

X ENCUENTRO DE ECONOMÍA APLICADA

Logroño, 14,15 y 16 de junio, 2007

LA REFORMA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ANÁLISIS DE SUS EFECTOS REDISTRIBUTIVOS EN ARAGÓN

Miguel Ángel Barberán Lahuerta e-mail: mabarber@unizar.es

Marta Melguizo Garde ¹ e-mail: mamelgui@unizar.es

Dpto. Estructura e Hª Económica y Economía Pública
Universidad de Zaragoza

Resumen:

El objetivo de esta comunicación es determinar cuál es el impacto que sobre el objetivo de la redistribución de la riqueza han tenido las medidas fiscales introducidas en el Impuesto sobre Sucesiones (y donaciones) por las Comunidades Autónomas. Para ello se parte de una base real de declarantes por este impuesto en la Comunidad Autónoma de Aragón correspondientes al año 2000, determinando los índices redistributivos antes y después de las medidas tributarias contenidas como anexo en la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Los resultados obtenidos establecen que tras la aplicación de la reforma el impuesto se muestra menos redistributivo. Al incrementarse notablemente las reducciones para el grupo más numeroso de contribuyentes (Grupos I y II), el bloque de materia imponible sometida a tributación de forma efectiva disminuye notablemente, concentrándose el efecto redistributivo exclusivamente en un grupo reducido de contribuyentes perceptores de transmisiones de gran cuantía y en aquellos pertenecientes a los grupos 3 y 4. Por otro lado, la medida favorece a un gran número de sujetos, entre aquellos que pasarían a no pagar nada y los que reducen sus cuotas tributarias estimamos que suponen el 22% de los declarantes de la muestra. Consecuencia de todo ello es que la capacidad recaudatoria del tributo quede reducida, estimándose hasta en un 41% la merma en los rendimientos según el panel de declarantes utilizado.

¹ Los autores agradecen al Instituto de Estudios Fiscales la financiación del proyecto de investigación "Equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; efectos de la Ley 13/2005 de la Comunidad Autónoma de Aragón". dentro del que se enmarca esta comunicación y a la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón por su colaboración en la elaboración de la base de datos.

1.- INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se cedió a las Comunidades Autónomas, al amparo de la Ley Orgánica número 8, de 22 de septiembre de 1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas con la finalidad de ser un importante instrumento de financiación de las mismas. Aunque en un primer momento la cesión afectó tan sólo a los rendimientos del impuesto, posteriormente las Leyes 14 de 1996 y 7 de 2001 han ampliado el marco competencial sobre dicho impuesto de manera que en la actualidad pueden regular sobre las reducciones en la base imponible, la tarifa de gravamen, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y las bonificaciones, así como sobre la gestión y liquidación del mismo.²

Tal y como se observa en el cuadro 1 todas las CCAA han ejercido dichas competencias aunque de modo muy dispar. De manera que la generalizada disminución de las cuotas en el caso de transmisiones "mortis causa" a favor de descendientes se ha plasmado mayoritariamente en reducciones personales autonómicas, aunque en algunos casos se ha optado por deducciones o bonificaciones y tres CCAA han fijados coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad, desvirtuando de este manera la concepción inicial de los mismos.

Cuadro 1.- Ejercicio de las capacidades normativas por las CCAA de territorio común

Comunidad Autónoma	Reducciones personales	Reducciones objetivas	Bonificaciones	Escala de gravamen	Coefficiente Multiplicador
Andalucía	Si	Si	No	No	No
Aragón	Si	Si	No	No	No
Asturias (Principado de)	No	Si	No	No	Si*
Islas Baleares	Si	Si	Si	Si	Si
Canarias	Si	Si	Si	No	No
Cantabria	Si	Si	No	= Estatal	Si*
Castilla y León	Si	Si	Si	No	No
Castilla - La Mancha	No	Si	Si	No	No
Cataluña	Si	Si	No	Si	Si
Comunidad Valenciana	Si	Si	Si	Si	Si
Extremadura	Si	Si	No	No	No
Galicia	Si	Si	No	No	Si*
Madrid (Comunidad de)	Si	Si	Si	Si	Si
Murcia (Región de)	No	Si	Si	No	No
Rioja (La)	No	Si	Si	No	No

