

XIV ENCUENTRO DE ECONOMIA PUBLICA

**APLICACIÓN AUTONÓMICA Y FUNCIONALIDAD DEL IMPUESTO
SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ; UN ESTUDIO DE LAS
REFORMAS REALIZADAS EN LA CCAA DE ARAGON**

Miguel Ángel Barberán Lahuerta

Dpto. Estructura e Hª Económica y Economía Pública.

Universidad de Zaragoza

e-mail: mabarber@unizar.es

Marta Melguizo Garde

Dpto. Estructura e Hª Económica y Economía Pública.

Universidad de Zaragoza

e-mail: mamelgui@unizar.es

Resumen:

Durante los últimos años se ha producido una interesante discusión sobre la conveniencia de mantener los impuestos sobre las herencias en los modernos sistemas fiscales. Este debate ha trascendido del ámbito puramente teórico, traduciéndose en un intenso proceso de reformas que ha supuesto un cambio sustancial en su configuración, alterando con ello las posibilidades que este tributo tiene para cumplir con los fines que tiene encomendados dentro del sistema fiscal.

Precisamente, el objetivo de este trabajo es valorar en qué medida las recientes reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones inciden en la funcionalidad real de este tributo. Concretamente, pretendemos valorar cual es el impacto en el objetivo redistributivo que ha tenido la importante reforma llevada a cabo en La Comunidad Autónoma de Aragón a raíz de 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. A partir de la metodología que más tarde precisaremos y sobre una base real de declarantes por este impuesto en la Comunidad Autónoma de Aragón correspondientes al año 2000, llevaremos 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 mismo declarantes la normativa vigente, lo cual requerirá la incorporación de las reducciones actuales a los valores declarados y recogidos en la muestra. Ello nos permitirá comparar la variación habida en esos dos momentos respecto a su incidencia práctica, su progresividad real y a la intensidad del impacto redistributivo global sobre la riqueza puesta de manifiesto en este tipo de transmisiones.

Las conclusiones que podamos obtener nos permitirán aportar interesantes elementos de reflexión en torno al papel que desempeña en la actualidad este controvertido impuesto sobre el que abiertamente se ha propuesto, por diversos sectores de la sociedad, la posibilidad de su supresión.

1.- Introducción¹.

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

Estos procesos de reforma suponen, en muchas ocasiones, la plasmación práctica de los planteamientos de diversos sectores de la sociedad respecto a este impuesto, pero desconocen los efectos últimos que puede tener respecto al papel originario asignado a este tributo, que no es otro que el de contribuir a una mejor redistribución de la riqueza. Nuestro trabajo, en consecuencia, pretende aportar elementos de reflexión claros y concisos sobre el impacto que las numerosas reducciones de la materia efectiva sometida a gravamen pueden

¹ Este trabajo se enmarca dentro de un Proyecto de Investigación que se está desarrollando en el seno del Instituto de Estudios Fiscales durante el período septiembre 2006-abril 2007, de modo que se exponen a continuación los principales resultados obtenidos hasta este momento a los que se incorporarán las futuras extensiones que se sucederán en fechas próximas. En caso de ser aceptado para el próximo XIV Encuentro de Economía Pública se aportaría la versión más actualizada sobre la base del documento que presentamos a continuación. Los autores quieren aprovechar para agradecer al Instituto de Estudios Fiscales el interés que ha puesto en este proyecto y la confianza depositada en el equipo de investigadores. Del mismo modo quieren manifestar su gratitud hacia la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón por su colaboración, sin la cual esta investigación difícilmente hubiera podido desarrollarse.

tener sobre ese objetivo ya que nos va a permitir comparar los índices redistributivos antes y después de un proceso de reforma contundente. El análisis que se presenta se refiere a 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 la reforma normativa emprendida en esta comunidad. En cualquier caso, desde el rigor que supone la investigación científica, pretendemos obtener conclusiones en nuestro análisis referente a la Comunidad Autónoma Aragón, pero que bien podrían extenderse a la situación existente en otras comunidades, contribuyendo a aportar valiosos elementos de reflexión que deberían tenerse en cuenta en futuras reformas de este tributo.

