

## **XI ENCUENTRO DE ECONOMÍA APLICADA**

**Salamanca, 5-7 de junio 2008**

# **LA REGULACIÓN AUTONÓMICA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: EFICACIA Y EFECTO REDISTRIBUTIVO**

**MIGUEL ÁNGEL BARBERÁN LAHUERTA**

e-mail: mabarber@unizar.es

**MARTA MELGUIZO GARDE\***

e-mail: mamelgui@unizar.es

Departamento Estructura e Hª Económica y Economía Pública

Universidad de Zaragoza (Spain)

### **1.- Introducción**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD en adelante) es uno de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común (en adelante CCAA)<sup>1</sup>. Aunque su titularidad es competencia estatal en los últimos años se han reconocido a dichos entes amplias competencias normativas sobre este tributo que afectan a algunos de los más importantes elementos tributarios. Así, 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. De hecho, las iniciativas legislativas por parte de las CCAA se están sucediendo de manera continua y dispar. No obstante, la mayor parte de las reformas emprendidas se refieren a minorar la tributación de las adquisiciones lucrativas de descendientes menores de 21 años (el denominado grupo de parentesco I por el

---

\* Los autores agradecen la colaboración de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón para la elaboración de la base de datos.

Contacto:

Marta Melguizo Garde, Departamento de Estructura e Hª Económica y Economía Pública, Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, Campus Río Ebro, 50018, Zaragoza. Tfno. 976761000 ext. 4978 Móvil 670218924. E-mail: mamelgui@unizar.es

<sup>1</sup> 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.

artículo 20 de la LISD) y del resto de descendientes, ascendientes y cónyuge (el grupo II), de modo que en la actualidad en este ámbito se concentra la mayor parte de la regulación propia autonómica observándose intentos de competencia fiscal entre territorios.

Estos procesos de reforma suponen, en muchas ocasiones, la plasmación práctica de los planteamientos de diversos sectores de la sociedad (normalmente polarizados en torno a dos posiciones excluyentes con respecto al tributo: su supresión o su mantenimiento)- pero desconocen los efectos últimos que puede tener en cuanto al papel originario asignado a este tributo, que no es otro, que el de contribuir a una mejor redistribución de la riqueza<sup>2</sup>.

En este sentido, nuestro trabajo pretende un objetivo claro y es analizar el impacto de las numerosas reducciones autonómicas de la materia efectiva sometida a gravamen. En concreto, el análisis que presentamos 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 emprendidas en el conjunto de CCAA. Ello nos permitirá contrastar los efectos de esas reformas en su funcionalidad real del tributo.

De acuerdo con lo anterior presentamos una estructura que divide el trabajo 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 sendos subapartados, las medidas autonómicas aprobadas y simuladas en la muestra amén de analizar 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.

---

<sup>2</sup> En un principio, el actual ISD español fue diseñado con la intención de que sirviera de impuesto complementario dentro de la estructura tributaria, desempeñando una función de cierre del sistema y para informar sobre la gestión de otros tributos. Posteriormente, con la promulgación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas con la finalidad de ser un importante instrumento de financiación de las mismas (LOFCA en adelante), este tributo fue uno de los primeros en formar parte del elenco de impuestos susceptibles de ser cedidos a los entes autonómicos, haciéndose efectiva con la Ley de Cesión de 1983 y consolidándose plenamente a partir de las leyes 14/96 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 los entes autonómicos. Esta situación ha permitido no sólo transferir los rendimientos a cada comunidad autónoma de sus propios residentes, sino también que estos entes sean competentes para diseñar el tributo en sus territorios, teniendo amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones y deducciones u otros elementos de su estructura.

## 2.- Aspectos metodológicos

Uno de los principales fundamentos que sostienen el ISD en los modernos sistemas fiscales es el de contribuir en aras de una mejor redistribución de la riqueza<sup>3</sup>, 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>4</sup> De este modo podemos comparar 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 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>5</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>6</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

---

<sup>3</sup> Neumark (1974) se refiere a este impuesto como “*el más importante instrumento fiscal de una redistribución directa de la riqueza.*”

<sup>4</sup> Ver Atkinson (1977,1981), Harbury (1974), Blinder (1977), Stiglitz (1977), Modigliani (1988), Kessler y Masson (1989) y Gale y Scholz (1994). Más recientemente Joulfaian (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.