*Los coeficientes multiplicadores están comprendidos entre 0,01 y 0,04

Fuente: Elaboración Propia

² Al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos referiremos en adelante como ISD mientras que a las Comunidades Autónomas las denominaremos como CCAA. En concreto, nos referimos a la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias y Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

En concreto la Comunidad Autónoma de Aragón ha ido estableciendo distintas medidas tributarias desde el año 2001 tendentes a disminuir la tributación de las transmisiones lucrativas a hijos, fundamentalmente, aunque también a cónyuges y ascendientes. La Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, recoge como anexo el texto refundido de las disposiciones dictadas durante estos años, si bien hemos de tener en cuenta las modificaciones introducidas en dicho texto normativo por la Ley 19/2006, de 29 de diciembre de 2006, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma, CA en adelante, de Aragón.

Las modificaciones referentes a los elementos cuantitativos del tributo introducidas por Aragón son :

- en las transmisiones "mortis causa":

- Reducción en la adquisición mortis causa por hijos del causante menores de edad del 100% de la base imponible sin exceder los 3.000.000,00 de euros
- Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos (o de los nietos de los hijos fallecidos) de la cuantía necesaria hasta alcanzar el total de reducciones (menos la de seguros de vida) los 125.000,00 euros (en el caso de cónyuges dicha cuantía se amplía 125.000,00 euros por cada hijo menor de edad que conviva con el cónyuge supérstite). Para ello el patrimonio previo del adquirente no puede exceder en el momento del fallecimiento de 300.000,00 euros.
- Reducción en la adquisición mortis causa por personas con minusvalía de al menos el 65% del baremo del Texto refundido establecido por la Ley General de la Seguridad Social
- Reducción por la adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades
- Fiducia sucesoria

- en transmisiones "inter vivos" .

- Reducciones por la adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades
 - Reducción en la base imponible del impuesto por la donación de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual del descendiente menor de 35 años o disminuido con un grado de discapacidad de al
-

menos el 65% sin superar los 50.000,00 euros (100.000,00 en el caso de disminuidos).

El establecimiento de estas medidas tributarias va a suponer una variación sustancial en la incidencia última del impuesto y también pueden verse afectadas las posibilidades de que el tributo pueda cumplir con los objetivos que le han sido asignados. Al respecto, la finalidad con la que afrontamos este trabajo es valorar en qué grado la irrupción de esta nueva normativa afecta a la funcionalidad real de este tributo, más concretamente, valorar cual ha sido el impacto que sobre el objetivo redistributivo ha tenido la importante reforma llevada a cabo en la Comunidad Autónoma de Aragón

En concreto, nuestra intención es, a partir de los índices de redistribución más usuales en la literatura económica sobre el particular (Lambert, 1996) y sobre una base real de declarantes por este impuesto en la Comunidad Autónoma de Aragón correspondientes al año 2000, llevar a cabo una estimación del efecto redistributivo que el impuesto tiene respecto a la riqueza puesta de manifiesto en esas transmisiones. Posteriormente, realizaremos una simulación al aplicar a esos mismos declarantes la normativa vigente en la actualidad, lo cual requerirá la incorporación de las reducciones descritas a los valores declarados y recogidos en la muestra. Ello nos permitirá comparar la variación habida en esos dos momentos respecto al impacto redistributivo sobre la riqueza puesta de manifiesto en este tipo de transmisiones. Esos resultados serán presentados en forma de índices estadísticos antes y después de la reforma, utilizando los índices de Gini, índices de concentración, índices de Reynolds-Smolensky, índices de kakwani e índices de Suits.

No obstante, conviene precisar el alcance de nuestro análisis. Así, de las medidas tributarias que hemos expuesto, las dos primeras tienen un mayor alcance por su generalidad tanto si atendemos a los beneficiados como al tipo de bienes transmitidos, por lo que, en adelante, centraremos nuestro análisis en dichas medidas tributarias, refiriéndonos exclusivamente a las transmisiones "mortis causa". Por otro lado, el período de tiempo que utilizaremos en nuestro análisis corresponde al año 2000, el cual es especialmente oportuno dado que es el último en el que se aplicó en Aragón la normativa estatal.

Finalmente, los datos sobre los que llevaremos a cabo nuestro análisis corresponden a un panel de declarantes elaborado para este fin y del año 2000. En concreto el panel se compone de 2032 autoliquidaciones correspondientes a un total de 696 expedientes, extraídos de forma aleatoria y correspondientes a la Oficina Central Liquidadora de Tributos de la Diputación General de Aragón.

