	39	1.547	44				
Castilla-La Mancha	A pagar	5	476	13	494	0	494	100 %
	Cuotas cero	35	1.166	32				
Cataluña	A pagar	3	401	10	494	80	414	100 %
	Cuotas cero	37	1.241	35				
C. Valenciana	A pagar	3	166	1	494	324	170	100 %
	Cuotas cero	37	1.476	44				
Extremadura	A pagar	4	476	13	5	1	4	1,01%
	Cuotas cero	36	1.166	32				
Galicia	A pagar	0	46	0	494	440	46	100 %
	Cuotas cero	40	1.596	45				
C. Madrid	A pagar	5	460	13	494	16	478	100 %
	Cuotas cero	35	1.182	32				
Murcia, La Rioja	A pagar	5	476	13	494	0	494	100 %
	Cuotas cero	35	1.166	32				

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

No obstante, la intensidad de los efectos de las reformas no ha sido igual en todas ellas. De manera que nos encontramos con CCAA donde todos los favorecidos por la reforma pasan a no pagar (Andalucía y el Principado de Asturias) mientras que en otras todos ellos sólo ven disminuidas sus cuotas (la Región de Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha). Por otro lado, en otras CCAA el número de sujetos que terminará no pagando es notablemente superior al de aquellos que disminuyen sus cuotas (nos referimos a Galicia, Aragón, Cantabria, Castilla-León y la Comunidad Valenciana). Esta circunstancia se dará en aquellos casos en los que se hayan previsto amplias reducciones de la base imponible que dejarán muy reducida o incluso anulada la materia sometida efectivamente al gravamen. En el resto de CCAA (Islas Baleares, Cataluña, Canarias y la Comunidad de Madrid) son notablemente más los que disminuyen las cuotas, obteniéndose en las Islas Baleares el resultado más equilibrado (219 no pagan frente a los 275 que ven minoradas sus cuotas).

Si nos fijamos en el colectivo de sujetos favorecidos también se observan diferencias entre CCAA. Así, para los declarantes por este impuesto pertenecientes al grupo I, los casos en los que las reformas tendrían mayor repercusión serían Andalucía, Galicia, Aragón y el Principado de Asturias, comunidades donde ninguno de los declarantes de la muestra pertenecientes a este grupo pagaría cantidad alguna. Por otro lado, si nos referimos exclusivamente a los perceptores del grupo II Andalucía, Aragón, Asturias y Castilla-León supondrían las CCAA con mayor porcentaje de individuos con cuotas nulas. Ahora bien, conviene resaltar que en otras CCAA existirán más sujetos de este grupo que tendrán que pagar aunque, como hemos dicho, será una cantidad casi testimonial como sucede en Castilla-León, Galicia, Cantabria, Islas Baleares, la Comunidad de Madrid, Castilla-La Mancha, La Rioja, la Región de Murcia y la Comunidad Valenciana.

Por lo que se refiere a los nietos también encontramos una importante casuística, destacando por su alta incidencia Galicia, Andalucía y Asturias (donde ninguno de ellos paga) y Cantabria, Comunidad Valenciana o Castilla-León (donde sólo paga 1 de ellos).

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

**CUADRO 3**  
**INCIDENCIA DE LAS NORMAS AUTONÓMICAS SOBRE LA BASE DE**  
**DECLARANTES DE III Y IV**

	GRUPO III		GRUPO IV		Total favorecidos
	a pagar	cuotas cero	a pagar	cuotas cero	III y IV (%)
Ley estatal	152	101	42	3	
Islas Baleares	152	101	40	5	194 (100%)
Canarias	149	104	42	3	152 (78,35%)
Cataluña	151	102	42	3	152 (78,35%)
Cantabria, Galicia y C. Madrid	152	101	42	3	152 (78,35%)

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

### 3.3. *Recaudación estimada*

En el Cuadro 4 se sintetizan las diferencias recaudatorias entre la aplicación del impuesto sin reforma autonómica y después de ésta a nuestra base de declarantes.<sup>9</sup>

Se observa que en el primer bloque de CCAA, la de las medidas tributarias con más alcance, la pérdida recaudatoria es notoria ya que supone más de la mitad de los rendimientos potenciales del impuesto. De este modo, la caída sobre la recaudación inicial es de al menos un 62% en Galicia, las Islas Baleares, Cantabria, Castilla-León, la Comunidad de Madrid y en Canarias, que ostenta el mayor porcentaje con un 63,60%. Seguidas por la Comunidad Valenciana, la Región de Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha.

