

EL COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ANTE LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA IMPOSICIÓN

Miguel Ángel Barberán Lahuerta

Universidad de Zaragoza

El objetivo de este artículo consiste en examinar algunos aspectos del entorno económico en el que se aplica el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre el que en la actualidad existe un intenso debate que trasciende el ámbito puramente teórico. Se pretende analizar de forma sucinta su funcionalidad real y el papel que desempeña en nuestro sistema tributario en la actualidad, tanto como elemento de financiación de las haciendas subcentrales como complemento y cierre a otras figuras impositivas. Para ello se intenta contrastar el grado de cumplimiento respecto a aquellos principios impositivos que justifican su existencia en los modernos sistemas fiscales. En concreto, abordamos un análisis en torno a la capacidad económica, generalidad, flexibilidad, eficiencia y redistribución, valorando el impacto que los intensos cambios normativos realizados en los últimos tiempos ha supuesto en sus macromagnitudes básicas y, por tanto, en los fundamentos que sirven de soporte al impuesto en la actualidad. Las reflexiones que sobre estos temas se van a ir esbozando pretenden proporcionar argumentos que contribuyan al debate que en la actualidad existe en torno a la oportunidad de este impuesto, sobre el que se ha propuesto, abiertamente, por diversos sectores de la sociedad la posibilidad de su supresión.

Palabras clave: sistema fiscal óptimo, financiación territorial, neutralidad fiscal, flexibilidad, patrimonio familiar, redistribución de la riqueza.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos tiempos se viene desarrollando tanto a nivel político como económico un intenso debate respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISSD). Los planteamientos parecen haberse polarizado en torno a dos posiciones excluyentes: su supresión o su mantenimiento como parte integrante en los modernos sistemas fiscales. Las razones que esgrimen sus detractores para justificar su postura cuestionan no sólo la actual configuración del tributo sino también su propia razón de ser, utilizando argumentos ya tradicionales que hoy renacen con más fuerza. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al amparo de la LOFCA de 1980, se cedió a las CCAA con la finalidad de ser un importante instrumento de financiación, afectando tan sólo a los rendimientos en un primer momento, si bien las Leyes 14/1996 y 21/2001 han otorgado a estos entes amplias competencias en materia normativa. Esta situación, si bien supone un fuerte respaldo por el legislador estatal a los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal, trae aparejados otros problemas, entre los que podríamos señalar la situación generalizada de competencia fiscal entre territorios motivada por la ausencia de criterios de armonización respecto al uso de esas competencias normativas. De hecho, las reformas que recientemente se han emprendido sobre el vigente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no han hecho sino empeorar su situación, limitando su aplicación a determinados tipos de riqueza, otorgando múltiples exenciones y tratos de favor que han restringido su ámbito de aplicación y han erosionado su credibilidad ante los contribuyentes¹.

Pues bien, sobre esa problemática en la que se mueve este tributo, la pretensión del presente trabajo consiste en realizar una serie de consideraciones en torno a su funcionabilidad real en la escena económica de nuestro país, así como valorar su adecuación respecto a los modernos principios tributarios. De este modo, la estructura que se presenta corresponde a un análisis en torno a principios tales como generalidad, flexibilidad, eficiencia y redistribución. Todo ello nos permitirá poner de manifiesto algunas de las principales deficiencias que desde el plano económico tiene la actual estructura del impuesto en España.

2. CAPACIDAD ECONÓMICA Y GENERALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2.1. *El papel del ISSD en el sistema tributario actual*

En España los impuestos sobre las transmisiones gratuitas cuentan con una extensa tradición, estando presentes desde mediados del

(1) Véase en este sentido Barberán (2003), pp. 74-76, donde se muestran las diversas técnicas de elusión impositiva que pueden darse en este tributo y se advierte de los perniciosos efectos que ello puede acarrear al conjunto del sistema fiscal.

siglo XIX. En la actualidad, el impuesto se regula por la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, adoptando la modalidad de un Impuesto sobre las Porciones Hereditarias. Con esta normativa se intentó dar una estructura más moderna y aliviar la fiscalidad que soportaban este tipo de transmisiones, al tiempo que se disponía a esta figura tributaria como uno de los impuestos susceptibles de ser cedidos a las CCAA, proceso que comenzó en 1980 y que ha avanzado considerablemente en los últimos años.

Este tributo grava tanto las transmisiones lucrativas "inter vivos" como aquellas "mortis causa", si bien estas últimas soportan una fiscalidad más beneficiosa como consecuencia, entre otras razones, de las reducciones de la base imponible que se aplican en las transmisiones entre parientes cercanos². En ambos casos quedan gravados los incrementos patrimoniales a título lucrativo, los cuales constituyen en la actualidad un elemento determinante en la capacidad de pago³, máxime si tenemos en cuenta su consideración como "ganancias sin esfuerzo", sobre las que existe suficiente consenso en torno a que deben estar gravadas de forma sustancial y diferenciada.

En cualquier caso, el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español fue diseñado con la intención de que sirviera de impuesto complementario dentro de la estructura tributaria, desempeñando una función de cierre del sistema al tiempo que suministra una valiosa información en la gestión de otros tributos. No obstante, con el fin de precisar el sentido y alcance de esta figura, sería conveniente acotar su posición dentro del sistema tributario. En primer lugar, deberemos referirnos al Impuesto sobre la renta, el cual tiende a no gravar suficientemente el conjunto de rentas derivadas del capital, por lo que los impuestos sobre las transmisiones gratuitas (con índices de progresividad y un mínimo exento razonable-

(2) En el texto se menciona como diferencia más importante el caso de las reducciones personales que tan sólo se aplicarían en las transmisiones "mortis causa", sin embargo el tratamiento fiscal entre donaciones y sucesiones es muy distinto e incluso discriminatorio. A título de ejemplo podemos referirnos a la no aplicación de algunas reducciones objetivas como la de la empresa y/o negocio familiar y la de la vivienda familiar, las cuales no dan derecho a reducción alguna en la donación "inter vivos" y sí, con ciertos límites y condiciones, en la transmisión "mortis causa". Pero es que, además, las diferencias exceden del ámbito de este tributo, afectando a los incrementos de patrimonio originados por las donaciones en el IRPF ya que, mientras sobre quien transmite puede recaer la obligación de tributar si de una transmisión "inter vivos" se trata no sucederá lo mismo si es el caso de una transmisión "mortis causa", pues desde la Ley 48/1985 de reforma parcial del IRPF se abolió la denominada "plusvalía del muerto".

(3) Fuentes Quintana (1990), p. 312: "Aunque hoy la renta es el principal indicador de la capacidad de pago en los sistemas tributarios, la riqueza confiere a sus titulares seguridad, influencia, poder social, independencia, menor necesidad de ahorrar y acceso a mejores oportunidades, de modo que aquéllos en quienes concurren estas circunstancias están en mejor predisposición de pagar impuestos. En el mismo sentido se argumenta en el Informe Meade, (1980), p. 119, destacando las posibilidades en torno a una vida de ocio que da el patrimonio, afirmando que "por muy bien que se establezca un sistema de imposición sobre la renta o el consumo, la equidad requiere que el patrimonio en sí se incluya en la base de la imposición progresiva."

mente alto) podría corregir esta situación sometiendo a tributación las fuentes de las que se originan las rentas de capital. La conexión con este impuesto se realiza a través de declarar no sujetos al mismo los incrementos de patrimonio que están dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre las sucesiones y las donaciones. Además, las adquisiciones lucrativas producidas en favor de las personas jurídicas están sujetas al impuesto sobre las sociedades. En segundo lugar, respecto a su conexión con el Impuesto sobre el Patrimonio, mientras éste grava el patrimonio en función de su titular, es decir, en su dimensión estática, el impuesto sucesorio somete a gravamen su dimensión dinámica, o sea, la transmisión gratuita de los elementos que componen ese patrimonio o el conjunto de todos ellos. Finalmente, por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la delimitación está, precisamente, en el carácter oneroso o gratuito de la transmisión.