De este modo, presentamos una estructura de este trabajo que consta de tres siguientes secciones diferenciadas. Al margen de esta breve introducción, un primera en

la que describiremos el marco teórico básico que sirve de soporte para nuestras estimaciones. A continuación, otro apartado en el calcularemos y expondremos los resultados sobre los distintos índices utilizados antes y después de la nueva normativa aragonesa. Finalmente una tercera sección en la que se recogen las conclusiones fundamentales del trabajo.

2.- MARCO TEÓRICO BÁSICO

Uno de los principales fundamentos que sostienen el ISD en los modernos sistemas fiscales es el de contribuir en pro de una mejor redistribución de la riqueza³. No obstante, su contribución última a este objetivo no puede ser verdaderamente relevante 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. Pero además, el uso que la Comunidades Autónomas han hecho de ese marco competencial ha llevado, en la mayor parte de los casos, a reducir notablemente la presencia del impuesto dando lugar a un entramado normativo de amplias reducciones personales y objetivas que minoran notablemente el bloque de riqueza sometido efectivamente a tributación⁴.

Aún así, en la actualidad el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye uno un importante resorte en favor de una más justa redistribución de la riqueza. Partiendo del hecho contrastable de que la división hereditaria es similar en grandes o pequeños patrimonios, las porciones hereditarias representan en sí mismas un indicador de desigualdad en la posesión de riqueza, además de ser la causa más importante de las grandes acumulaciones⁵. Así, podemos comparar el grado de desigualdad existente entre

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

⁴ Esta circunstancia ha postergado a esta figura tributaria a una posición de escaso relieve en nuestro sistema fiscal, reduciendo en mayor medida. sus posibilidades de actuar en torno a un mejor reparto del fondo de riqueza. En nuestro país existen algunos trabajos que ponen de manifiesto esta idea como los de Barberán (2005a) y (2005b) y De Pablos (2001). Fuera de nuestras fronteras existen otros estudios, si bien con un enfoque distinto. Así, entre otros, destacamos a Haslett (1997), que analiza determinados aspectos de justicia distributiva en la imposición sobre las herencias, o las aportaciones de Britton (1997) y Bartlett (1997) los cuales centran su atención en la distribución de la tributación efectiva en los Estados Unidos por este concepto mientras que Auten y Joulfaian, (1996) estudian los condicionantes últimos que existen en las transferencias intergeneracionales. Finalmente, destacamos las aportaciones de Zilcha (2003) que analiza los efectos redistributivos y sobre la producción que tienen las transferencias intergeneracionales en educación, resultando ser más adecuadas para obtener una distribución de la renta más igualitaria que aquellas otras que consisten en transferencias de capital.

⁵ Atkinson (1981, p. 210) recoge los resultados de las investigaciones de Harbury y McMahon en Gran Bretaña sobre los individuos que dejaron en herencia una considerable riqueza en 1956-57 y 1965. Tomando una muestra de los varones fallecidos, calcularon los patrimonios que habían heredado de sus padres para así examinar en qué medida existían antecesores ricos, excluyendo premeditadamente las transmisiones en forma de regalos o donaciones. El estudio obtiene como conclusiones que más de las dos terceras partes de esos ricos transmitentes habían heredado a su

ellas como un indicador bastante fiel de la desigualdad entre patrimonios. En este sentido los logros obtenidos en cuanto a la reducción de la desigualdad de este tipo de transmisiones constituye 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.

Para llevar a cabo nuestro análisis y precisar la capacidad redistributiva que este impuesto pueda tener utilizaremos diversos tipos de índices de progresividad y redistributivos⁶. En nuestro caso, son de especial interés los denominados índices de concentración, los cuales se refieren tanto de la estructura del impuesto como de la distribución de la materia imponible. Son indicadores que tratan de comparar las distribuciones antes y después de impuestos y se consideran índices redistributivos, porque atienden a la efectividad del impuesto. En general, estos índices utilizan como instrumentos principales el establecimiento de las correspondientes curvas de Lorenz y la medición del grado de desigualdad en la distribución a partir del índice de Gini, resultando de especial interés en aquellos casos en que la distribución del impuesto no es uniforme en relación con la materia objeto de gravamen⁷, es decir, cuando existe una distribución muy desigual de contribuyentes en cada tramo, como sucede en el tributo que estamos examinando.