Por su parte en el segundo bloque de CCAA el resultado es más dispar. Así, mientras en Aragón se produciría una caída en la recaudación superior al 44%, en Andalucía y Asturias ésta no llegaría al 30% (28,86% y 20,36% respectivamente). Esto puede explicarse, además de por las diferencias en el grupo I de parentesco que no son muy sustanciales, al hecho de que en Aragón el límite del beneficio fiscal actúa como un mínimo exento de tributación, mientras que en las otras dos CCAA, si la base imponible supera dicho límite ya no se aplica la reducción o bonificación del 100%.

9 En Barberán y Melguizo (2007) se muestra la recaudación real obtenida por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los años 1999 al 2005. Se observa que la recaudación obtenida por este tributo sigue una tendencia creciente fruto, sin duda, de la revalorización de los activos inmobiliarios y bursátiles, además de las mejoras en el acceso a la información fiscal de los contribuyentes. No obstante, es de esperar que, dada la envergadura de las reformas que el impuesto está teniendo en la mayor parte de las CCAA la reducción en las cifras recaudatorias se dejará notar en los próximos años cuando estén todas las medidas tributarias aprobadas en vigor.

**CUADRO 4**  
**VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN ESTIMADA POR CCAA**

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal	15,67%	3.597.370		
Andalucía	16,71%	2.559.152	1.038.217	28,86%
Aragón	18,08%	2.009.985	1.587.384	44,13%
Asturias	12,48%	2.864.903	732.467	20,36%
I. Baleares	6,94%	1.350.332	2.247.037	62,46%
Canarias	6,15%	1.309.317	2.288.052	63,60%
Cantabria	9,22%	1.357.012	2.240.357	62,28%
Castilla-León	10,05%	1.366.844	2.230.526	62,00%
Castilla-La Mancha	6,40%	1.469.358	2.128.011	59,15%
Cataluña	14,87%	3.206.771	390.599	10,86%
C. Valenciana	8,45%	1.370.058	2.227.312	61,92%
Extremadura	15,68%	3.588.674	8.696	0,24%
Galicia	5,92%	1.344.627	2.252.742	62,62%
Madrid	5,99%	1.361.955	2.235.414	62,14%
Murcia, La Rioja	6,01%	1.379.758	2.217.612	61,65%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En último lugar se sitúa Extremadura, que al sólo minorar la tributación para el grupo I, presentan la variación en la recaudación más pequeña (del 0,24%). En cambio, en Cataluña (la otra Comunidad del tercer bloque de CCAA, el de reformas tibias) la caída de recaudación estimada sería del 10,86%, muy superior a la de Extremadura, pero a mitad de camino de la estimada para Andalucía y el Principado de Asturias.

### 3.4. Progresividad y redistribución

En general, las reformas autonómicas dan lugar a un impuesto con una mayor progresividad efectiva en todas las situaciones, tal y como se observa en el Cuadro 6. Con un incremento sustancial en la mayoría de los casos del índice de Kakwani desde el 0,3190 hasta valores en torno al 0,36, superando incluso al 0,37 en Canarias, Galicia, Castilla-León, Cantabria, la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares (las CCAA del primer bloque) y Andalucía.<sup>10</sup> Las dos excepciones a lo anterior co-

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

rresponden a Cataluña, con un índice algo superior al 0,32, y a Extremadura que obtiene el valor más bajo, 0,31.

Los resultados obtenidos en el índice de Suits confirman ese sesgo entre comunidades, si bien ahondan más en las diferencias, ya que mientras que la norma general es que se incremente tras las nuevas normas autonómicas, en las mencionadas en último lugar, disminuye respecto a la situación de partida, destacando el caso de Extremadura, la comunidad con un proceso reformador de alcance más limitado, que presenta el índice inferior situándose por debajo del 0,54.