2.2. Generalidad y corresponsabilidad fiscal por los entes territoriales

El ISSD se integra en la actualidad dentro del bloque de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas sobre los que el Estado no sólo ha transferido sus rendimientos sino que ha ido otorgando facultades normativas y de gestión. Este proceso se ha consolidado plenamente a partir de las leyes 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas Fiscales Complementarias y 21/2001, de regulación del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, las cuales han permitido que estos entes sean competentes para diseñar el tributo en sus territorios, otorgando amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones u otros elementos de su estructura. De este modo, la fiscalidad española, aunque parte de un mismo tronco común, puede ofrecer diferencias en el tratamiento de estas transmisiones entre distintos territorios. Este marco legal, si bien ahonda en el principio de autonomía financiera, entraña algunos peligros evidentes desde la óptica tributaria, el principal, sin duda, que se generalicen situaciones de falta de equidad o de discriminación de ciudadanos simplemente por razón del territorio cuando entre ellos concurren una capacidad de pago similar⁴, circunstancia que puede afectar al principio de equidad y al de generalidad en la contribución a las necesidades financieras de las administraciones públicas.

Al margen del diseño normativo actual, también su importancia relativa como instrumento de financiación para las Comunidades Autónomas ofrece contrastes muy diversos dependiendo de la óptica desde la que lo analice-

(4) García y Barberán (2003), p. 257: "Aún así, existen otros riesgos que han empezado a ser evidentes en los últimos años. El principal es, sin duda, que se generalicen situaciones de falta de equidad o de discriminación de ciudadanos simplemente por razón del territorio cuando entre ellos concurren una capacidad de pago similar. Este debate se produce, además, justo en un momento en el que los países de la Unión Europea consideran prioritaria la armonización de sus sistemas fiscales. De hecho, la Comisión Europea ha hecho llegar ya al gobierno sus quejas por la gradual divergencia en la presión fiscal dentro de España, advirtiendo del peligro de que esa situación pueda dar lugar a políticas de dumping fiscal que afecten a otros países comunitarios".

mos o de la recaudación por territorios. Aunque, las cifras globales en el año 2002 suponen la nada despreciable cifra de 1.328 millones de euros a las arcas de los territorios autónomos, su importancia se va diluyendo si lo analizamos desde una visión comparada. El cuadro 1, destaca lo exiguo de las cifras recaudatorias si lo analizamos desde un punto de vista relativo, manteniéndose en niveles casi testimoniales en torno al 1% sobre el total de recaudaciones y al 2% sobre el resto de impuestos directos.

Cuadro 1
RECAUDACIÓN DEL ISSD RESPECTO A IMPUESTOS DIRECTOS
E INDIRECTOS (MILES DE EUROS)

Año	(1) Impuestos directos	(2) Impuestos indirectos	(3) Total	(4) ISSD	4/3 % s/ total	4/1 % s/ direct	Recaud. ISSD/PIB
1998	20.919.903	20.891.127	41.811.030	283.563	0,68	1,36	0,107
1989	27.703.785	22.592.580	50.296.365	317.292	0,63	1,15	0,107
1990	29.685.154	24.021.390	53.706.544	421.892	0,79	1,42	0,128
1991	32.844.446	25.359.592	58.204.038	460.808	0,79	1,40	0,127
1992	35.504.045	28.939.280	64.443.325	480.863	0,75	1,35	0,125
1993	34.743.260	26.874.689	61.617.949	533.788	0,87	1,54	0,135
1994	35.472.738	30.356.184	65.828.922	752.990	1,14	2,12	0,178
1995	38.505.337	32.353.720	70.859.057	708.515	1,00	1,84	0,155
1996	39.822.984	34.598.308	74.421.292	746.667	1,00	1,87	0,153
1997	45.796.894	37.431.070	83.227.964	921.315	1,11	2,01	0,179
1998	43.884.738	41.768.911	85.653.649	981.002	1,15	2,24	0,166
1999	45.271.682	47.453.416	92.725.098	1.117.750	1,21	2,47	0,217
2000	50.688.814	50.964.297	101.653.111	1.224.135	1,20	2,42	0,207
2001	54.072.445	52.804.508	106.876.953	1.348.479	1,26	2,49	0,231
2002	54.386.037	37.750.471	92.136.508	1.328.000	1,44	2,44	0,225

Fuente: elaboración propia a partir de Recaudación y Estadísticas de la Reforma Tributaria 1988-1998.

Los datos expuestos si bien expresan un incremento de la recaudación en relación al PIB, debemos considerarlo como insuficiente, máxime si tenemos en cuenta el incremento del stock de riqueza existente en España (véase cuadro 3). Al ser éste un gravamen que recae sobre la transmisión de la riqueza es lógico pensar que, si se incrementa su objeto imponible, sus rendimientos lo tendrían que hacer más que proporcionalmente conforme se va sucediendo el relevo intergeneracional y, con ello, la aplicación del impuesto. No obstante, muestra una cierta tendencia evolutiva, lógica por otro lado dada la alta progresividad teórica con que se estructuran sus tarifas, lo cual permite que mantenga sus posiciones e incluso cobre más importancia respecto a la recaudación total por impuestos y respecto al grupo de impuestos directos.

En cualquier caso, si su aportación a la suficiencia del sistema tributario es más bien modesta su papel como instrumento de financiación territorial todavía es más confuso. Un examen exhaustivo de sus rendimientos evidencia importantes asimetrías, al tiempo que proporciona recau-

daciones relativas muy distintas entre territorios. Aquellas comunidades con menores índices de riqueza recaudan muy poco por este concepto y, por tanto, supone un porcentaje muy pequeño respecto a su financiación total. En otros casos, el nivel de transmisiones y la cuantía de éstas será superior, traduciéndose en mayores rendimientos para estos entes con una estimación porcentual respecto al total de recursos financieros disponibles incluso del 5 y el 6%, que es el caso de aquellas comunidades más ricas y densamente pobladas. Las cifras que proporciona el cuadro 2 son suficientemente elocuentes, dando lugar a un amplio abanico en el que el impuesto representa desde 0,62% de la financiación total en Andalucía hasta 6,24% que supone en Madrid.

Cuadro 2
RECAUDACIÓN POR ISSD Y FINANCIACIÓN TOTAL POR CCAA

CCAA	Recaudación total CCAA 1999 (miles de euros)	Recaudación por ISSD 1999 (miles de euros)	% de ISSD / financiac. total.	PIB per capita (*) (euros)
Andalucía	15.508.390	95.885	0,62%	9.458
Aragón	1.667.804	59.734	3,58%	13.890
Asturias	847.371	35.609	4,20%	11.161
Baleares	799.658	38.032	4,76%	14.322
Canarias	3.159.863	20.813	0,66%	11.744
Cantabria	771.921	25.236	3,27%	12.185
Castilla-León	2.886.971	81.196	2,81%	10.452
Castilla-Mancha	2.291.672	29.004	1,27%	12.210
Cataluña	12.738.842	263.934	2,07%	15.513
Extremadura	1.381.308	12.873	0,93%	8.330
Galicia	5.929.746	71.953	1,21%	10.361
Madrid	4.070.107	253.933	6,24%	16.897
Murcia	1.040.181	13.113	1,26%	10.486
Navarra	1.721.181	8.907	0,52%	16.255
País Vasco	4.760.403	30.026	0,63%	15.563
La Rioja	370.563	14.304	3,86%	14.726
Valencia	7.559.329	99.124	1,31%	12.021
TOTAL	76.683.519	1.311.465	1,71%	12.751

Nota: (*) media anual del período 1995-2000.