<sup>5</sup> 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 (2007).

<sup>6</sup> 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.

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>7</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>8</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 base de comparación los porcentajes acumulados de objeto imponible. El índice de Suits 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 mesurabilidad 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>9</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 CCAA de Aragón..

<sup>7</sup> Lagares (1975), Marín (1987), Albi (1974).

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> El índice de Reynolds-Smolensky (RS en adelante) medirá el efecto redistributivo a partir de la siguiente formulación:

$$RS = Ga - Gd$$

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

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 procedía 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.

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 lo cual nos permitiría valorar la desigualdad existente antes y después de aplicado el tributo respecto al patrimonio total de los sujetos que participan en esas transmisiones, si bien esta 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 pudiéramos obtener, aunque no se refieren al patrimonio total de los sujetos, supondrán un indicio más o menos fiable de que el impuesto contribuirá al objetivo redistributivo ya que se aplica a una parte importante del fondo de riqueza: aquella 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.<sup>10</sup>

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

El primer bloque lo formarían aquellas que plantean las reformas más ambiciosas tanto por la amplitud de sujetos pasivos que se benefician (engloban al grupo I y II de parentesco sin restricciones) como por la generosidad de las medidas (la cuota tributaria final supone entre un 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 Comunidad 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 a Castilla- La Mancha (con una bonificación del 95%). 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). Por último,

---

<sup>10</sup> La legislación analizada es la aprobada en el momento de elaboración de este trabajo: febrero de 2008. En Barberán y Melguizo (2007) se analiza la normativa autonómica correspondiente al año 2007.

en Cantabria la minoración de la tributación para el grupo I y II de parentesco se consigue fijando unos coeficientes multiplicadores entre 0,01 y 0,04 (por lo que se desvirtúa la finalidad última de los mismos).

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	$[15.956,87 + (21-\text{edad}) 3.990,72] \leq 47.858,59$	15.956,87	7.993,46 IV: 0
Andalucía	<b>Reducción</b> 100% hasta BL=0; Si BI ≤ 125.000 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>Coficiente 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> $[25.000 + (21-\text{edad}) 6.250]$ ≤ 50.000 <b>Bonificación</b> 99% CT	<b>Reducción</b> 25.000	8.000 IV: 1.0000
	<b>Cuota</b> ≤ 1% BI (mediante deducción)		
Canarias	<b>Reducción</b> $[18.500 + (21-\text{edad}) 4.600]$ < 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> $[50.000 + (21-\text{edad}) 5.000]$	<b>Reducción</b> 50.000	8.000
	<b>Coficiente Multiplicador</b> entre 0,01-0,04		
Castilla y León	<b>Reducción</b> $[60.000 + (21-\text{edad}) 6.000]$	<b>Reducción</b> 60.000	
	<b>Bonificación</b> 99% CT		
Castilla – La Mancha	<b>Bonificación</b> 95% CT		
Cataluña	<b>Reducción</b> $[18.000 + (21-\text{edad}) 12.000]$ ≤ 114.000	<b>Reducción</b> 18.000	9.000
Comunidad Valenciana	<b>Reducción</b> $[40.000 + (21-\text{edad}) 8.000]$ ≤ 96.000	<b>Reducción</b> 40.000	
	<b>Bonificación</b> 99% CT		
Extremadura	<b>Reducción</b> $[18.000 + (21-\text{edad}) 6.000]$ ≤ 70.000		
Galicia	<b>Reducción</b> $[1.000.000 + (21-\text{edad}) 100.000]$ <b>Coficiente Multiplicador</b> entre 0,01- 0,04		
Comunidad de Madrid	<b>Reducción</b> $[16.000 + (21-\text{edad}) 4.000]$ ≤ 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.)		