En cuanto al índice de Reynolds-Smolensky todas las CCAA ofrecen resultados más modestos a los de la situación de partida (que recordamos era de un 0,020019). En primer lugar citaríamos a Extremadura, que muestra una escasa reducción, ya que su índice se sitúa en torno al 0,019, seguidas por Cataluña con un 0,018 y el Principado de Asturias con un 0,017. Por el contrario las CCAA con reformas más ambiciosas obtienen sensibles reducciones en los valores de Reynolds-Smolensky obtenidos. En este contexto en Canarias, Galicia, Cantabria, la Comunidad Valenciana, la de Madrid, las Islas Baleares, La Rioja y Murcia se observa una caída notoria en los índices que se sitúan entre el 0,02 y el 0,005. Mientras que Castilla-

CUADRO 5  
ÍNDICES DE PROGRESIVIDAD Y REDISTRIBUCIÓN POR CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	<b>0,020019</b>	0,319056	0,594049
Andalucía		0,580168	0,965991	<b>0,014756</b>	0,371067	0,714912
Aragón		0,584331	0,961967	<b>0,010592</b>	0,367044	0,696690
Asturias		0,577917	0,958638	<b>0,017006</b>	0,363715	0,676719
I. Baleares		0,589050	0,965810	<b>0,005873</b>	0,370887	0,715181
Canarias		0,589238	0,968486	<b>0,005685</b>	0,373563	0,726089
Cantabria		0,589150	0,966007	<b>0,005774</b>	0,371083	0,714899
Castilla-León		0,588827	0,966359	<b>0,006097</b>	0,371435	0,716166
Castilla-La Mancha		0,588523	0,954079	<b>0,006401</b>	0,359156	0,673469
Cataluña		0,576853	0,918386	<b>0,018070</b>	0,323463	0,541272
C. Valenciana		0,589133	0,965878	<b>0,005791</b>	0,370954	0,714505
Extremadura		0,574964	0,914324	<b>0,019959</b>	0,319401	0,539965
Galicia		0,589236	0,967396	<b>0,005687</b>	0,372473	0,720384
Madrid		0,589133	0,964641	<b>0,005791</b>	0,369718	0,711221
Murcia, La Rioja		0,589084	0,964192	<b>0,005839</b>	0,369269	0,709268

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

León y Castilla-La Mancha se sitúan justo detrás de las anteriores con un índice del 0,006. En una situación intermedia se situarían las CCAA de Andalucía y Aragón que establecen restricciones a los beneficios fiscales aplicables a los familiares del grupo II, el más abundante de la muestra. En cualquier caso, los resultados son esperados puesto que la fuerte disminución de la tributación en virtud de la normativa autonómica deja al impuesto sin posibilidad de ser operativo respecto a la materia imponible en aquellas transmisiones beneficiadas por la normativa, es decir, las de cuantía intermedia y las que afectan a los familiares más cercanos (que son las más numerosas) lo que limita notablemente las posibilidades de contribuir al objetivo de la redistribución de la riqueza.

---

#### 4. DONACIONES

---

##### 4.1. - *Análisis de la normativa autonómica*

En el ámbito de las transmisiones lucrativas “inter vivos” las modificaciones normativas han sido menos numerosas dado que no todas las CCAA han llevado a cabo reformas respecto al régimen establecido en la norma estatal. El Cuadro 6 resume las medidas tributarias aprobadas en los distintos territorios para el ámbito de las transmisiones lucrativas “inter vivos”, reflejando en la primera columna las únicas que han podido ser simuladas en la muestra y en las que centraremos, en adelante, nuestro análisis. Esto es así, ya que del donatario sólo se conoce el grupo de parentesco con el donante, su coeficiente multiplicador y si la transmisión de la empresa habitual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades cumplía los requisitos de la LISD, lo cual imposibilita simular las otras deducciones autonómicas que son bastantes restrictivas en cuanto a requisitos.