Más concretamente, el objetivo final de esta comunicación, conocer la funcionalidad real y la adecuación de este impuesto a los requerimientos de los modernos sistemas fiscales, requiere la consecución de una serie de objetivos intermedios cada uno de los cuales ofrece, en nuestra opinión, valor añadido en sí mismo. Pasamos a detallarlos a continuación

Se pretende, en primer lugar, realizar un estudio sobre la realidad normativa que existe en nuestro país en torno a los impuestos sobre las transmisiones gratuitas de riqueza. Actualmente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España es un tributo de titularidad estatal, sobre el que las Comunidades Autónomas tienen conferidas amplias facultades normativas, permitiéndoles graduar el impuesto en la práctica con bastante discrecionalidad. Así, fruto de esta situación y dadas esas amplias concesiones normativas, el impuesto sucesorio en el conjunto del territorio español responde a un mosaico de distintas situaciones que, aunque responden a un mismo modelo de Impuesto sobre las Porciones Hereditarias, plantean diferentes regulaciones en los elementos claves de su configuración. Así, nuestra labor se referiría a exponer de forma clara las divergencias más importantes que entre comunidades autónomas tiene la regulación en torno a elementos clave como reducciones de la base, tarifas, exenciones, reducciones objetivas, deducciones y gestión tributaria.

Nuestro segundo cometido consistirá en realizar una recopilación del estado en el que se encuentra la investigación sobre este tributo. Ello es un paso necesario si queremos analizar los cambios que los procesos de reformas están teniendo sobre la funcionalidad real del impuesto, al tiempo supone una labor interesante y también novedosa, al aglutinar los trabajos de corte científico realizados dentro y fuera de nuestro país, así como la metodología empleada

para analizar los diversos aspectos que son el objeto de análisis en cada uno de ellos.

En tercer lugar nuestra investigación necesariamente ha de abordar el análisis de la metodología empleada para medir el impacto redistributivo que el impuesto pueda tener en cada momento de análisis. Para llevar a cabo el análisis de la capacidad redistribuidora de este impuesto utilizaremos diversos índices de progresividad, los cuales son muy frecuentes en los trabajos relacionados con el impuesto sobre la renta, e incluso en algunos trabajos sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, pero resulta novedoso en el ámbito de los impuestos sobre las herencias. Así, precisar y adecuar esta metodología a la realidad de este complejo tributo supone un objetivo en sí mismo, necesario para la medición del impacto redistributivo que el impuesto pueda tener.

El siguiente apartado y cuarto, se ha de referir a la presentación y depuración de la base de datos que ha de servir de soporte para nuestra investigación. Esta consiste en un panel de declarantes elaborado por el investigador principal y que ya se ha utilizado para otros fines relacionados con el tributo en trabajos anteriores. Corresponde a un total de 900 autoliquidaciones entre expedientes relacionados con sucesiones y donaciones, todas ellas correspondientes a la Oficina Central Liquidadora de Tributos de la Diputación General de Aragón, en el año 2000. Adicionalmente, se procederá a aplicar a ese panel de declarantes y de forma retrospectiva el marco legal actual, es decir, la reducción de 125.000 euros que establece la referida Ley 13/2005. Ello modificará sensiblemente las liquidaciones del impuesto, dando como resultado variaciones en los elementos resultantes de la liquidación del tributo e incluso lo sujetos con cuota a pagar cero, proceso necesario para calcular los índices que nos permitirán comparar el efecto redistributivo antes y después de la reforma.

Finalmente, en quinto lugar, restaría aplicar la metodología expuesta al panel de declarantes en los dos momentos referidos. Por un lado, se calcularían y se expondrían los resultados sobre el efecto redistributivo antes de la reforma, en 2000. Y, por otro lado, se aplicaría sobre ese mismo panel de declarantes la reducción de la Ley 13/2005 y se calcularían los índices con el fin de comparar los resultados obtenidos en los dos momentos en términos redistributivos

Por último, se abordaría un bloque de conclusiones que pasaría por realzar los resultados más destacables que se hubieran obtenido en cada una de las partes anteriores.