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 imponible⁸. 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 confirmase la progresividad efectiva del impuesto, podríamos intuir que este tendrá algún efecto en cuanto a la redistribución de

vez cantidades sustanciales. Ver también Atkinson (1977), Harbury, (1974), Blinder, (1977) y Stiglitz (1977).

⁶ 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.

⁷ Lagares (1975), Marín (1987), Albi (1974).

⁸ 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.

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 que medirá la reducción provocada en la desigualdad originaria entre las transmisiones a partir de los valores obtenidos en Gini por la aplicación del impuesto⁹.

La utilización de los índices que hemos descrito nos permite obtener una sencilla pero precisa información relativa a las distribuciones de riqueza antes y después del impuesto. Sin embargo no nos proporcionan argumentos sobre cuáles de los elementos que configuran la estructura básica de este impuesto son determinantes a la hora de conseguir los efectos redistributivos deseados. En este caso resulta fundamental dado que son precisamente las reducciones vinculadas al parentesco el elemento sobre el que pivota la principal novedad que incorpora la reforma de 2005 cuyos efectos pretendemos precisar. Por otro lado, puede ser muy oportuno establecer la relación existente entre los distintos elementos de la estructura del impuesto y su potencial redistributivo, lo cual nos mostrará la aportación de cada uno de éstos en el impacto redistributivo final, y, por tanto, si son o no determinantes en la consecución de dicho objetivo.

En concreto, sería de interés diferenciar los efectos redistributivos de la aplicación de la tarifa y de las reducciones personales, interpretando adecuadamente los valores obtenidos. Así, dependiendo de cada caso el signo esperado de los índices de Reynolds-Smolensky será distinto, positivo en el caso de la aplicación de la tarifa o coeficientes multiplicadores y negativo en la configuración de la base liquidable, por cuanto el aumento de desigualdad que originen la aplicación de las reducciones personales y objetivas es algo deseable ya que reducen la materia sometida a gravamen en los pequeños patrimonios. A partir de los índices de Reynolds-Smolensky y empleando la notación convencional G para los índices de Gini de las distintas variables y C para los índices de concentración en los casos que sea necesario, distinguimos los siguientes efectos parciales referidos a los elementos mencionados anteriormente:

Efecto redistributivo global

$$RS = GBI - GBI-CL$$

donde se hace referencia a los índices de Gini antes y después del impuesto, es decir, una vez que hemos procedido a restar la cuota líquida (CL) a la base Imponible (BI). Signo esperado positivo.

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

$$RS = G_a - G_d$$

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

Efecto redistributivo global para los grupos I y II

$$\text{RSGRUPOS I y II} = \text{GBI GRUPOS I y II} - \text{GBI-CL GRUPOS I y II}$$

donde se hace referencia a los índices de Gini antes y después del impuesto exclusivamente para los contribuyentes de los grupos I y II (ascendientes, descendientes y cónyuges), que son los beneficiados de las nuevas reducciones personales previstas por la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón en las transmisiones “mortis causa”. Signo esperado positivo.

Efecto redistributivo de las reducciones de la CA de Aragón de la base

$$\text{RSRED. ARAGÓN} = \text{GBI} - \text{GBI-RED. ARAGÓN}$$

donde *RED. ARAGÓN* hace referencia al montante de las reducciones de la CA de Aragón de la base para las transmisiones hereditarias a familiares pertenecientes a los Grupos I y II. Signo esperado negativo.

Efecto redistributivo de la base liquidable

$$\text{RSBL} = \text{RSREDUCCIONES} = \text{GBI} - \text{GBI} - \text{TODAS REDUCCIONES}$$

donde *BL* es base liquidable y *REDUCCIONES* hace referencia al montante de las reducciones aplicables, que en la actualidad serán las aplicables en su momento más las establecidas por la CA de Aragón. Signo esperado negativo.