Fuente: Elaboración propia.

En un segundo lugar se situarían 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 (150.000 en Aragón ya que ha ampliado el límite de 125.000 a 150.000 en el año 2008). Las CCAA anteriores, salvo Andalucía que establece la reducción anterior también para el grupo I de parentesco, han optado por ser más generosos con los descendientes menores, de manera que en Asturias no tributan si su patrimonio preexistente cumple el límite señalado anteriormente (ya que su coeficiente multiplicador es nulo) o tributan ligeramente cuando el patrimonio es mayor (el coeficiente multiplicador varía entre 0,02 y 0,04) 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, o bien han limitado sus reformas a los perceptores del grupo I (Galicia, que ha establecido coeficientes multiplicadores que van desde 0,01 al 0,04) o bien se han limitado a incrementar ligeramente las reducciones sobre la base imponible que establece la normativa estatal (Cataluña) o bien realizan ambas circunstancias (Extremadura).

### 3.2.- Incidencia efectiva del impuesto

En este epígrafe precisaremos los efectos sobre la base de declarantes de la normativa autonómica 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 la muestra 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.

Empecemos por considerar el porcentaje de individuos favorecidos por las reformas autonómicas tal y como se muestra en el cuadro 2.

Cuadro 2.- Incidencia de la normas autonómicas sobre la base de declarantes (grupos I y II)

		Grupo I	Grupo II	Grupo II: nietos	Total favorecidos	Cuotas cero	Disminuyen sus cuotas	% declarantes favorecidos
Ley estatal	A pagar	5	476	13				
	Cuotas cero	35	1.166	32				
Andalucía	A pagar	1	57	0	436	436	0	21,53%
	Cuotas cero	39	1.585	45				
Aragón	A pagar	0	36	13	468	445	23	23,11%
	Cuotas cero	40	1.606	32				
Asturias	A pagar	0	57	0	437	437	0	21,58%
	Cuotas cero	40	1.585	45				
I. Baleares	A pagar	5	262	8	494	219	275	24,40%
	Cuotas cero	35	1.380	37				
Canarias	A pagar	2	386	10	494	96	398	24,40%
	Cuotas cero	38	1.256	35				
Cantabria	A pagar	3	124	1	494	366	128	24,40%
	Cuotas cero	37	1.518	44				
Castilla-León	A pagar	1	95	1	494	397	97	24,40%
	Cuotas cero	39	1.547	44				
Castilla-La Mancha	A pagar	5	476	13	494	0	494	24,40%
	Cuotas cero	35	1.166	32				
Cataluña	A pagar	3	401	10	494	80	414	24,40%
	Cuotas cero	37	1.241	35				
C Valenciana	A pagar	3	166	1	494	324	170	24,40%
	Cuotas cero	37	1.476	44				
Extremadura	A pagar	4	476	13	5	1	4	0,25%
	Cuotas cero	36	1.166	32				
Galicia	A pagar	0	476	13	5	5	0	0,25%
	Cuotas cero	40	1.166	32				
C. Madrid	A pagar	5	460	13	494	16	478	24,40%
	Cuotas cero	35	1.182	32				
Murcia, La Rioja	A pagar	5	476	13	494	0	494	24,40%
	Cuotas cero	35	1.166	32				

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

La mayor parte de las CCAA ofrece valores superiores al 21% de declarantes favorecidos por las reformas sobre el total de la muestra. Sin embargo, es notorio el caso de

Galicia y Extremadura que presentan porcentajes notablemente inferiores, del 0,25% en ambos casos. Esto es así debido a que el total de sujetos a los que podría aplicarse los cambios normativos es mucho más limitado que el del resto de las territorios al concretarse sólo a los 5 contribuyentes del grupo I que pagaban en la muestra. En cambio, las CCAA del grupo moderado de reformas sólo favorecen a 436 (Andalucía), 437 (Principado de Asturias) y 468 (Aragón) individuos, mientras que el resto de CCAA benefician a 494 individuos de los grupos de parentesco I y II.