Fuente: AEAT, "Informe mensual de recaudación tributaria", "Resumen informativo de recaudación por tributos cedidos y concertados" e "Informe mensual La Caixa" (Sept. 2002).

Analizando el detalle de cifras que nos ofrece el cuadro 2 podemos apreciar que, el impuesto tiene una importancia relativa muy poco homogénea, demostrando el desigual papel que ya en el año 1999 tenía este recurso en la financiación autonómica. Hemos de tener en cuenta que todavía en este momento existía cierta uniformidad normativa en cuanto a los elementos esenciales del tributo. En la actualidad la amplia atribución de competencias realizada respecto a este impuesto puede utilizarse para modificar las tarifas o reducciones de la base u otros elementos⁵, por lo que las diferencias podrán aumentar o disminuir, si bien,

en este último caso, a costa de un esfuerzo fiscal desigual por parte de los habitantes de las comunidades más pobres. Esta circunstancia determina el cumplimiento del principio de generalidad el cual quedará condicionado al marco normativo de cada territorio, con una legislación más o menos exigente en función de su nivel de riqueza o de su carácter de comunidad foral o, incluso, de comunidad limítrofe a éstas.

En definitiva, de los datos que hemos ido examinando parece desprenderse que el impuesto no ha cobrado la importancia recaudatoria que podría esperarse a lo largo del tiempo. Si bien en términos absolutos pueden tener alguna relevancia, un análisis comparativo demuestra la ralentización de sus rendimientos, así como un papel muy desigual a la hora de contribuir a la suficiencia de las haciendas territoriales. Sus escasas estadísticas pueden ser reflejo de la insuficiente consideración de que ha sido acreedor en los últimos tiempos, lo cual ha originado un deterioro de su efectividad práctica y lo ha alejado de las posibilidades teóricas que tendría en un contexto de mayor riqueza y dinamismo como el que ha acontecido en la economía española durante los últimos años.

3. ANÁLISIS DE LA FLEXIBILIDAD DEL IMPUESTO EN RELACIÓN A SU OBJETO IMPONIBLE

Otro aspecto importante al que el impuesto debería dar cumplimiento es el de ser flexible respecto al objeto imponible que pretende someter a gravamen. Así, según Neumark (1994), p. 304 en cuanto que se hace tributar la transmisión patrimonial gratuita, las recaudaciones obtenidas deberían ajustarse a los distintos indicadores que miden la evolución de la riqueza en nuestro país.

A la hora de contrastar la evolución de los rendimientos una referencia obligada ha de ser la que los relaciona con el Producto Interior Bruto. No obstante, esta magnitud nos indicará el crecimiento de la economía, que puede ir encaminado a incrementar el consumo o bien los niveles de ahorro, circunstancia que condicionará sin duda los resultados que obtengamos. Por ello, hemos de acudir a algún otro indicador más preciso que indique en que medida el patrimonio de los sujetos que posteriormente va a transmitirse ha evolucionado durante los últimos años. En este sentido podrían ser especialmente oportunos la información que pudiera proporcionar el Impuesto sobre Patrimonio a nivel agregado, sin embargo la insuficiencia de los datos que las autoridades hacen públicos al respecto desaconsejan la utilización de este índice. Además, los datos no contemplarían el patrimonio de aquellos contribuyentes que se situaran por debajo del mínimo exento, lo cual dejaría fuera la mayor parte de los sujetos. No obstante, es posible superar estos inconvenientes utilizando otros datos de carácter patrimonial, en concreto

(5) En este sentido han hecho un amplio uso comunidades limítrofes a los territorios forales como es el caso de Cantabria, La Rioja o Aragón, casos en los que, para evitar la fuga de contribuyentes, se ha reducido considerablemente la fiscalidad sobre este tipo de transmisiones.

los que ofrecen Naredo y Carpintero (2002) sobre el patrimonio total de los hogares durante el período 1984-1998. Si bien es cierto que las cifras obtenidas como patrimonio imputado a los hogares pueden estar condicionadas por aspectos como la distribución dominical dentro del hogar o del régimen económico matrimonial, los valores globales que nos ofrece su evolución suponen una referencia muy próxima al objeto gravable en este tributo y, por tanto, (sin ánimo de ser exhaustivos) un índice adecuado para valorar la elasticidad del impuesto respecto a indicadores patrimoniales.

Los datos que nos proporciona el cuadro 3 nos permiten calcular la evolución en términos de tasa anual acumulativa. Así, relacionando la recaudación del impuesto con el PIB a precios de mercado y con el patrimonio de los hogares obtenemos lo siguiente;

Cuadro 3
RECAUDACION DEL ISSD, PIB PM Y PATRIMONIO TOTAL
DE LOS HOGARES (1975-2000)

AÑOS	Millones euros corrientes			Millones euros constantes		
	Rec ISSD	Patrimonio PIB a pm	hogares	Rec ISSD	Patrimonio PIB a pm	hogares
1975	56,25	37.950		412,69	278.494	
1976	55,65	45.668		350,66	287.696	
1977	69	57.939		352,4	295.864	
1978	81,2	70.926		343,63	300.194	
1979	87,63	82.970		317,16	300.324	
1980	90,15	95.334		287,65	304.223	
1981	114,97	106.967		326,53	303.820	
1982	126,71	123.010		316,85	307.607	
1983	166,53	140.065		372,21	313.052	
1984	188,44	158.054	585.506	379,92	318.639	1.121.244
1985	204,78	175.624	648.011	380,14	326.036	1.140.500
1986	240,4	201.065	799.647	402,48	336.643	1.291.429
1987	307,33	224.833	1.012.225	485,67	355.317	1.555.789
1988	417,43	250.313	1.234.900	622,75	373.418	1.810.363
1989	439,48	280.491	1.499.946	613,29	391.443	2.057.926
1990	534	312.424	1.586.792	694,32	406.245	2.040.615
1991	410,73	342.597	1.934.177	499,43	416.588	2.348.091
1992	509,44	368.985	1.948.181	580,49	420.459	2.232.615
1993	555,87	381.748	2.042.299	605,92	416.122	2.238.360
1994	772,83	406.010	2.154.749	810,94	426.039	2.256.022
1995	732,51	437.786	2.315.880	732,51	437.792	2.315.880
1996	768,99	464.250	2.441.972	742,84	448.456	2.332.084
1997	949,58	494.137	2.612.479	896,51	466.513	2.382.581
1998	1021,38	527.953	2.925.006	941,62	486.742	2.550.605
1999	1167,57	565.483		1046,49	506.849	
2000	1283,83	608.787		1112,6	527.613	

Año base de la serie de PIB a precios constantes 1988.

Fuente: elaboración propia a partir de Naredo y Carpintero (2002) e INE.