CUADRO 6

#### MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA TRANSMISIONES “INTER VIVOS”

CCAA	I: Descendientes < 21 años II: Resto de Descendientes, Cónyuge y Ascendientes SIMULADAS EN LA MUESTRA	Actividades económicas y participaciones en entidades	Vivienda habitual del adquirente que sea descendiente: joven (menor de...) o discapacitado(>65%)
Reducciones según ley estatal		95%	
Andalucía			35 años <b>Reducción</b> 99% discapacitados >62%, si Patrim. Previo ≤402.678,11

*continúa...*

CUADRO 6  
**MEDIDAS FISCALES APROBADAS PARA TRANSMISIONES “INTER VIVOS”  
 (CONCLUSIÓN)**

Aragón		96%	36 años <b>Reducción</b> 95%
Principado de Asturias			
Islas Baleares	<b>Cuota</b> ≤7% BL	95%	36 años <b>Reducción</b> 57%
Canarias	<b>Bonificación</b> 99,9% CT		35 años: <b>Reducción</b> 85% Minusválido: <b>Reducción</b> 100%
Cantabria		95%	
Castilla y León	Salvo ascendientes: <b>Bonificación</b> 99 % CT		
Castilla – La Mancha	<b>Deducción</b> 95% CT (también para los discapacitados >65%)		
Cataluña	Escala de gravamen para hallar CI: de 0 a 200.000                   5% de 200.000 a 600.000       7% de 600.000 en adelante       9%		33 años: <b>Reducción</b> 95%
Comunidad Valenciana	Sólo para hijos y padres con patrimonios previos ≤ a 2.000.000 o minusválidos: <b>Reducción</b> : Hijos <21 años; [40.000+(21-edad)8.000] ≤6.000 Resto: 40.000 <b>Bonificación</b> 99 % CT ≤ 420.000	95%	Todos los discapacitados >65% tienen una reducción de 240.000 aunque no sea para vivienda
Extremadura			
Galicia	<b>Escala de gravamen para hallar CI:</b> Igual que la catalana <b>Coficiente Multiplicador</b> igual a 1	99%	35 años <b>Reducción</b> 95% (no disminuidos y sí mujeres víct. de violencia de género)
Comunidad de Madrid	<b>Bonificación</b> 99 % CT		
Región de Murcia		99%	99% grupos I y II
La Rioja		99%	Sólo hijos Deducción del 95% al 100%

Fuente: Elaboración propia.

Tal y como se observa en el ámbito de las donaciones son menos las CCAA que han llevado a cabo reformas, coincidiendo, todas ellas, en una disminución sustancial de su tributación. Este es el caso de Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, la Comunidad de Madrid, la Comunidad Valenciana o Islas Baleares, Galicia y Cataluña. Salvo en las dos últimas comunidades sus iniciativas han tendido a igualar las medidas aprobadas para sus territorios en el ámbito de las transmisiones mortis causa. De hecho, las cinco primeras han aprobado bonificaciones de la cuota tributaria de un 99,9% (Canarias), 99% (Castilla-León, la Comunidad de Madrid y la Valenciana, que además de la bonificación anterior permite aplicar las reducciones autonómicas establecidas para las transmisiones mortis causa, siempre y cuando, en ambos casos el patrimonio previo no supere los 2 millones de euros) y 95% (Castilla-La Mancha).

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

En cambio, Cataluña y Galicia establecen para las transmisiones una escala de gravamen, curiosamente idéntica, muy reducida con respecto a los tipos fijados por la LISD. En el caso gallego la escala es sólo un poco más reducida a la aprobada para las mortis causa, pero sorprende el caso catalán ya que en el ámbito de las transmisiones “mortis causa” simplemente mejoraba ligeramente las reducciones estatales. Los tipos marginales de las escalas autonómicas se sitúan entre el 5% (mientras que de acuerdo a la normativa estatal los marginales aplicables a dicha base estarían entre el 7,65% y el 21,25%) y el 9%, aplicable a donaciones de más de 600.000 euros, (que supone casi la cuarta parte del estatal que es del 34%). Además Galicia fija, al igual que hizo en las transmisiones mortis causa, un coeficiente multiplicador unitario.