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 nada es notablemente superior al de aquellos que disminuyen las cantidades a pagar (nos referimos a 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 por las reformas podemos encontrar algunas 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 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 los casos destacados por resultar un mayor porcentaje de individuos con cuotas a pagar cero serían Andalucía, Aragón, Asturias y Castilla-León. 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 la comentada Castilla-León, 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 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. Al respecto son muy pocas las CCAA que han tomado algún tipo de medida de favor y menos las que han tenido una trascendencia destacable 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 Baleares, la única que legisla al respecto, incrementa en dos los casos de cuota cero.

Cuadro 3.- Incidencia de las normas autonómicas sobre la base de declarantes de los grupos III y IV

	GRUPO III		GRUPO IV		Total favorecidos III y IV
	a pagar	cuotas cero	a pagar	cuotas cero	
Ley estatal	152	101	42	3	
Islas Baleares	152	101	40	5	194
Canarias	149	104	42	3	152
Cantabria	152	101	42	3	152
Cataluña	151	102	42	3	152
C. Madrid	152	101	42	3	152

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>11</sup>

Se observa que en el primer bloque de CCAA, la de las medidas tributarias con más alcance, la pérdida recaudatoria es notoria puesto que limita a menos de la mitad los rendimientos potenciales del impuesto. De este modo, la caída sobre la recaudación inicial supera el 62% en 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 ni a la mitad de la anterior (20,11% y 20,36% respectivamente). Esto puede explicarse, además de por las diferencias en el grupo I de parentesco que no son muy

<sup>11</sup> 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 comunidades la reducción en las cifras recaudatorias se dejaran notar en los próximos años cuando estén todas las medidas tributarias aprobadas en vigor.

sustanciales, al hecho de que en Aragón el límite del beneficio fiscal es superior (150.000,00 frente a 125.000,00) y a que dicho límite actúa como un mínimo exento de tributación, mientras que en las otras dos CCAA si la base imponible supera dicho límite la reducción o bonificación del 100% ya no sería aplicable en ningún caso.

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	18,77%	2.873.860	723.509	20,11%
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	15,72%	3.573.180	24.189	0,67%
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.

Por último, tanto Galicia como Extremadura, CCAA que sólo rebajan la tributación para el grupo I, presentan las variaciones en la recaudación más pequeñas (del 0,24% y 0,67% respectivamente). Téngase presente que mientras en Galicia todos los contribuyentes del grupo I pagarían bastante menos por aplicar coeficientes multiplicadores comprendidos entre 0,01 y 0,04 sólo uno de los cinco contribuyentes del grupo I que contempla la muestra con cuota positiva pasaría a no pagar al aplicarle la normativa extremeña. En cambio, en Cataluña (última Comunidad del tercer bloque de CCAA, el de reformas tibias) la caída de recaudación estimada sería casi del 11% muy superior a la de las CCAA anteriores pero a mitad de camino del Andalucía y el Principado de Asturias.

### 3.4.- Progresividad y redistribución

Las medidas de reforma tributaria emprendidas por el conjunto de CCAA suponen, en todos los casos, una merma en la capacidad del impuesto para servir al objetivo redistributivo. En general, la menor presencia a que le llevan las diversas medidas adoptadas restan posibilidades al tributo para actuar respecto al fondo de riqueza, limitando su aplicación sólo a las grandes transmisiones (ya que gran parte de las transmisiones de cuantía media quedan fuera del ámbito de aplicación del tributo al aplicar los diversos incentivos

fiscales) o a aquellas, más escasas, que se producen fuera de círculo familiar. Esta circunstancia determina que el impuesto no contribuya de forma destacada a reducir la desigualdad en las transmisiones para las transmisiones bajas o de cuantía media, ofreciendo en todos los casos mayor progresividad efectiva que la que resultaba de la aplicación de la normativa estatal pero con valores mucho más modestos en cuanto a la redistribución.