Cuadro 4a
FLEXIBILIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL ISSD RESPECTO AL PIB
Y AL PATRIMONIO FAMILIAR EN MONEDA CORRIENTE

TASAS DE EVOLUCIÓN. Millones de euros (en moneda corriente)

Indicador	Período 1975 - 2000		Indicador	Período 1984 - 1998	
	Tasa anual acumulativa	Elasticidad		Tasa anual acumulativa	Elasticidad
dT/T	13,33	1,108	dT/T	12,83	1,4256
dY/Y	12,03		dY/Y	9,00	1,0542
			dPf/Pf	12,17	

Cuadro 4b
FLEXIBILIDAD DE LOS RENDIMIENTOS DEL ISSD RESPECTO AL PIB
Y AL PATRIMONIO FAMILIAR EN MONEDA CONSTANTE DE 1995

TASAS DE EVOLUCIÓN. Millones de euros (en moneda constante de 1995)

Indicador	Período 1975 - 2000		Indicador	Período 1984 - 1998	
	Tasa anual acumulativa	Elasticidad		Tasa anual acumulativa	Elasticidad
dT/T	4,05	1,5637	dT/T	6,70	2,1824
dY/Y	2,59		dY/Y	3,07	1,1038
			dPf/Pf	6,07	

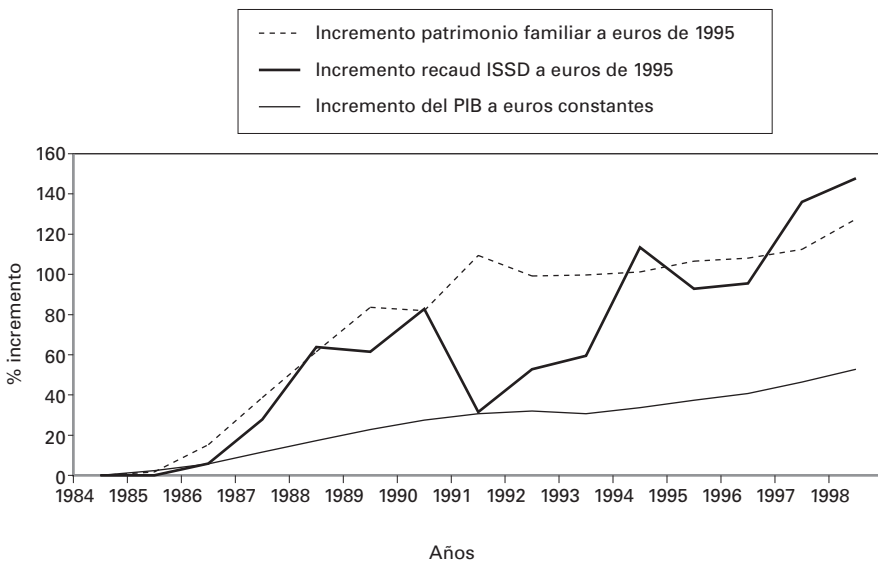
Fuente: elaboración propia a partir de Naredo y Carpintero (2002) e INE.

Como puede apreciarse, considerando todo el período, los indicadores sobre la flexibilidad del impuesto ofrecen índices positivos incluso si no tenemos en cuenta el fenómeno monetario, es decir, si utilizamos euros corrientes. No obstante, los resultados que acabamos de describir se amplifican si tomamos en consideración el fenómeno monetario. En este caso, al convertir las cifras obtenidas en moneda constante de 1995 obtendremos niveles de elasticidad superiores que llegan hasta el 1,5637 y 2,1824 para el PIB y de un 1,1038 en cuanto al patrimonio familiar. En todos los casos la idea que subyace confirma lo visto hasta este momento y es la de que estaríamos ante un impuesto flexible con respecto al crecimiento del PIB o al patrimonio de las familias, ofreciendo niveles de crecimiento más intensos que los de estos indicadores.

Sin embargo, los resultados obtenidos en esta primera aproximación nos pueden llevar a una idea que no se correspondería con la evolución real de este tributo. Y es que, si bien el impuesto muestra con respecto a todo este largo período indicadores razonables y positivos, un análisis en detalle de la tendencia evolutiva de cada uno de los ejercicios desvela la

gran erraticidad con la que se mueve el tributo⁶. La representación gráfica que adjuntamos atestigua esta idea. Así, mientras la referencia del PIB indica una tendencia de incrementos suaves y constantes, la recaudación del ISSD combina fases de crecimiento intenso con otras de relajación donde sus rendimientos incluso descienden. Fácilmente podremos advertir que son dos los momentos en que esto sucede, en 1990 y 1996. El primero de ellos coincidió con el período en que se generalizó la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas, antes que en este primer momento quizás no contaban ni con los medios ni con la experiencia necesaria para una inspección rigurosa del tributo, lo cual pudo traducirse en una merma en sus resultados. Por otro lado, durante 1996 se produjo una intensa reforma que se tradujo en un incremento de las reducciones de la base que relajaban la presión fiscal del tributo.

Gráfico 1
FLEXIBILIDAD DEL ISSD RESPECTO AL PIB Y AL PATRIMONIO FAMILIAR. EUROS CONSTANTES



(6) Al margen de otras cuestiones existen aspectos que podrían ayudar a explicar estas disfunciones. Éste es el caso de la integración en la base imponible del llamado ajuar doméstico que como presunción legal se estima en un 3% del caudal relicto y que integraría la mayor parte de bienes muebles domésticos que tienen en la actualidad un valor muy alto. Por otro lado el criterio utilizado en la transmisión de bienes y derechos como el "valor real", sin ninguna regla en su determinación y que en muchas ocasiones termina estimándose como un porcentaje de otros valores estimados por la administración, como el valor catastral.

En cualquier caso, el gráfico pone de manifiesto la irregularidad con la que se mueve el impuesto, coincidiendo las oscilaciones de sus rendimientos con los cambios estructurales acaecidos en torno a su marco jurídico y la intensificación de las labores inspectoras con respecto a las situaciones sujetas a tributación.

4. EFICIENCIA ECONÓMICA Y FISCALIDAD SOBRE HERENCIAS Y DONACIONES

Son numerosos los autores que plantean, entre las exigencias que en la actualidad ha de cumplir cualquier impuesto, la de ser neutral respecto a la asignación originaria de recursos⁷. Así, un impuesto óptimo no ha de causar otras interferencias respecto a las decisiones de los particulares que aquéllas que, al utilizarlo como instrumento de política económica, sean pretendidas deliberadamente por las autoridades. Esta máxima exigiría que el exceso de gravamen a que pueda dar lugar la modificación de los hábitos de comportamiento de los sujetos para eludir el impuesto ha de ser lo más reducido posible. Desde esta perspectiva pretendemos abordar dos cuestiones; por un lado, realizar un seguimiento del patrimonio de las familias, verificando si las reformas legislativas han originado alteraciones en sus niveles brutos de ahorro y, por otro lado, comprobar si los cambios que se han sucedido en la normativa han supuesto alguna modificación respecto a los dos activos patrimoniales cuya transmisión resultó incentivada: vivienda habitual y empresa familiar. En ambos casos tomaremos como referencia las medidas introducidas en el tributo por el Real Decreto-Ley 7/1996, observando la tendencia de los distintos indicadores antes y después de ese momento⁸.

4.1. Efectos sobre los niveles de ahorro

Según Atkinson (1985) p. 198, los condicionantes que pueden llevar a una persona a acumular un patrimonio son muy variados. En una primera hipótesis se puede admitir que ese atesoramiento se producirá con la intención de que beneficie al propio ahorrador, bien en forma de consumo futuro o bien como fuente generadora de rentas que complementen al resto de las que se perciben. De acuerdo con este planteamiento la transmisión hereditaria de ese capital se produciría porque su titular muere antes de lo previsto de modo que los herederos no esperarían esa transmisión. Precisamente, el carácter no previsible de esa herencia haría que la tendencia hacia el ahorro del cau-

(7) Albi (1992), p. 253; Fuentes Quintana (1986), p. 42; Neumark (1974), p. 240 y Musgrave y Musgrave (1980), p. 262, entre otros.