2.- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el marco del sistema fiscal español.

El actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido objeto de continuas reformas que han afectado tanto a la asignación de sus rendimientos como a competencias normativas y de gestión. Este proceso ha desembocado en la actualidad en un complejo marco normativo, donde el impuesto es de titularidad estatal aunque las Comunidades Autónomas tienen amplísimas facultades en la configuración última de sus elementos esenciales.

En un principio, el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español fue diseñado con la intención de que sirviera de impuesto complementario dentro de la estructura tributaria, desempeñando una función de cierre del sistema y para informar sobre la gestión de otros tributos. Posteriormente, con la promulgación de la LOFCA, este tributo fue uno de los primeros en formar parte del elenco de impuestos susceptibles de ser cedidos a los entes autonómicos y que se hizo 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 u otros elementos de su estructura.

Este contexto resulta determinante a la hora de analizar el papel que estos impuestos puedan tener realmente respecto a su fundamento último, que no es otro que el de contribuir en pro de una mejor redistribución de la riqueza. Ciertamente, 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. Pero además, el uso que las 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

casuístico, disperso y que permite las más variadas técnicas de planificación fiscal. Esta circunstancia ha postergado a esta figura tributaria a una posición de escasa relevancia en nuestro sistema fiscal, reduciendo en mayor medida sus posibilidades de actuar en torno a un mejor reparto del fondo de riqueza.

En concreto, la Comunidad Autónoma de Aragón (de la que hemos obtenido los datos que pretendemos utilizar en nuestra investigación), ha establecido unas de las reducciones más generosas. De entre ellas destacaremos dos, que serán objeto de estudio empírico. La primera, en vigor desde el año 2004, afecta a las sucesiones adquiridas por los hijos del causante menores de edad y consiste en una reducción genérica del 100% hasta alcanzar los 3.000.000 de euros. (Si el adquirente fuese minusválido con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, disfrutarán de una reducción del 100%). La otra, introducida para el año 2006, beneficia al cónyuge y los hijos del fallecido que cuenten con un patrimonio preexistente no superior a 300.000 euros que pueden aplicarse una reducción del 100% de la base imponible correspondiente a su adquisición "mortis causa" y, sin que el conjunto de reducciones puedan exceder los 125.000,00 euros. (Se corresponden respectivamente con el art. 131.1 y 131.5 del Anexo I de 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).

La reflexión anterior igualmente podría aplicarse a otras Comunidades Autónomas. Refirámonos a unos ejemplos extremos. Así, el caso de Andalucía, donde desde 2004 opera una reducción propia en términos muy similares a la de Aragón con un límite de 125.000 euros por cada transmisión y siempre que el patrimonio del causante no superase los 500.000 euros. También de notable trascendencia práctica ha sido las reformas que se han llevado a cabo en Cantabria y La Rioja, donde como consecuencia de la competencia fiscal que supone su proximidad a las comunidades forales. En el primer caso se modifican los coeficientes multiplicadores para los parientes más próximos, fijándolos en el 0,01 y 0,02 en algunas adquisiciones sucesorias, lo cual conduce prácticamente a eliminar el impuesto. En el caso de La Rioja la cuota tributaria se ha visto reducida a un 1% al aprobarse una modificación del 99%. Finalmente, otras comunidades como Asturias, Galicia o Murcia han aprobado medidas referentes a los sujetos pasivos comprendidos en el Grupo I.

El cuadro 1 supone un resumen de las competencias que las CCAA han ejercido, si bien en su conjunto se ha realizado de modo y dispar. Fundamentalmente las actuaciones respecto a las transmisiones "mortis causa" se ha plasmado mayoritariamente en reducciones personales autonómicas en

favor de descendientes, aunque en algunos casos se ha optado por deducciones o bonificaciones, mientras que 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	Coficiente 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	No	No
Canarias	Si	Si	Si	No	No
Cantabria	Si	Si	No	Si	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	Deducciones	No	No
Rioja (La)	No	Si	Deducciones	No	No

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

Fuente: Elaboración Propia

Por otro lado, en el cuadro 2 se recogen un resumen detallado de las principales medidas tributaria que afectan a las sucesiones por adquirentes no minusválidos según CCAA.