3.- ANÁLISIS DE LOS EFECTOS SOBRE LA REDISTRIBUCIÓN DE LA NORMATIVA AUTONÓMICA DE ARAGÓN

3.1.- Efecto global sobre la redistribución del impuesto. Variaciones sobre la recaudación y en la base de declarantes

Tal y como hemos expuesto, el punto de partida a la hora de analizar la redistribución efectiva que opera en el impuesto lo constituye la elaboración de los índices de Gini y los consiguientes índices de progresión efectiva obtenidos a partir de aquellos. Ello nos permitirá conocer el grado de desigualdad entre transmisiones antes y después de impuestos, entendiendo como impacto redistributivo la reducción de la desigualdad entre transferencias patrimoniales. El resumen de los índices que hemos utilizado aparece recogido en el cuadro 2.

CUADRO 2.- ÍNDICES DE PROGRESIVIDAD Y DE REDISTRIBUCIÓN

	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
GBI	0,594923	
GBI-CL	0,574905	0,583575
Reynolds-Smolensky	0,020018	0,011349
CCT	0,913979	0,960123
Kakwani	0,319056	0,365200
Suits	0,594049	0,687178

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Como puede verse, los indicadores respecto al índice de Gini de las bases imponibles confirman, una notable desigualdad en las transmisiones, si bien esa desigualdad aumenta en cuanto a los índices de concentración del impuesto (CCT). Ciertamente, los valores son muy superiores, hasta el 0,960123, lo cual determina una progresividad global efectiva del impuesto muy elevada. Si relacionamos GBI y CCT obtendremos un índice de Kakwani que da resultados satisfactorios en todos casos, con índices que rondan el 0,30. Por otro lado, con el objeto de complementar el índice anterior incluimos el propuesto por Suits donde la tendencia también es positiva situándose en valores que se incrementan hasta el 0,59.

No obstante, la medición de la intensidad del impacto redistributivo tiene lugar a partir del índice de Reynolds-Smolensky, mediante el que comparamos los grados de desigualdad de las transmisiones hereditarias antes y después del impuesto (GBI y GBI-CL) y que arroja un valor del 0,02.

A la vista de los datos analizados podemos afirmar que 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 los índices de Kakwani y de Suits. Además, según el índice de Reynolds Smolensky, su efecto redistributivo global es aceptable, máxime si tenemos en cuenta los valores obtenidos en otros trabajos relacionados con este y otros impuestos.¹⁰

¹⁰ Véase en este sentido los trabajos que sobre esta misma muestra de declarantes y teniendo en cuenta un número determinado de liquidaciones se obtienen en Barberán (2003) y (2006) y en otros trabajos sobre el Impuesto sobre la Renta como el de Badenes, López-Laborda y Onrubia (2001).

Si comparamos los datos que ofrece el cuadro 2 tras la reforma acaecida en el impuesto en la CCAA de Aragón podemos afirmar que tras la aplicación del nuevo marco normativo la desigualdad originaria de estas transmisiones hereditarias permanece inalterada si bien el bloque de materia imponible sometida efectivamente a tributación (una vez aplicadas las nuevas reducciones que establece el proceso de reforma) supondrá una mayor desigualdad (lo veremos más adelante), que queda confirmada por un GBI-CL más desigual (0,58 frente a 0,57) y, por tanto, también por un índice de Reynolds-Smolensky más modesto con valores de 0,0113. Esta circunstancia deberá explicarse por la reducción del número de sujetos con cuotas a pagar positivas, operando la redistribución tras la reforma sólo desde aquellos contribuyentes que perciban una transmisión de cuantía importante. Mientras, que entre aquellos otros que no alcancen los límites de las nuevas reducciones (125.000,00 euros en la mayor parte de los casos) el impuesto será neutro, es decir, no habrá disminución de la desigualdad entre ellos.

Por otro lado CCT se incrementa sensiblemente, alcanzando 0,97 circunstancia lógica dado que el impuesto sólo se aplica a las grandes transmisiones por lo que la desigualdad de las cuotas a pagar aumenta, es decir, para muchos contribuyentes la cuota a pagar es cero y sólo son unos pocos los que pagan. Por la misma razón los índices de Kakwani y Suits se incrementan, dando a entender que estamos ante un impuesto más progresivo, eso sí, aplicado sobre una base mucho más reducida de sujetos.