(8) Son diversos los activos patrimoniales sobre los que podíamos centrar nuestra atención y que, de un modo u otro, podrían resultar incentivados por el tratamiento que les otorga el tributo. Tal sería el caso de los seguros de vida y/o muerte, las propiedades agrícolas, los Planes de Pensiones, Bienes de Interés Cultural o incluso, a efectos de IRPF, la donación de títulos valores y su posterior transmisión por el donatario, el cual puede recuperar el impuesto pagado vía compensación en renta. Sobre todos ellos el impuesto ejercerá algún tipo de influencia, sin embargo, hemos elegido vivienda y empresa familiar por el cambio en su tratamiento que se produce a partir de 1996, lo cual nos permite valorar si ha habido un cambio de comportamiento en la tenencia de este tipo de bienes antes y después de la citada reforma.

sante y de los beneficiarios permanecería inalterada, resultando nula la influencia del impuesto sucesorio respecto a la acumulación patrimonial⁹.

No obstante, en muchas otras ocasiones el esfuerzo de atesoramiento tiene como fin acumular un patrimonio que pueda ser dejado en herencia a los parientes próximos. Así, podemos suponer que una persona deja sus propiedades en herencia a sus familiares con el objeto de aumentar la utilidad de aquéllos a cambio de disminuir la suya propia. Este es el planteamiento de los modelos puramente altruistas. En estos casos podríamos pensar que el impuesto disminuye la utilidad percibida por los herederos, lo cual ocasionaría un desincentivo al ahorro. Sin embargo, en un análisis en profundidad, podría concluirse que el bienestar social en su conjunto no tiene por qué alterarse, resultando el impuesto cuando menos inocuo o incluso favorable respecto al ahorro. La explicación pasaría por considerar también el comportamiento de los herederos, los cuales al tener la certeza de la transmisión hereditaria pueden tener un incentivo para aumentar el consumo presente frente al ahorro, operando el impuesto sucesorio como un instrumento útil para reducir esa distorsión que compensaría la posible merma en la utilidad del transmitente.

Lo cierto es que es muy difícil en la práctica contrastar la intensidad de estos efectos, máxime si tenemos en cuenta que en los años analizados no ha habido un cambio de grandes dimensiones en la estructura o en las tarifas estatales del impuesto. Aún así, teniendo en cuenta la ya referida reforma aprobada en 1996 y la información que proporciona el cuadro 5, no podemos establecer ninguna relación consistente entre ambos indicadores. Es más, los datos ponen de manifiesto un comportamiento que no sería el esperado tras la reforma de 1996 dado que ni se incrementa la tasa de ahorro de las familias ni hay una variación importante del patrimonio familiar. Con todo, nuestra impresión es que las variaciones en los niveles de ahorro no se deberían a razones fiscales dada la imprevisibilidad del hecho imponible y la ausencia de modificaciones de verdadera entidad en la normativa estatal hasta ese momento, lo cual cuestionaría las interrelaciones de ambos indicadores en el corto plazo. Mas bien nos inclinamos por factores extrafiscales y de orden económico tales como el nivel de empleo, las expectativas empresariales o la incertidumbre sobre el futuro como los verdaderos determinantes del nivel de ahorro de los individuos.

No obstante lo anterior, algunos aspectos en la estructura del actual impuesto parece que operarían como un desincentivo al ahorro. Tal es el caso de los coeficientes multiplicadores por la existencia en el heredero de un patrimonio preexistente de cierta cuantía, que pueden elevar los tipos teóricos hasta niveles desorbitados. Esos coeficientes, cuya aplicación suponía ensalzar el carácter progresivo y, por tanto, redistributivo del tributo, además de no tener aplicación práctica relevante¹⁰ suponen un efec-

(9) Véase el modelo propuesto en Kotlikoff y Summers (1981), pp. 706 a 732.

(10) Los trabajos realizados por Barberán (2004) sobre una base amplia de contribuyentes señalan la escasa incidencia práctica que tienen este tipo de coeficientes ya que aquellos sujetos con mayor nivel patrimonial encuentran mecanismos para evitar su aplicación como consecuencia de las amplias posibilidades de planificación fiscal que ofrece este tributo.

to perverso del tributo en relación al ahorro, dando lugar a lo que se conoce como la "paradoja de la prodigalidad"¹¹, según la cual entre dos herederos que parten de una misma situación patrimonial resultará penalizado aquél que mantuvo su patrimonio o incluso lo aumentó frente a aquél que no lo incrementó o no hizo un esfuerzo suficiente en mantenerlo. Ciertamente, aunque la contrastación empírica de su influencia práctica se nos antoja muy complicada, es indudable que su mantenimiento contribuye a crear una expectativa de mayor gravamen que, o bien provocará un desincentivo al ahorro, o bien originará estrategias por parte de los contribuyentes para evitarlo, alterando sus decisiones originales en torno al modo de transmitir la riqueza o las condiciones para recibirla.

Cuadro 5
AHORRO DE LAS FAMILIAS Y RECAUDACIÓN DEL ISSD EN
TÉRMINOS DEL PIB.

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Rec. ISSD en % del PIB	0,171	0,159	0,147	0,146	0,141	0,149	0,197	0,172	0,171	0,199	0,196
Ahorro de las familias (% PIB)	7,5	6	8	8,2	7,8	10	7,5	8,9	7,9	7,3	7,1
Patrimonio de las familias (% PIB)	4,93	5,34	5,07	5,64	5,27	5,34	5,30	5,28	5,26	5,28	5,54

Fuente: elaboración propia a partir de González Páramo y Badenes (2000).

4.2. Efectos en la composición de los activos patrimoniales

A continuación, centraremos nuestra atención en contrastar los cambios habidos en la inversión en vivienda familiar y en empresas familiares tras la reforma del Real Decreto-Ley 7/1996. A partir del cumplimiento de algunos requisitos se establecen reducciones de hasta un 95% en la tributación de ambos tipos de bienes¹², lo cual ha supuesto la práctica liberación del gravamen sucesorio en gran parte de estos activos patrimoniales.

En lo que se refiere a la vivienda familiar encontramos bastantes dificultades para contrastar la influencia práctica que ha tenido esta reforma. Si lo que se pretendía era ganar en equidad favoreciendo a aquellos des-

(11) Véase en este sentido las consideraciones que hacen Checa (1996), p. 76 y Alonso (2001), p. 72.

(12) En el caso de la vivienda habitual del fallecido, a favor del cónyuge, ascendiente, descendiente o pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con él los dos años anteriores, se aplica una reducción del 95% del valor de la misma con un límite de veinte millones de pesetas. Por otro lado, respecto a los incentivos para la empresa familiar se establece una reducción en la base imponible del 95% del valor de esos activos empresariales, con la sola condición de que los herederos del causante o donatarios mantengan la adquisición durante los 10 años siguientes.

endientes que habrían convivido con los causantes, la vaguedad de los requisitos para aplicarla y la inexistencia de exigencias en este sentido hace que se convierta en una reducción generalizada que discrimina a otras fuentes de riqueza. En otro caso, si el objetivo era un trato favorable que permitiese la adquisición de vivienda en propiedad, parece que tampoco se ha conseguido si tenemos en cuenta los datos que ofrece el cuadro 6. Más bien, su verdadero sentido parece ser la disminución de la alta progresividad teórica del impuesto a partir de la exención del principal de los activos de las familias españolas, la inversión inmobiliaria en propiedad.