#### *4.2. Incidencia efectiva del impuesto*

Centraremos nuestro estudio en los 162 perceptores pertenecientes a los grupos I y II de parentesco según el artículo 20 de LISD de la muestra. Todos ellos de acuerdo con la normativa estatal pagaban impuestos, mientras que, una vez aplicado el impuesto vigente en cada uno de los territorios, observamos que todos ellos ven disminuidas sustancialmente sus cuotas tributarias, si bien en la Comunidad Valenciana algunos de los contribuyentes obtienen cuotas nulas, debido a la aplicación de la reducción autonómica. De hecho, en esta Comunidad los 8 individuos del grupo I y 129 del grupo II dejan de pagar impuestos mientras que los 25 restantes del grupo II continúan contribuyendo.

#### 4.3. Recaudación estimada

El trato favorable que establecen las reformas autonómicas ha de tener, lógicamente, un reflejo en la recaudación que variará sensiblemente desde la situación de partida. El Cuadro 7 sintetiza las diferencias recaudatorias habidas en este tributo sin reforma autonómica y después de ésta en nuestro panel de declarantes. Hemos de precisar que, como en nuestra muestra ninguno de los contribuyentes con cuotas a pagar del grupo I y II aplicaba coeficientes multiplicadores superiores a la unidad, se obtienen los mismos resultados en Galicia y en Cataluña.

CUADRO 7  
VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN ESTIMADA POR CCAA

	Tipo medio	Recaudación	Caída recaudación (en euros)	Caída recaudación (porcentaje)
Ley estatal, resto de CCAA	13,20%	702.607,98		
I. Baleares	10,94%	582.558,02	120.049,96	17,09%
Canarias	6,04%	321.703,78	380.904,20	54,21%
Castilla-León	6,11%	325.135,35	377.472,63	53,72%
Castilla-La Mancha	6,39%	340.386,77	362.221,21	51,55%
Cataluña y Galicia	9,54%	508.153,69	194.454,29	27,68%
C. Valenciana	13,66%	322.107,56	380.500,42	54,16%
C. de Madrid	6,11%	325.135,35	377.472,63	53,72%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Como era predecible la caída de la recaudación se produce en todos los casos, si bien no con la misma intensidad. Así, en las Islas Baleares, Galicia y Cataluña la pérdida recaudatoria es menor, siendo en porcentaje un 17 % para la primera y del 27% para las restantes. En cambio, en el resto de CCAA la recaudación es de menos de la mitad. En concreto los porcentajes de caída de la recaudación se sitúan entre el 51,55% de Castilla-La Mancha y el 54,21% de Canarias.

#### 4.4. Progresividad y redistribución

Finalmente, hemos de referirnos al análisis de sus índices de progresividad y de redistribución, que hemos sintetizado en el Cuadro 8. En general, las reformas suponen una mayor progresividad efectiva del impuesto en todas las situaciones, con un incremento del índice de Kakwani desde el 0,12 inicial hasta valores superiores al 0,37 en Canarias y en la Comunidad Valenciana. En cambio en las Islas Baleares, Cataluña y Galicia los índices apenas varían ya que se sitúan en un 0,13

y 0,16 respectivamente. La misma tendencia se observa si analizáramos los índices de Suits.

Por su parte los valores obtenidos en los índices Reynolds-Smolensky permiten concluir que se mantiene el efecto redistributivo del impuesto, si bien aunque éste aumenta con respecto a la situación inicial en Canarias, Castilla-León, Castilla-La Mancha, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana, disminuye en las Islas Baleares, Galicia y Cataluña donde se obtienen índices escasamente inferiores. En cualquier caso, las diferencias entre los índices son ciertamente escasas (en la mayoría de los casos no llegan al 3% del índice inicial), por lo que el impacto de las reformas, en este sentido, no es muy relevante.

CUADRO 8  
ÍNDICES DE PROGRESIVIDAD Y REDISTRIBUCIÓN POR CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds- Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal , resto CCAA	0,5568048	0,5468806	0,6849432	<b>0,0099241</b>	0,1281385	0,2145960
I. Baleares		0,5497232	0,6897791	<b>0,0070816</b>	0,1329743	0,2433246
Canarias		0,5465384	0,9289675	<b>0,0102663</b>	0,3721628	0,6868767
Castilla-León		0,5465348	0,9223562	<b>0,0102700</b>	0,3655514	0,6746358
Castilla-La Mancha		0,5465187	0,8958066	<b>0,0102860</b>	0,3390018	0,6252152
Cataluña y Galicia		0,5487445	0,7250801	<b>0,0080603</b>	0,1682754	0,3118545
C. Valenciana		0,5568048	0,9287931	<b>0,0103113</b>	0,3719883	0,6859773
C. Madrid		0,5465348	0,9223562	<b>0,0102700</b>	0,3655514	0,6746358