En definitiva, tras la reforma el impuesto se muestra menos redistributivo, aunque hemos de entender que es una situación pretendida por el legislador. Con esta actuación deja fuera de tributación a un importante número de perceptores de transmisiones de escasa o media cuantía para los que no se aplicará la tarifa progresiva y los coeficientes multiplicadores, lo cual hubiera reducido las desigualdades entre los declarantes de pequeñas o medianas transmisiones hereditarias. Así, la medida favorece a un nutrido grupo de declarantes para quienes no tendrá ningún efecto la alta progresividad teórica de este impuesto, fuertemente contestado desde algunos sectores de la sociedad, mientras se mantiene para las grandes transmisiones.¹¹

Finalmente, hacemos referencia a algunos datos numéricos que ilustrarán lo explicado hasta ahora. La reducción que afecta a los hijos menores supone que de los cinco casos que resultaban a pagar en la muestra de declarantes de autoliquidaciones del año 2000 queda sólo uno tras la reforma. Por otro lado, la reducción a favor de

¹¹ No obstante, un análisis exhaustivo de la incidencia última de este tributo debería tener en cuenta las posibilidades de planificación fiscal que la normativa permite. Véase en este sentido otros trabajos anteriores de los autores donde se pone de manifiesto las alternativas de planificación fiscal que ofrece el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. En concreto, Barberán (2003) y Melguizo (2005a, 2005b, 2006a, 2006b).

cónyuges e hijos supone que 422 contribuyentes pasen a no tributar, 39 disminuyan la cuota a pagar y 1.164 no se vean alterados puesto que ya no pagaban anteriormente. De manera que la medida favorece a un 22% de la muestra.

CUADRO 3.- INCIDENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA BASE DE DECLARANTES.

	ANTES DE LA REFORMA		DESPUÉS DE LA REFORMA	
	A pagar	Cuotas cero	A pagar	Cuotas cero
Grupo I 40 declarantes	5	35	1	39
Grupo II 1639 declarantes	475	1164	53	1586
Declarantes con cuota tributaria cero tras la reforma			426	
Declarantes que disminuyen la cuya cuota a pagar			39	
Porcentaje de declarantes favorecidos por la reforma sobre el total de la muestra			22%	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Por otro lado, es interesante precisar los efectos que la irrupción de esta nueva normativa pueda tener en los rendimientos del tributo, que exponemos en el cuadro 4. Así, respecto a nuestro panel de declarantes la recaudación total desciende en 1.488.223,55 euros (exactamente de 3.597.370,45 euros a 2.109.146,90 euros), lo que supone una importante merma en la recaudación, hasta un 41,36% con respecto a lo obtenido antes de aplicar las nuevas reducciones autonómicas. El tipo medio efectivo (cociente entre cuota tributaria y base liquidable) en cambio aumenta ya que pasa de 15,67% a 17,79%, es decir hay menos contribuyentes pero éstos pagan más.

CUADRO 4.- VARIACIÓN EN LA RECAUDACIÓN ESTIMADA

	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
Recaudación estimada (€)	3.597.370,45	2.109.146,90
Tipo medio efectivo	15,67%	17,79%
Diferencia recaudatoria (€)	1.488.223,55	
Diferencia recaudatoria (porcentual)	- 41,36%	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

3.2.- Reducción autonómica y base liquidable

Un cuestión interesante en nuestro análisis lo constituye el modo en que la reducción autonómica ha afectado al bloque de materia imponible se somete efectivamente a gravamen. Así, el cuadro 5 resume las variaciones en los índices redistributivos una vez que aplicamos a la base de declarantes la reducción autonómica. Como puede apreciarse, con sólo introducir esta nueva reducción de la base el índice de Gini confirma un aumento de la desigualdad entre declarantes de la materia imponible sometida a gravamen. En concreto, pasa de valores de 0,594923 a valores de 0,83835 dando lugar a un índice de Reynolds-Smolensky muy relevante de -0,24343. El signo negativo confirma ese aumento de la desigualdad, pretendido por el legislador, ya que las reducciones de la base disminuyen la materia sometida a gravamen de los pequeños y medianos perceptores que liberarán del tributo a gran parte (o la totalidad) de sus herencias, operando como un mínimo exento muy generoso.