Cuadro 5.- Índices de progresividad y redistribución por CCAA

	G BI	GBI- C CT	C CT	Reynolds-Smolensky	Kakwani	Suits
Ley estatal	0,594923	0,574905	0,913979	0,020019	0,319056	0,594049
Andalucía		0,584768	0,958353	0,010155	0,363430	0,675411
Aragón		0,584331	0,961967	0,010592	0,367044	0,696690
Asturias		0,577917	0,958638	0,017006	0,363715	0,676719
I. Baleares		0,589050	0,965810	0,005873	0,370887	0,715181
Canarias		0,589238	0,968486	0,005685	0,373563	0,726089
Cantabria		0,589150	0,966007	0,005774	0,371083	0,714899
Castilla-León		0,588827	0,966359	0,006097	0,371435	0,716166
Castilla-La Mancha		0,588523	0,954079	0,006401	0,359156	0,673469
Cataluña		0,576853	0,918386	0,018070	0,323463	0,541272
C. Valenciana		0,589133	0,965878	0,005791	0,370954	0,714505
Extremadura		0,574964	0,914324	0,019959	0,319401	0,539965
Galicia		0,575075	0,915277	0,019848	0,320354	0,542619
Madrid		0,589133	0,964641	0,005791	0,369718	0,711221
Murcia, La Rioja		0,589084	0,964192	0,005839	0,369269	0,709268

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En general, las reformas dan lugar a un impuesto con mayor progresividad efectiva en todas las situaciones 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, Castilla-León, Cantabria, la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares (las CCAA del primer bloque).<sup>12</sup> Por el contrario existe un grupo comunidades donde los resultados obtenidos varían escasamente de la situación de partida de manera que Cataluña y Galicia ofrecen valores superiores al 0,32 mientras que Extremadura no alcanza ni dicho nivel.

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.

<sup>12</sup> 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)].

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 y Galicia que muestran una escasa reducción ya que sus índices se sitúan en torno al 0,019 seguidas de 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, Cantabria, la Comunidad Valenciana, la de Madrid, las Islas Baleares, La Rioja y Murcia se observa una caída notoria en los índices desde el 0,02 hasta el 0,005 mientras que Castilla-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, aquellas 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 de dicho impuesto 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 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.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> La legislación analizada es la aprobada en el momento de elaboración de este trabajo: febrero de 2008.

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			
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	<b>Escala de gravamen para hallar CI:</b> 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] ≤96.000 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		99%	35 años <b>Reducción</b> 95% (no disminuidos)
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 muy pocas 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, y Cataluña. Salvo en la última comunidad 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). Por el contrario, Cataluña, a diferencia de lo que hace con las transmisiones “mortis causa” (ámbito en el que simplemente mejora ligeramente las reducciones estatales) establece para las transmisiones “inter vivos” una escala de gravamen muy reducida con respecto a los tipos fijados por la LISD. Téngase presente 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 7,65% o incluso al 21,25%) y que el mayor tipo marginal autonómico, el aplicable a donaciones de más de 600.000 euros, es del 9%, casi la cuarta parte del estatal que es del 34%.

#### 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 y que ha quedado contratado en la incidencia última del tributo 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.

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

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	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.

#### 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 dan lugar a un impuesto con mayor progresividad efectiva 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 la Comunidad Valenciana. En cambio las Islas Baleares y Cataluña 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.

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	0,0099241	0,1281385	0,2145960
I. Baleares		0,5497232	0,6897791	0,0070816	0,1329743	0,2433246
Canarias		0,5465384	0,9289675	0,0102663	0,3721628	0,6868767
Castilla-León		0,5465348	0,9223562	0,0102700	0,3655514	0,6746358
Castilla-La Mancha		0,5465187	0,8958066	0,0102860	0,3390018	0,6252152
Cataluña		0,5487445	0,7250801	0,0080603	0,1682754	0,3118545
C. Valenciana		0,5568048	0,9287931	0,0103113	0,3719883	0,6859773
C. Madrid		0,5465348	0,9223562	0,0102700	0,3655514	0,6746358