Cuadro 2.- Medidas aplicables a la transmisión "mortis causa" a favor de un no minusválido.

CCAA	"MORTIS CAUSA"			
	I: Descendientes < 21 años	II: Resto Desc., Cóny. y Asc.	Vivienda	Empr.
ESTATAL	[15.956,87 + (21-edad) 3.990,72] ≤47.858,59	15.956,87	95%	95%
Andalucía	Red. 100% hasta BL=0; Si BI ≤125.000,00 y PPre ≤402.678,11	Red. 100% hasta BL=0; Si BI ≤125.000,00 y PPre ≤402.678,11	99,99% si vvda adq.	99%
Aragón	+ Red. 100%; ≤3.000.000,00; si Hijo <18 años	+ Red 100%; Cónyuge e H; TotRed(sin seg) ≤125.000,00 ; si PPr ≤ 300.000,00		95%
Asturias	Coef. Multiplic. entre 0,01 y 0,04		95% y 99%	99%
Islas Baleares	1/ Red. 25.000,00 2/ Bonif. 99% CT	Red. 25.000,00	100%	98%
Canarias	1/ Bonif. 99% CT(seguros vida)		99%	99%
Cantabria	1/Red.[50.000,00+(21-edad) 5.000,00] 2/ Red. 100% Seguros con límite 3/ Coef. Multiplic. entre 0,01 y 0,04	1/ Red. 50.000,00 2/ Red. 100% Seguros 3/Coef. Multiplic. 0,01-0,04	98%	98%
Castilla y León	1/Red.[60.000,00+6.000,00(21-edad)] 2/ Bonif. 99% CT	Red. 60.000,00		95%
Castilla – La Mancha	Bonif. 95% CT	Bonif. 20% CT; Cóny. e H <30 años; ≤1.200,00; si BI ≤200.000,00 y si Pat Preex. ≤402.678,11		95%
Cataluña	Red. [18.000,0+ (21-edad)12.000,00]; ≤114.000,00	Red. 18.000,00	95%	100%
Comunidad Valenciana	1/Red. [40.000,00+(21-edad)8.000,00] ≤96.000,00 2/ Bonif. 99% CT	Red. 40.000,00		99%
Extremadura	Red. [18.000,00+(21-edad)6.000,00] ≤70.000,00		95% y 100%	95%
Galicia	1/Red.[1.000.000,00+100.000,00(21-ed)] 2/ Coef. Multiplic. De 0,01 a 0,04			99%
Madrid	1/ Red. 100.000,00 2/ Bonif. 99% CT	Red. 100.000,00	95%	99%
Murcia	Bonif. 99% CT	Bonif. 50% CT si BI ≤300.000,00		
La Rioja	Bonif. 99% CT	Bonif. 99% CT		

Fuente: Elaboración Propia

En general, los procesos de reforma que hemos descrito suponen, en muchas ocasiones, la plasmación práctica de los planteamientos de diversos sectores de la sociedad respecto a este impuesto, pero desconocen los efectos últimos que puede tener respecto al papel originario asignado a este tributo, que no es otro que el de contribuir a una mejor redistribución de la riqueza y, como ya hemos apuntado, sobre ese objetivo desarrollaremos la parte aplicada de este trabajo.