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

## 5. CONCLUSIONES

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

En el ámbito de las sucesiones, podemos agrupar a las CCAA de régimen común en tres bloques diferenciados según el alcance de su normativa propia. El primer bloque lo conformarían Canarias, Galicia, las Islas Baleares, Cantabria, Castilla-León, la Región de Murcia, La Rioja, la Comunidad Valenciana y la de Madrid, y también, aunque con resultados ligeramente más modestos, Castilla-La Mancha. Todas ellas han minorado de manera sustancial la recaudación del tributo de manera que son las que menores índices redistributivos muestran y mayor es la caída de recaudación potencial. Seguidamente se encontrarían Aragón, Andalucía

y el Principado de Asturias -que aunque presentan diferencias entre sí (la primera es más generosa con los contribuyentes del grupo II y la última con los del grupo I que no tributan)- se sitúan en niveles intermedios al haber limitado los beneficios fiscales a las transmisiones lucrativas inferiores a 150.000, 175.000 y 125.000 respectivamente recibidas por los familiares más cercanos que tengan patrimonios previos inferiores a 402.678,11 euros. Por último, estarían Extremadura -que es la CCAA que en menor medida ve alterar los indicadores de partida, dado que limita la aplicación de las medidas autonómicas a los descendientes menores de 21 años- y Cataluña que, aunque se limita a modificar ligeramente las reducciones estatales como lo hace para todos los grupos de parentesco, supone una menor pérdida de recaudación y mayores índices redistributivos que la comunidad anterior.

Con respecto a las donaciones, aunque la mayoría de las CCAA se han limitado a mejorar las reducciones establecidas por la normativa estatal del impuesto, hay un grueso de CCAA que en los dos últimos años han introducido medidas que disminuyen notablemente la tributación de las donaciones de los grupos I y II de parentesco. Nos referimos a Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, la Comunidad de Madrid, la Valenciana, la de las Islas Baleares, Galicia y a Cataluña. Entre ellas se distinguen comportamientos distintos. Las cinco primeras han optado por regular cuantiosas bonificaciones (además de establecer una reducción como sucede en la Comunidad Valenciana). En cambio, las otras tres CCAA han optado por disminuir los tipos de gravamen lo que en nuestra muestra limita su alcance [por ejemplo, la merma del potencial recaudatorio es del 17% (Islas Baleares) y del 27% (para Galicia y Cataluña) frente a más del 50% que se obtiene en las CCAA del primer bloque].

Atendiendo a los resultados obtenidos en nuestro trabajo referentes a la incidencia efectiva del impuesto, la merma recaudatoria y su función redistributiva se concluye que las reformas acaecidas en el panorama autonómico han tenido una influencia notable sobre la base de declarantes, afectando al principio de generalidad, al mismo tiempo que se observa una caída de la recaudación, así como un retroceso de su función redistributiva, algo mayor en el ámbito de las mortis causa que en las "inter vivos".

El trabajo presentado, pese a sus limitaciones, ahonda en el conocimiento de los efectos que el ISD puede tener en la redistribución de la riqueza y las consecuencias que respecto a este objetivo pueda tener el proceso de reforma abierto por la asunción de competencias normativas por las CCAA en dicho tributo. Dado que no tenemos datos que nos permitan medir el impacto de este impuesto en el patrimonio global de los declarantes, consideramos que la aportación puede ser un indicador fiable de la funcionalidad real que el tributo tiene en estos momentos en nuestro país. En este sentido concluiremos que las medidas autonómicas emprendidas suponen una merma considerable de las posibilidades que el tributo tiene

respecto a la principal función que lo legitima, y que no es otra, que la contribución a un mejor reparto de la riqueza.