Como puede apreciarse, la inversión en vivienda ha crecido de forma acusada, aunque lo ha hecho al tiempo que también se ha incrementado el patrimonio total de los hogares. Así lo demuestra el hecho de que su porcentaje respecto a ese indicador se mantiene o disminuye ligeramente desde 1996, momento en el que entró en vigor la reducción. Donde si hay incrementos intensos es en el valor de las nuevas construcciones, si bien pensamos que esto se debe al boom inmobiliario que tuvo lugar a finales de los 90 y al proceso de inversión por la transición hacia la nueva moneda. Por otro lado, no parece observarse a partir de 1996 ningún cambio de tendencia que nos lleve a pensar que la nueva normativa del impuesto ha supuesto algún incentivo en cuanto a reasignar recursos hacia un sector inmobiliario ya de por sí en constante expansión.

Cuadro 6
INVERSIÓN EN PATRIMONIO INMOBILIARIO URBANO DE LOS
HOGARES (1995-2000).

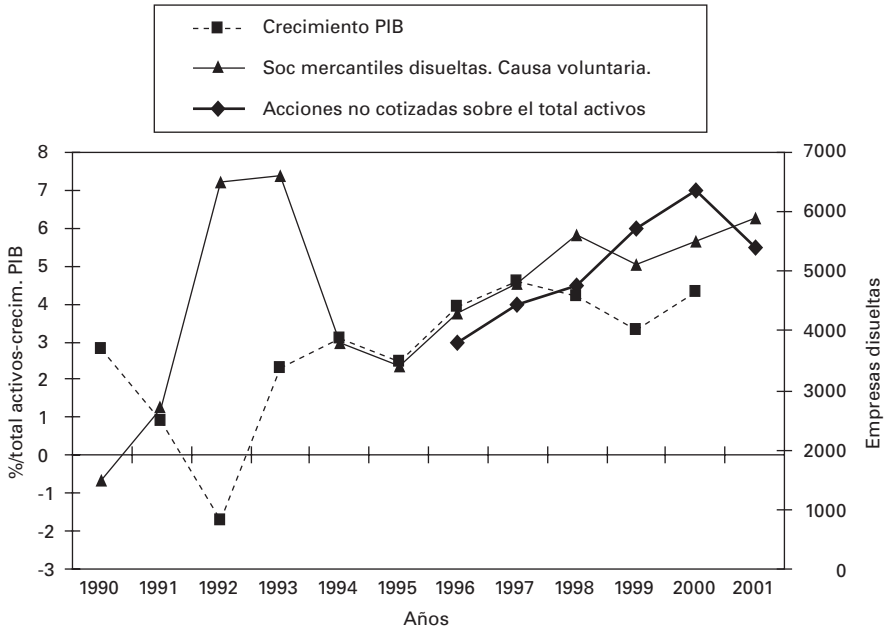
	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Patrimonio total inmuebles urbanos (billones de pesetas)	283,97	291,98	306,72	336,92	388,94	455,60
Tasa de variación porcentaje	5,99	2,82	5,05	9,60	15,70	17,1
Estructura porcentual respecto al patrimonio	66,55	64,68	62,93	61,70	61,67	64,38
Nuevas construcciones (billones de pesetas)	5,31	7,12	6,32	7,06	9,08	12,41

Fuente: Naredo y Carpintero (2002).

El segundo de los activos a examinar es el que constituyen las denominadas empresas familiares. Los cambios habidos a partir del citado Real Decreto-Ley se insertan en un entramado de normas fiscales dirigido a proteger y asegurar la pervivencia presente y futura de las pequeñas empresas o empresas familiares, dado el papel clave que tienen en la consolidación del tejido empresarial y en la generación de empleo y riqueza. La pregunta en este ámbito debería ser la siguiente: ¿realmente este tipo de incentivos fiscales ha contribuido a la preservación del tejido empresarial familiar?

Dar una respuesta precisa a esta pregunta resulta de nuevo extraordinariamente complejo en cuanto que, en la práctica, la cuestión de la sucesión en la empresa es tan sólo uno de tantos condicionantes que son decisivos a la hora de mantener la pervivencia de una empresa familiar. En cualquier caso, la aplicación de estas reducciones a partir de 1996, debería traducirse en una disminución o una ralentización del número de empresas disueltas. No obstante, los datos obtenidos a partir del INE y que informan sobre el número de sociedades mercantiles disueltas por causas voluntarias ofrece un constante crecimiento de destrucción de empresas antes y después de la entrada en vigor del Real-Decreto Ley. En consecuencia, en lo que respecta a las empresas familiares de tipo societario, la aplicación de la reducción ha tenido escasa incidencia, tal y como queda reflejado en la evolución del gráfico 2, que mostramos a continuación.

Gráfico 2
EMPRESAS DISUELTAS Y PATRIMONIO EMPRESARIAL FAMILIAR



Fuente: elaboración propia a partir de INE.

En su conjunto, las relaciones entre las distintas variables que ponemos en relación son contrarias a lo que podría esperarse. Por un lado, a partir de 1996 sigue creciendo el número de empresas que se destruyen por causas voluntarias, relajándose este porcentaje únicamente en el ejercicio 1999. Por otro, salvo en un primer momento, el incremento de la actividad económica a partir del PIB coincide, paradójicamente, con un aumento de las empresas disueltas por razones voluntarias y cuando éste se ralentiza también lo hace el ritmo de destrucción de empresas. No obs-

tante, la perspectiva puede cambiar si tomamos en consideración el porcentaje que las empresas familiares (consideradas como empresas no cotizadas en mercados secundarios) representan respecto al total de activos familiares. Aquí sí que ha habido un sustancial aumento de la proporción del patrimonio familiar dedicado a estos activos cuya transmisión queda incentivada, tanto que en el ejercicio 1999 llegó a situarse cerca de un 7,1% respecto al total de activos en poder de las familias.

Como conclusión, podemos mantener que la reducción no ha conseguido el objetivo con el que se planteó. No ha servido para consolidar un tejido empresarial inestable y frágil en cuanto que el ritmo de destrucción de empresas se ha mantenido vivo y, sin embargo, sí que se ha utilizado para que parte de la riqueza de las familias se convirtiese en activos empresariales, los cuales encuentran suma facilidad para evitar el impuesto en su transmisión aplicando las referidas reducciones.

La idea que subyace de lo anterior advierte del peligro que desde el punto de vista de la eficiencia puede suponer la proliferación de reducciones de la base, situación que puede agudizarse si nos fijamos en los distintos escenarios a los que pueden dar lugar las leyes 14/96 y 7/01, de las cuales ya ha empezado a haber un amplio desarrollo normativo. La libertad que otorgan las citadas normas en la configuración del tributo prácticamente abre la puerta a la existencia de numerosas y variadas reducciones, que pueden ser establecidas de acuerdo con los intereses que sustenten al grupo político en el poder y no desde un planteamiento exclusivamente económico.

5. CONTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL OBJETIVO DE LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RIQUEZA

Dos cuestiones deberíamos de tener en cuenta a la hora examinar cualquier aspecto relacionado con la aportación de este impuesto al objetivo de la redistribución de la riqueza. En primer lugar, frente a impuestos sobre el patrimonio o el propio Impuesto sobre la Renta, los impuestos sobre transmisiones gratuitas no gravan a su objeto imponible de una forma amplia y general, sino solamente a aquella parte de la riqueza que se pone de manifiesto con motivo de su transmisión de una forma gratuita. Así, su aplicación tendrá efectos tan sólo respecto a una parte muy reducida de la materia imponible dado que deja fuera de análisis la riqueza transferida de una forma onerosa y, sobre todo, el bloque más importante que constituye aquélla que no se pone de manifiesto con motivo de su transmisión. Además, el impacto redistributivo se ceñirá exclusivamente a aquellos individuos que se vean involucrados en operaciones de este tipo, los cuales suponen, por lo general, un porcentaje pequeño de la población. Esto supone que la mayor parte de la riqueza que poseen los sujetos, es decir, la que no se transmite por no corresponder el relevo generacional que suponen herencias y donaciones, queda al margen de este impuesto, lo cual limita notablemente la intensidad del impacto redistributivo sobre su objeto imponible.