CUADRO 5.- ÍNDICES SOBRE REDUCCIONES (TOTAL DECLARANTES)

	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
G BI	0,594923	0,594923
G Red. Aragón		0,83835
RS Red. Aragón		- 0,24343
G BL (todas reducciones)	0,888532	0,97500
RS BL	-0,293609	-0,38008

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Por otra parte, si integramos esa reducción autonómica con las existentes en la normativa estatal aplicables en el año de referencia los resultados anteriores amplifican todavía más los resultados comentados con anterioridad. Así, el índice de Gini de la base liquidable (incluyendo la reducción autonómica) lleva al extremo la desigualdad comentada hasta un valor de 0,97500, dando lugar a un índice Reynolds-Smolensky de 0,38008 (negativo). Comparando estos datos con los obtenidos antes de la reforma autonómica del impuesto apreciamos un incremento en la desigualdad de la base liquidable y también del impacto redistributivo de las reducciones de la base, pasando de -0,263609 a un -0,38008.

3.3.- Reducción autonómica para los declarantes de los grupos I y II

Finalmente, vamos a valorar los efectos de la reforma para aquellos declarantes beneficiados por su grupo de parentesco, esto es, para aquellos encuadrados en los Grupos I y II. Ello nos permitirá valorar los efectos de la reforma dentro de este colectivo, considerando solamente las transmisiones hacia estos sujetos y dejando fuera a los de los grupos III y IV, para los que la reforma no ha ofrecido ninguna ventaja.

Así de acuerdo con los valores expuestos en el cuadro 6, tras la aplicación de la reforma y como consecuencia de la aplicación de la reducción aragonesa el impuesto también se muestra menos redistributivo si consideramos aisladamente a este colectivo, pasando de valores en torno a 0,01 a un discreto 0,007133. Por otro lado, la importante cuantía de la reducción conforma un índice de Gini de la base liquidable de 0,985590, es decir una desigualdad extrema, al convivir un numeroso grupo de contribuyentes con base liquidable cero con otro muy reducido con bases positivas. De hecho la sola aplicación de la reducción de los 125.000 euros, al margen del resto de las reducciones

objetivas, ya determina un considerable aumento de la desigualdad en las bases liquidables con un Gini de 0,662148.

CUADRO 6.- ÍNDICES SOBRE REDUCCIONES PARA LOS GRUPOS I y

II

	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
G BI	0,575203	0,575203
G BI - CL	0,556531	0,568070
RS	0,018672	0,007133
G Red. Aragón		0,662148
G BL	0,904369	0,985590
RS BL	-0,164582	-0.205193

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

4.- CONCLUSIONES

La comunicación presentada ahonda en el conocimiento de los efectos que el ISD puede tener en la redistribución de la riqueza y las consecuencias que respecto a este objetivo pueda tener el proceso de reforma abierto por la asunción de competencias normativas por las Comunidades Autónomas en el ISD. Consideramos que la aportación que el impuesto pueda tener respecto al objetivo de la redistribución se lleva a cabo a partir de la disminución de la desigualdad entre transmisiones una vez aplicado el tributo. Consecuentemente, los valores obtenidos en este sentido han de interpretarse como un indicio de su contribución a un mejor reparto de la riqueza en el período de tiempo examinado ya que no tenemos datos que nos permitan medir el impacto de este impuesto en el patrimonio global de los declarantes.

No obstante lo anterior, según el análisis llevado a cabo, el ISD adopta, para el año 2000, una estructura coherente con los requerimientos de progresividad y de redistribución que justifican su existencia en los modernos sistemas impositivos. El análisis efectuado revela índices de Gini que en las transmisiones hereditarias muestran una desigualdad notable en su cuantía. Mientras, los índices de Kakwani y Suits confirman el alto grado de progresividad, dando lugar a un índice de Reynolds-Smolensky más que aceptable, con valores aceptables en torno a 0,02.

Sin embargo, estos datos satisfactorios, desde el punto de vista de su contribución a la redistribución de la riqueza, se resienten si introducimos las reducciones que