En vista de lo anterior sería interesante reflexionar sobre cuál debe ser el papel del impuesto en nuestro sistema tributario actual. Si continuamos con la situación actual no es arriesgado aventurar que el proceso autonómico conllevará la práctica eliminación del tributo. Así al menos sucedió en Canadá y Australia, donde el proceso de competencia fiscal a la baja en la imposición sobre las herencias entre territorios conllevó su eliminación total en apenas unos años.<sup>11</sup> Téngase presente que desde el federalismo fiscal se nos predica que la imposición patrimonial a nivel del individuo no es conveniente recaiga en el nivel subcentral de gobierno (Bird, 1991). Sobre todo en aquellos tributos no periódicos, como el que nos ocupa, ya que su descentralización conlleva fijar su tributación según territorio de residencia y no es del todo difícil trasladarse (o simularlo, al menos) a un territorio con una fiscalidad más favorable, lo que conlleva además la deslocalización de otros tributos.<sup>12</sup> De todos modos los problemas anteriores no tienen por qué suponer la eliminación del tributo, de hecho en Suiza donde este impuesto también es competencia del nivel subcentral aún está en vigor en los cantones más importantes (Kesti, 2008).

Por otro lado, la actual coyuntura económica podría propiciar el mantenimiento de este impuesto, además de por razones recaudatorias (aunque su recaudación es escasa en términos del PIB no es nada desdeñable en las arcas autonómicas resentidas con la reciente eliminación del Impuesto sobre Patrimonio), porque, tal y como se obtiene en este trabajo, sigue contribuyendo al logro de una mejor redistribución de la riqueza.

No obstante, en el caso de no renunciar a este tributo sería conveniente que el Estado ejerciera la titularidad del impuesto y reformará su legislación a fondo en una doble vía. Por un lado sería conveniente establecer una tributación mínima común en todo el estado (siendo más que deseable que incluyera también a los territorios forales) compatible con el reconocimiento de cierta capacidad normativa autonómica por encima de ese mínimo. Por otra se debería proceder a su simplificación lo que, entre otras cosas, conllevaría mitigar la alta progresividad (más formal que real, tal y como hemos obtenido en nuestro trabajo), en sintonía con lo que se ha estado haciendo, no sólo a nivel nacional, con otros impuestos. Por ejemplo, en Italia el impuesto sobre las herencias y donaciones recibidas que se ha reintroducido en el

11 Tal y como explica con todo detalle Duff (2005) en Canadá transcurrieron apenas 14 años desde que la primera provincia (Alberta) renunció al impuesto en 1972 hasta que en 1985 lo hizo la última (Quebec) y en Australia el proceso sólo duró de 1977 a 1981.

12 El proceso de deslocalización puede afectar a otros países y de hecho una de las razones explicativas de la eliminación del impuesto sobre sucesiones en Nueva Zelanda fue el riesgo de emigración de los jubilados acaudalados a la vecina Australia que la había abolido previamente (Duff, 2005).

año 2007 es mucho más sencillo que el existente antes de su derogación el 1-1-2001, al combinar tipos proporcionales con reducciones.<sup>13</sup> Lo anterior además de reducir los costes de gestión desincentivaría las actividades de planificación, elusión y evasión fiscal (Melguizo, 2007b).

13 En concreto el impuesto italiano actual grava las herencias y donaciones recibidas por cónyuge, descendiente y ascendiente que superen el millón de euros al 4%; las de hermanos y hermanas que superen los 100.000 € al 6%; las del resto de parientes consanguíneos hasta cuarto grado y políticos hasta tercer grado al 6% y las demás al 8% (Kesti, 2008). Con anterioridad en Italia coexistían un impuesto sobre el caudal relicto con otro de herencias (Barberán, 2005a).