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cuanto a los efectos redistributivos los valores obtenidos en Reynolds-Smolensky mantienen un efecto redistributivo, si bien los resultados concretos ofrecen dos escenarios distintos respecto a la situación de partida, con un Reynolds-Smolensky de 0,009. Así, en la mayor parte de las CCAA, esto es, Canarias, Castilla-León, Castilla -La Mancha, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Valenciana obtenemos valores que suponen un aumento de la capacidad redistributiva del impuesto (con índices superiores al 0,010), mientras que en las Islas Baleares y Cataluña obtienen índices escasamente inferiores (los índices son 0,007 y 0,008 respectivamente), lo cual encuentra su explicación en la naturaleza de las reformas emprendidas que suponen una rebaja sustancial de los tipos aplicables a estas

transmisiones y, por tanto, de la capacidad redistributiva del impuesto. 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 va a ser muy importante.

### **5.- Conclusiones**

El uso que de las competencias normativas en el ámbito de ISD han hecho las CCAA ha supuesto un mapa de exigencia del tributo muy distinto según los distintos territorios. Atendiendo a aspectos tales como la incidencia efectiva del impuesto, la merma recaudatoria o a su función redistributiva podemos distinguir tres bloques diferenciados tal y como se observa de los resultados obtenidos en nuestro trabajo.

El primer bloque lo conformarían Canarias, 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 recaudación potencial. Seguidamente se situarían 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 al aplicar un coeficiente multiplicador nulo) se sitúan en niveles intermedios al haber limitado los beneficios fiscales a las transmisiones lucrativas inferiores a 125.000 (150.000 para Aragón) recibidas por los familiares más cercanos que tengan patrimonios previos inferiores a 402.678,11 euros. Por último, Galicia y Extremadura son las CCAA que en menor medida ven alterar los indicadores de partida, dado que limitan la aplicación de las medidas autonómicas a los descendientes menores de 21 años, seguidas de Cataluña que aunque se limita a actualizar las reducciones estatales al hacerlo para todos los grupos de parentesco supone una menor recaudación y mayores índices redistributivos que las comunidades anteriores.

En el ámbito de las transmisiones “mortis causa”, las reformas acaecidas en el panorama autonómico han tenido una influencia notable sobre la base de declarantes, afectando al principio de generalidad, el cual quedará condicionado al marco normativo de cada territorio. Las reformas benefician a casi la cuarta parte del total de la muestra y deja fuera del gravamen a un porcentaje importante de las transmisiones a perceptores del grupo I y, en menor medida, del grupo II. Respecto a los grupos III y IV pocas han sido las iniciativas de reforma siendo también escasa la incidencia práctica que han supuesto. Al

mismo tiempo se observa una caída de la recaudación, así como un retroceso de su función redistributiva.

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 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) que suponen una caída de recaudación superior al 51% y un ligero aumento de los índices Reynolds-Smolensky. En cambio, la CCAA de las Islas Baleares y la de Cataluña han optado por modificar los tipos de gravamen ya sea estableciendo respectivamente que la tributación máxima será el 7% de la base liquidable o modificando la escala de gravamen. En ambos casos la merma recaudatoria es menor (de un 17% y 27%) respectivamente y, lógicamente, los índices redistributivos son ligeramente inferiores a los de la situación de partida.

El trabajo presentado, pese a sus limitaciones, persigue ahondar 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 este sentido puede que los procesos de reforma emprendidos cumplan con los requerimientos de equidad o de oportunidad para conseguir un impuesto más amable, pero al mismo tiempo suponen una merma considerablemente 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.

### **Referencias Bibliográficas**

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.

Blinder, A (1977): "Un modelo sobre riqueza heredada", *Hacienda Pública Española*, 45, 174-187.

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.

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 WP 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.

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.

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. (2007): "La motivación de las transmisiones lucrativas entre generaciones de una familia: modelos teóricos y evidencia empírica", *Hacienda Pública Española*, 181, 81-119.

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)

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 Publica Española*, 45, 145-156.