3- Antecedentes y estado actual de la investigación empírica respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre ha estado en el punto de mira en los debates sobre la conveniencia de mantener aquellos impuestos que gravan la riqueza. Nuestro país no ha sido ajeno a ese debate, avivándose en los últimos tiempos como consecuencia de la ampliación del marco competencial autonómico y, consecuencia de ello, del proceso de intensas reformas que ha originado. Sin embargo, a nivel académico son escasos los estudios realizados que aborden desde el punto de vista exclusivamente económico la situación actual de este tributo. Los motivos fundamentales de este desinterés hemos de encontrarlos en la pérdida de importancia relativa que afecta tanto a este impuesto como al conjunto de los impuestos patrimoniales y en la dificultad que existe a la hora de obtener información referente a las grandes macromagnitudes del impuesto. Los datos facilitados por la Agencia Tributaria son escasos y sin continuidad en el tiempo, incluso para algunos de los ejercicios recientes no se dispone de ninguna información lo cual es un obstáculo notable para llevar a cabo trabajos que aborden cuestiones relativas al análisis de su incidencia efectiva.

A pesar de lo anterior, existen en nuestro país un limitado grupo de autores que han mostrado interés en torno a este tributo, abordando cuestiones diversas sobre la aplicabilidad de este impuesto. Entre éstos cabría destacar los trabajos de Arnaiz y Ferrari (1987) y De Pablos (1985), quienes analizan la situación del impuesto antes de la reforma de la actual normativa. Posteriormente, otros trabajos como los de Barberán (2003, 2005a, 2005b, 2006) o De Pablos (2001) han llevado a cabo diversos estudios sobre la funcionalidad real de este impuesto en torno a cuestiones como equidad, flexibilidad, eficiencia, poniendo de relieve las graves carencias que tiene el actual marco regulador. Más allá va Checa

González (1996) quien, basándose fundamentalmente en argumentos jurídicos, propone abiertamente su supresión y su integración en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Finalmente, hemos de referirnos a aquellos autores que abordan temas de planificación fiscal y que advierten del diferente trato que tienen las transmisiones hereditarias frente a las donaciones, destacando a Dominguez y López Laborda (2001) y, más recientemente, Melguizo (2005a, 2005b), quien realiza una modelización de las transmisiones lucrativas de padres a hijos influenciadas por la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los escasos trabajos a los que nos hemos referido se refieren a determinados de su situación actual y a su encaje dentro del sistema impositivo. Sin embargo, han sido algo más frecuentes las referencias en un análisis conjunto con el resto de los impuestos que gravan la riqueza. Son, principalmente, trabajos que afectan el Impuesto sobre Patrimonio Neto, como los de Albi (1974, 1977, 1986), Breña (1982), De Pablos (1990) Lagares (1972, 1975) o, más recientemente, Arcarons y Calonge (2003), quienes abordan la distribución del patrimonio entre contribuyentes al presentarnos una descripción de un modelo microanalítico de microsimulación del Impuesto sobre el Patrimonio.

En contraste con lo anterior, los impuestos que gravan las transmisiones gratuitas de riqueza ha sido objeto de múltiples trabajos en otros países, destacando especialmente los que se han realizado en Estados Unidos. Entre las aportaciones empíricas que se han realizado en el ámbito de este país podemos diferenciar diversos enfoques. Existe un bloque de trabajos que abordan su importancia actual y la vieja polémica en torno a su supresión como los de Bartlett (1997), Slemrod (2000), los cuales profundizan en los argumentos a favor o en contra del impuesto o Gale, Hines y Slemrod (2001), quienes además de comprobar el importante grado de evasión que sufre este impuesto, estudian los efectos que tendría la desaparición de este impuesto y el incremento que podría tener lugar en las donaciones de padres a hijos. En Francia nos referiríamos a los trabajos de Arrondel, Masson y Pestieau (1997), Arrondel y Laferrere (2001) y Arrodel y Masson (2001).

Junto a esta línea existe otra dirección en la investigación sobre el tributo que consiste en analizar aspectos concretos de su funcionamiento. Así, podemos referirnos a aquellos autores que analizan los efectos del impuesto respecto a la oferta de trabajo, el ahorro o en la acumulación de capital. Así, Bartlett (1997) se pronuncia sobre el impacto negativo sobre el ahorro y, por tanto, sobre crecimiento económico, Kopczuk y Slemrod (2000) que evidencian los negativos efectos que tiene sobre las donaciones y sobre la acumulación de capital o Barro (1974), quien analiza la relación entre las transmisiones gratuitas

y la existencia de un modelo de Seguridad Social. Otros trabajos relevantes en este contexto serían los de Frank, 2000, Gale y Scholz, 1994 y Ihuri, 2001.