## BIBLIOGRAFÍA

- Albi Ibañez, E. (1974): "Las transferencias intergeneracionales y la distribución de la renta y el patrimonio", *Hacienda Pública Española*, 28, 153-155.
- Atkinson, A. (1977): "Impuesto sobre el Capital, la redistribución de la riqueza y el ahorro individual", *Hacienda Pública Española*, 45, 156-174.
- Atkinson, A. (1981): La economía de la desigualdad, Ed Crítica S.A., Barcelona.
- Barberán, M.A. (2005a): *La imposición sobre las herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, ed. Comares, Granada.
- Barberán, M.A. (2005b): "El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición", *Revista Asturiana de Economía*, 32, 95-117.
- Barberán, M.A. (2006): "Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel", *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, 177, 25-57.
- Barberán, M.A. y Melguizo, M. (2007): "Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones", Cuadernos de Información Económica, nº 201, p. 35-47.
- Bird, R.M. (1991): "The taxation of personal wealth in international perspective", *Canadian Public Policy*, XVII:3; 322-334.
- Blinder, A (1977): "Un modelo sobre riqueza heredada", *Hacienda Pública Española*, 45, 174-187.
- Britton Eller, M. (1997), "Federal Taxation of Wealth Transfers, 1992-1995", *Statistics of Income Bulletin*, 16 -3, 43-46.
- De Pablos, L. (2001): "La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales", *Hacienda Pública Española. Monografías* 2001, 281-322.
- De Pablos, L. (2006): "Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Papel de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. 4/06.
- Díaz de Sarralde, S. y Ruiz-Huerta, J. (2006): "Assessing tax reforms. Critical comments and a proposal: the level and distance effects", *Papel de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. 3/06.
- Duff, S. (2005): "The abolition of wealth transfer taxes: lessons from Canada, Australia y Nueva Zealand", *Pittsburgh Tax Review*, 3, 71-120.
- Gale, W.G.; Hines, J.R. y Slemrod, J. (2001) (editors), *Rethinking estate and gift taxation*, Washington: Brookings Institution Press.
- Gale, W.G. y Scholz, J.K. (1994): "Intergenerational transfers and the accumulation of wealth", *Journal of Economic Perspectives*, 8 (4), 145-160.
- Harbury, C (1974): "La herencia y la distribución personal del patrimonio en Gran Bretaña", *Hacienda Pública Española*, 28, 163-168.
- Joulfaian, D. (2006): "Inheritance and saving", *NBER WWP* 12569.
- Kakwani, N C (1977), "Measurement of tax progressivity: An international comparison", *The Economic Journal*, 87: 71-81.
- Kessler, D. y Masson, A. (1989): "Bequest and wealth accumulation: are some pieces of the puzzle missing?", *Journal of Economic Perspectives*, 3 (3), 141-152.
- Kesti, J. (2008) editor: *European tax handbook*, IBFD, Amsterdam.
- Lagares, M. (1975): "La distribución de la carga tributaria en España: algunos aspectos de interés para la política fiscal", *Hacienda Pública Española*, 33, 141-159.
- Lago, S. (2007): "La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: perspectivas de futuro", *Revista de Estudios Regionales*, 78, 11-28.
- Lambert, P. (1996): *La distribución y redistribución de la renta: un análisis matemático*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Marín, J (1987): "La estructura de la progresividad del IRPF", *Papeles de Economía Española*, 30-31, 138-148.
- Melguizo, M. (2007a): "La motivación de las transmisiones lucrativas entre generaciones de una familia: modelos teóricos y evidencia empírica", *Hacienda Pública Española*, 181, 81-119.

- Melguizo, M. (2007b): "Análisis de la norma de acumulación de donaciones desde la planificación fiscal", *Revista Técnica Tributaria*, 79, 65-79.
- Modigliani, F. (1988): "The role of intergenerational transfers and life cycle saving in the accumulation of wealth", *Journal of Economic Perspectives*, 2 (2), 15-40.
- Neumark, F. (1974): *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid (original de 1970, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, trad J. Zamit Ferrer)
- Ordóñez, C. y Rivas, C. (2007): "Los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas: dinámica de la capacidad normativa en el periodo 1997-2006", *Revista de Estudios Regionales*, 78, 291-306.
- Puviani, A. (1972), *Teoría de la ilusión financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1ª edición en español de Puviani, A. (1903): *Teoria della Illusione Finanziaria*, Palermo.
- Reynolds, M. y Smolensky, E. (1977): *Public expenditure, taxes and the distribution of income: the United States, 1950, 1961, 1970*. Academic Press, New York.
- Stiglitz, J (1977): "La distribución de la renta y la riqueza entre los individuos", en *Hacienda Pública Española*, 45, 145-156.