En segundo lugar, hemos de referirnos a la insuficiencia de los datos que se hacen públicos respecto al impuesto. Un análisis riguroso exigiría conocer la situación patrimonial de los distintos perceptores antes de que se integrasen las correspondientes herencias o donaciones, lo cual nos permitiría valorar la desigualdad existente antes y después de aplicado el tributo respecto al patrimonio total de los sujetos. Dado que no disponemos de esta información de carácter global, la aplicación de los diversos índices estadísticos nos mostrarán la intensidad en que se ha reducido la desigualdad entre estas transmisiones pero no el impacto redistributivo global en los patrimonios. En cualquier caso, si el impuesto consigue una reducción de la desigualdad entre herencias y donaciones hemos de entenderlo como un indicio, más o menos fiable, de su contribución al objetivo de la redistribución, si bien no nos informa con absoluta certeza de la intensidad con que modifica la distribución del fondo de riqueza, por cuanto que este análisis se realiza tan sólo respecto a una parte del patrimonio de los sujetos.

Como ya se ha puesto de manifiesto, no se han hecho públicos datos sobre el impuesto que nos permitan realizar esta aplicación, por lo que para cualquier aproximación a este objetivo ha sido imprescindible la elaboración de un panel de datos propio en el que se reflejase información de los principales elementos esenciales del tributo, suficientemente ambicioso y con una extensión temporal adecuada¹³. En consecuencia, los datos que utilizamos en esta parte de nuestro trabajo corresponden a un número determinado de liquidaciones y autoliquidaciones procedentes de la Comunidad Autónoma de Aragón, concretamente se refiere a expedientes que sobre este impuesto se han gestionado en la Oficina Liquidadora de Tributos de la Diputación General de Aragón en la ciudad de Zaragoza.

5.1. Efecto redistributivo global del impuesto sobre sucesiones

El punto de partida a la hora de analizar la redistribución efectiva que opera en el impuesto lo constituye la obtención de índices globales, también conocidos como índices de progresión efectiva¹⁴. Tal y como se expresa más adelante, los índices de Gini de las bases imponibles (GBI) confirman una notable desigualdad en las transmisiones en todos los años analizados, si bien se incrementa al referirnos a los índices de concentración del impuesto (C Cliq), con cifras en torno al 0,80. Si relaciona-

(13) La muestra obtenida se compone de un total de 1.439 liquidaciones y 203 autoliquidaciones de Impuesto sobre Donaciones y 9.188 liquidaciones y 2.032 autoliquidaciones de Impuesto sobre Sucesiones, correspondientes a los ejercicios 1998, 1999 y 2000. Todo ello procede de un número de expedientes que en el caso de las autoliquidaciones llegan hasta los 696 en lo referente a sucesiones y 149 en cuanto a las donaciones. En el caso de las liquidaciones no podemos precisar el número de expedientes del que proceden ya que ese dato no nos ha sido proporcionado, sin embargo, dado que la media de declaraciones por expediente se sitúa en 2,91 para sucesiones y 1,4 para donaciones, podemos pensar que los datos que manejamos sobre liquidaciones se extienden hasta unos 3.150 expedientes sucesorios y unos 1.050 sobre donaciones.

(14) Esta metodología ha sido empleada para valorar el impacto redistributivo del impuesto sobre la renta. Véase en este sentido Badenes, N., López Laborda, J., Onrubia, J. y Ruiz-Huerta, J. (1997), pp. 393-402.

mos GBI y CClíq obtendremos el índice de Kakwani (Π Kakwani), que muestra el grado de progresividad real del impuesto, con resultados satisfactorios en todos los casos y cuyos índices rondan los 0,21. Con el fin de complementar el índice anterior se incluye el propuesto por Suits (Π Suits), que mide la concentración del impuesto pagado con respecto a la base imponible declarada por los contribuyentes. Como puede observarse, en Π Suits la tendencia también es positiva, situándose en torno al 0,30, por lo que podemos afirmar que también desde este punto de vista el impuesto demuestra gran progresividad.

Cuadro 7
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. EFECTO REDISTRIBUTIVO GLOBAL

	SUCESIONES 1998	SUCESIONES 1999	SUCESIONES 2000
G BI	0,636366	0,613721	0,574504
G BI - C liq	0,606255	0,578116	0,540306
Π RS	0,030109	0,035605	0,034198
C Clíq	0,814447	0,844401	0,794024
Π Kakwani	0,178081	0,230617	0,219520
Π Suits	0,291041	0,398617	0,335303
tm	18,04	19,23	16,86

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Sin embargo, la medición de la intensidad del efecto redistributivo tiene lugar a partir del índice de Reynolds-Smolensky, (Π RS), mediante el que compararemos los grados de desigualdad de las transmisiones hereditarias antes y después del impuesto (GBI y GBI-Clíq). Pues bien, en todos los casos se observa un Π RS positivo con una tendencia similar, que en los tres años de la muestra se sitúa en torno al 0,03.

En definitiva, las transmisiones hereditarias muestran una desigualdad notable en su cuantía, mientras que el impuesto sobre sucesiones manifiesta un potencial de progresividad nada despreciable confirmado por Π Kakwani y de Π Suits positivos en todos los casos. Además, la disminución de la desigualdad entre transmisiones medida a partir de Π RS revela que su efecto redistributivo global es aceptable en todos los años analizados y en todos los niveles de la tarifa.

5.2. Efecto redistributivo global del impuesto sobre donaciones

De los datos que se recogen en el cuadro 8 podemos advertir que en el caso de las donaciones los índices de GBI dan a entender una mayor desigualdad respecto a la riqueza transmitida que en el caso de las sucesiones. En estas transmisiones, al no operar muchas reducciones de la base que se aplican en las sucesiones, el nivel de desigualdad es mayor que en el caso anterior (en el año 1999, alcanza un 0,82), lo que refleja que la muestra se polariza entre un gran número de donaciones de escasa cuantía con algunas otras de gran importe.

Cuadro 8
IMPUESTO SOBRE DONACIONES EFECTO REDISTRIBUTIVO GLOBAL.

	DONACIONES 1998	DONACIONES 1999	DONACIONES 2000
G BI	0,776194	0,826055	0,674233
G BI - C liq	0,762153	0,796788	0,645120
[[IRS	0,014041	0,029267	0,029112
C C liq	0,895007	0,922448	0,82244
[[Kakwani	0,118013	0,096392	0,148206
[[Suits	0,259228	0,260067	0,284398
tm	21,22	23,21	18,97

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Como era de esperar, la CClíq confirma esa desigualdad y se incrementa con la progresividad del impuesto, lo que da lugar a un [[Kakwani positivo (en torno a 0,10), aunque con valores inferiores a los que hemos visto en sucesiones. En [[Suits, también positivo, confirma valores más reducidos de progresividad real del impuesto de donaciones, así al relacionar el impuesto pagado con respecto a la base imponible declarada por los contribuyentes obtenemos valores sobre el 0,25. La disminución de la progresividad real del impuesto de donaciones nos lleva a un [[IRS más modesto, que llega hasta 0,029 durante 1999 y 2000. Es posible que esta menor redistribución se corresponda con una premeditada estrategia de los contribuyentes que intentarán limitar la cuantía de las donaciones repartiéndolas en el tiempo para escapar de la progresividad de la tarifa. Solamente en los casos de bienes que sean indivisibles y difícilmente ocultables, tales como inmuebles o empresas, las donaciones tendrán un mayor valor posibilitando la actuación de la tarifa de este tributo.