Sin embargo resultan más escasos aquellos trabajos que, como el que aquí se presenta, se centran en abordar determinados aspectos de equidad o de distribución. 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.

No obstante, la investigación en la que se enmarca esta revisión no coincide exactamente con los planteamientos de ninguno de los trabajos señalados anteriormente ya que incorporará la aplicación de una metodología específica en la investigación de los efectos económicos que conlleva la aplicación de este tributo. Ciertamente, existen innumerables trabajos que analizan los efectos de las reformas fiscales y también son numerosos aquellos que tienen por objeto medir la progresividad y la redistribución de la materia imponible sometida a gravamen por distintos tributos, sin embargo existe un vacío muy evidente en lo que se refiere a la aplicación de la metodología descrita en el ámbito de las reformas de los impuestos sucesorios, tanto en España como fuera de nuestro país.

4.- Panel de declarantes y metodología.

4.1.- Consideraciones respecto a la base de datos utilizados.

En la actualidad el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye uno de los más importantes instrumentos a 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 o las donaciones parciales de bienes o derechos representan en sí mismas un indicador de desigualdad en la posesión de riqueza, además de ser la causa más

importante de las grandes acumulaciones². Así, podemos comparar el grado de desigualdad existente entre 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 de algún modo un paso importante respecto a una mejor redistribución de la riqueza, en concreto de aquella parte que se pone de manifiesto por medio de su transmisión por medio de donaciones o herencias.

Sin embargo, a la hora de aproximarnos a las grandes macromagnitudes del tributo nos encontramos con importantes limitaciones. El problema más destacable es la inexistencia de datos históricos acerca de sus características más significativas³, lo cual dificulta enormemente la elaboración de trabajos dirigidos a valorar si el diseño impositivo actual es el adecuado con respecto a los fines que tiene encomendados. Para superar estos inconvenientes y llevar a cabo nuestro propósito se impuso la necesidad de elaborar un panel de datos

² 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 vez cantidades sustanciales. Posteriormente pueden encontrarse múltiples artículos que avalan esta idea desde distintos puntos de vista;

- Atkinson (1977, pp. 156-174), donde se estudia siguiendo un modelo de ciclo vital el impacto que los impuestos que gravan la riqueza tiene sobre el objetivo de la redistribución de la riqueza.
- Harbury, (1974, pp. 163-168), en el cual se afirma que la relación hereditaria padre-hijo es la variable más destacada en la composición de los grandes patrimonios.
- Blinder, (1977, pp 174 y 175), en el que se mencionan los efectos últimos de las herencias, y que producen, en definitiva, una desigualdad total de rentas.
- Stiglitz (1977, pp. 145-156), que analiza los distintos factores que influyen en la distribución de la riqueza, donde se da especial relevancia a las transmisiones de carácter gratuito.

³ Las gestiones realizadas en torno a la obtención de información sobre aspectos como recaudación por donaciones o herencias o la distribución de la recaudación por distintos tramos cuantitativos de bases liquidables han resultado, en gran parte, infructuosas. Desde la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas ha habido un vacío en lo que se refiere a la elaboración de cifras estadísticas. Los nuevos entes gestores de este tributo se han limitado a hacer públicos ante la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda cifras de liquidaciones y autoliquidaciones presentadas, así como los volúmenes de recaudación final, lo cual es claramente insuficientes para realizar un análisis riguroso de la realidad económica de este impuesto a nivel nacional. Arnaiz y Ferrari (1987, p. 249), también se lamentan de esta circunstancia y encuentran su explicación, además de en su cesión a las Comunidades Autónomas y su escasa importancia recaudatoria, en la exclusión del impuesto del "Nuevo Procedimiento de Gestión Tributaria", lo cual hubiera permitido el proceso de datos precisos sobre esta figura tributaria.

propio, suficientemente ambicioso y con una extensión temporal adecuada que nos permitiese obtener conclusiones que pudieran ser una referencia fiable de cuál es la realidad de este impuesto, si bien condicionada por el ámbito geográfico en el que se obtiene la muestra, que corresponderá con un número determinado de autoliquidaciones realizadas en Aragón. Por otro lado, el panel de declarantes se refiere exclusivamente al año 2000, si bien les aplicaremos el marco legislativo de aquel momento y también el aplicable en la actualidad con las modificaciones normativas que el impuesto ha tenido en los últimos años.