incorporan las recientes reformas llevadas a cabo por la CA de Aragón. Así, si bien son numerosos los contribuyentes beneficiados por estas medidas, la redistribución entre ellos de la riqueza transmitida y entendida como disminución de la desigualdad entre transmisiones va a verse notablemente afectada. De este modo existirá mayor desigualdad, considerando sólo aquella parte de la riqueza transmitida efectivamente sometida a gravamen, dando lugar a un índice de Reynolds-Smolensky más modesto con valores 0,01, ya que la disminución de la desigualdad sólo opera desde las grandes transmisiones y deja fuera las de cuantía media y baja. De ahí que tras la reforma los índices de Kakwani y Suits se incrementen hasta el 0,38 y 0,68 respectivamente dando lugar a un impuesto más progresivo si bien a costa de dejar fuera a un gran número de contribuyentes. La información obtenida al calcular los índices de Gini de las bases liquidables confirman esa reducción de materia imponible sometida efectivamente a gravamen, dando lugar a valores muy desiguales que representan un nutrido grupo de declarantes con base liquidable cero y unos pocos perceptores de grandes transmisiones, únicos afectados por el impuesto. De hecho la medida beneficia de un modo u otro hasta a un 22% de los declarantes de la base de datos y una merma en la recaudación de hasta el 41%.

Aún así, este repliegue del impuesto parece ser pretendido deliberadamente por la reforma, esto es, el objetivo es dejar fuera de gravamen a los pequeños patrimonios y también a los de cuantía media, dada la generosidad con que se plantean las nuevas reducciones. En este sentido puede que la reforma cumpla con los requerimientos de equidad o de oportunidad para conseguir un impuesto más amable, pero al mismo tiempo merma considerablemente las posibilidades que el tributo tiene respecto a la principal función que lo legitima y es su contribución a un mejor reparto del fondo de riqueza.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBI IBAÑEZ, E. (1974), "Las transferencias intergeneracionales y la distribución de la renta y el patrimonio", *Hacienda Pública Española*, 28 :153 y ss.

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.

AUTEN, G. y JOULFAIAN, D. (1996), "Charitable contributions and intergenerational transfers", *Journal of Public Economics*, nº59(1), p. 89-125.

BADENES, N., LOPEZ-LABORDA, J. y ONRUBIA, J. (2001), "Efectos redistributivos y sobre el bienestar social del tratamiento de las cargas familiares en el

nuevo IRPF", Documento de Trabajo, nº 167/2001, Fundación de Cajas de Ahorro Confederadas para la Investigación Económica y Social, Madrid.

BARBERÁN, M.A. (2003), "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información económica*, 173, 73-

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", en *Revista Asturiana de Economía*, nº 32, pp 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 - /2/2006), p 25-57.

BARTLETT, B. (1997), "The end of State Tax? Special Report" en *Tax Notes*, 7 de julio: 105-110.

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

BRITTON ELLER, M. (1997), "Federal Taxation of Wealth Transfers, 1992-1995" *Statistics of Income Bulletin*, 16 -3 (Winter 1996-1997): 43-46.

DE PABLOS, L (2001), "La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales", *Hacienda Pública Española. Monografías 2001*: 281-322.

HARBURY, C (1974), "La herencia y la distribución personal del patrimonio en Gran Bretaña", *Hacienda Pública Española*, 28: 163-168.

HASLETT, D.W. (1997), "Distributive justice and inheritance", in ERREYGERS, G. y VANDEVELDE, T. *Is inheritance legitimate?*, Springer, Berlin, cap. 6: 133-155.

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.J. (1996): *La distribución y redistribución de la renta*, en la Colección de Estudios de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARÍN, J (1987), "La estructura de la progresividad del IRPF", *Papeles de Economía Española*, 30-31: 138-148.

MELGUIZO GARDE, M. (2005a): "Herencia versus donaciones en las transmisiones lucrativas de bienes entre padres e hijos: ¿una estrategia de planificación fiscal?", en *XII Encuentro de Economía Pública*, Palma de Mallorca, febrero 2005.

MELGUIZO GARDE, M. (2005b): "Planificación fiscal en la liquidación de la sociedad de gananciales", *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 230, p.3-40.

MELGUIZO GARDE, M. (2006a): "Economías de opción en la constitución a título gratuito "inter vivos" de un usufructo", *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 279, p. 61-116.

MELGUIZO GARDE, M. (2006b): "La realización de varias transmisiones lucrativas a un hijo como estrategia de planificación fiscal", *XIII Encuentro de Economía Pública*, Almería, 2 y 3 de febrero de 2006.

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)

STIGLITZ, J (1977): "La distribución de la renta y la riqueza entre los individuos", en *Hacienda Publica Española*, 45: 145-156.

ZILCHA, I. (2003): Intergenerational Transfer, production and income distribution, *Journal of Public Economics*, 87, nº 3-4: 489-513.