En resumen, las donaciones ofrecen índices de desigualdad muy altos, polarizándose en un gran número de pequeñas y otras de gran cuantía las cuales, probablemente, corresponderán a bienes inmuebles o empresas. Los índices que miden la progresividad real se muestran positivos pero con valores más reducidos que en las transmisiones hereditarias. Esto se explicaría por cuanto que mayoritariamente las donaciones se realizan a personas del grupo 1 y 2 sobre los que los coeficientes multiplicadores apenas tienen incidencia, además de ser de una cuantía muy escasa. En su conjunto el [[IRS, aunque más modesto, es positivo, operando el efecto redistributivo en todos los niveles de materia imponible.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo ha sido analizar la funcionalidad real del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de acuerdo con principios impositivos de amplia aceptación como capacidad económica, flexibilidad, eficiencia y redistribución. A partir de la revisión realizada encontramos suficientes argumentos que desde el punto de vista teórico avalarían su mantenimiento en los modernos sistemas impositivos. Así, su contri-

bución a la redistribución de la riqueza, la adecuación al objeto imponible, el papel de cierre que tiene asignado en el sistema o su aportación en cuanto recurso financiero de los entes autonómicos son argumentos suficientes que avalan su presencia en la actualidad. Además, tal y como se pone de manifiesto, su posible desaparición debería acompañarse de una profunda y minuciosa reestructuración del sistema impositivo en su integridad, algo que en lo inmediato no parece que vaya a producirse.

No obstante lo anterior, debemos señalar algunos aspectos que en la práctica suponen importantes disfunciones que dificultan el cumplimiento del papel que tiene asignado, como sería deseable, al tiempo que alientan el rechazo que el tributo despierta en su concepción actual. Tal es el caso de su progresiva pérdida de relevancia en el panorama impositivo español que condiciona cualquier objetivo recaudatorio y de redistribución. Las variadas técnicas de planificación fiscal que el entramado normativo permite así como la constante erosión que de la materia sometida a gravamen suponen las reducciones de la base estarían entre las razones de esta pérdida de presencia. Su actual marco regulador, excesivamente casuístico y disperso, con notoria falta de equidad y amplias posibilidades de evasión fiscal, han postergado a esta figura tributaria a un nivel secundario. Esto provoca una pérdida de eficiencia al modificar la asignación de recursos originaria y vulnera el principio de neutralidad impositiva al condicionar decisiones de los particulares tales como los activos en los que localizar su riqueza.

En cualquier caso, en lo inmediato se hace imprescindible una revisión de algunos de sus elementos esenciales. La tarifa demanda una reducción del gravamen en todos los tramos que debería acompañarse de medidas que permitiesen un ensanchamiento de la base imponible tales como la minoración de las reducciones u otras referentes a una correcta valoración de los activos sometidos al tributo. También tendríamos que reconsiderar el papel de los coeficientes multiplicadores por patrimonio previo del heredero. Estos elementos deberían suprimirse ya que no tienen incidencia práctica relevante e incorporan elementos ajenos a la naturaleza de estas transmisiones que ya quedan reflejados fiscalmente en otros tributos. Incluso el coeficiente multiplicador por parentesco nos parece excesivo e inadecuado, vestigio de una época pasada, en la que los lazos de sangre cumplían una función integradora propia de una sociedad que está evolucionando hacia patrones sociológicos de otro corte.

Por otro lado, las reformas que se han emprendido recientemente y que afectan a este tributo conllevan riesgos importantes desde la óptica tributaria. Así, la distribución de competencias que permiten las leyes 14/1996 y 7/2001, si bien profundizan en la autonomía financiera de los entes territoriales, pueden provocar un proceso de competencia fiscal entre jurisdicciones con la consiguiente merma en su efectividad y su capacidad para generar recursos para estos entes. Además, la ausencia de criterios armonizadores en su exigencia supone que pueda haber impuestos muy diferentes dependiendo del grado de riqueza y de la población de cada territorio, lo cual puede afectar a los principios de generalidad y equidad impositiva.

De acuerdo con todo lo expuesto hasta aquí resulta evidente que la imposición sobre las herencias requiere con urgencia una profunda revi-

sión de su regulación actual, la cual debería estar inspirada en la adecuación del impuesto a la nueva realidad tributaria y territorial de nuestro país. De llevarse a cabo, conseguiríamos la dignificación de un impuesto fundamental por el papel que está llamado a tener en pro de una mejor distribución y más eficiente utilización de la riqueza.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albi, E. (1992): *Teoría de la Hacienda Pública*, Ed. Ariel Economía, Barcelona.
- Alonso, L. M. (2001): *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- Arnáiz, G. y Ferrari, I. (1987): "Impuesto sobre sucesiones: Datos para un informe", *Papeles de Economía Española*, nº 30-31, pp. 249-264.
- Atkinson, A. (1981): *La economía de la desigualdad*, Ed. Crítica S.A., Barcelona.
- Badenes, N.; López Laborda, J.; Onrubia, J. y Ruiz-Huerta, J. (1997): "Reforma del IRPF y distribución de la renta: simulación de algunas alternativas con datos de panel", *Hacienda Pública Española*, nº 141/142, pp. 393-402.
- Barberán, M.A. (2003): "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, nº 173, pp. 73-85.
- Barberán, M.A. (2004): *La imposición sobre las herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Ed. Comares, Granada, en prensa.
- Checa, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; materiales para la reflexión*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
- Fuentes Quintana, E. (1990): *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid.
- García, A. y Barberán, M.A. (2003): "El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 22, pp 231-257.
- González-Páramo, J.M. y Badenes, N. (2000): *Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión de las familias*, Estudios de la Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas, Madrid.
- INFORME MEADE (1980): *Estructura y Reforma de la imposición directa*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- Kotlikoff, L. y Summers, L. (1981): "The Role of Intergenerational Transfers in Aggregate Capital Accumulation", *Journal of Political Economy*, vol. 89, nº 4, pp 706-732.
- Musgrave, R. y Musgrave, P. (1980): *Hacienda Pública; teórica y aplicada*, Instituto de estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

Naredo, J.M. y Carpintero, O. (2002): *El balance nacional de la economía española 1984-2000*, Estudios de la Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas, Madrid.

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).

ABSTRACT

The aim of this article is to examine some aspects of the economic environment in which Inheritance Tax is applied. There is an on-going intense debate about this, but nonetheless it is one that transcends the bounds of theory. We seek to analyse succinctly its behaviour with regard to the basic principles of imposition and the role that it plays at present in our tax system, both as a way of financing the tax offices and as a complement and final point to other tax considerations. To do so we try to contrast the degree to which those tax principles that justify its existence in modern fiscal systems are fulfilled. In short, we analyse economic capacity, generality, flexibility, efficiency and redistribution, valuing the impact that the basic intense large-scale changes in regulations in recent times have made and, therefore, their impact on the bases that currently support the tax. Resulting from this discussion, we offer contributions to the current debate on the appropriateness of this tax, whose suppression has been openly proposed by diverse sectors of society.

Key words: optimal fiscal system, local financing, fiscal neutrality, flexibility, family wealth, redistribution of wealth.