Por las características del estudio, en que no se disponía de la relación de elementos de la población (con vistas a hacer la selección aleatoria de la muestra que la represente) se ha empleado el 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.

La muestra se compone de un total de 2.024 autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y que, a su vez, proceden de un número de expedientes que llegan hasta 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, mientras que el error máximo en la cuota tributaria es de 360 euros.

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 está 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 sucesorio pueda tener en la reducción de dicha desigualdad. Los resultados obtenidos, aunque no se refieren al patrimonio total de los sujetos, suponen 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.

4.2.- Metodología empleada.

4.2.1.-Marco teórico básico.

Para llevar a cabo el análisis de la capacidad redistributiva de este impuesto pueda tener utilizaremos diversos tipos de índices redistributivos y de progresividad, los cuales son muy frecuentes en los trabajos que tienen por objeto la imposición sobre la renta, si bien su aplicación en este caso se realizará sobre la riqueza efectivamente transmitida que constituye el objeto imponible del impuesto que vamos a examinar. Uno de éstos son los denominados índices estructurales que analizan la distribución de la carga del impuesto en función del objeto imponible antes de impuestos, sin considerar la distribución ex post que se deriva de la estructura impositiva. Aunque existen diversos índices estructurales sólo algunos de los más frecuentes van a ser utilizados en nuestro análisis.

Un primer acercamiento sobre las posibilidades que un tributo puede tener respecto al objetivo de la redistribución pasaría por la obtención de los denominados "índices de progresión local". Entre los más frecuentes están el que se conoce como la progresión del tipo medio, o el índice de progresión residual. Sin embargo, en aquellos casos, como el que estamos examinando, en los que la distribución del impuesto no es uniforme en relación con la materia objeto de gravamen⁴, es decir, cuando existe una distribución muy desigual de contribuyentes en cada tramo, los índices locales no nos dan una idea clara del impacto redistributivo final, por lo que deben completarse con los índices globales también conocidos como índices de progresión efectiva o "índices de progresividad". En general, estos índices se basan en el concepto de índice de concentración, que utiliza como instrumentos principales el establecimiento de las correspondientes curvas de Lorenz y la medición del grado de desigualdad en la distribución a partir del conocido índice de Gini.

Son diversos los índices de progresividad de este tipo vinculados a índices de progresión local, si bien, a lo largo del trabajo, utilizaremos solamente algunos de ellos. Relacionado con el índice de progresión de la carga, hemos de destacar

⁴ Lagares (1975, p. 147), Marín (1987, p. 138), Albi (1994, p. 323).

el 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 imponible⁵. 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. Este 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 resultasen positivos obtendríamos la confirmación de la progresividad efectiva del impuesto, por lo que podríamos intuir que el impuesto 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 que, vinculado con el índice de progresión residual, medirá la reducción provocada en la desigualdad originaria a partir de los valores obtenidos en Gini por la aplicación del impuesto⁶.

4.2.2.- Marco teórico sobre elementos esenciales desagregados.

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

⁵ 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 a ingresar y de la base imponible, de modo que un impuesto será progresivo si K es positivo y regresivo en caso contrario.

⁶ El índice de Reynolds-Smolensky medirá el efecto redistributivo a partir de la siguiente formulación:

$$\Pi RS = (Gd - Ga) - Ga$$

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

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 de carácter personal el elemento sobre el que pivota la principal novedad que incorpora la reforma de 2005 cuyos efectos pretendemos precisar. Así pues es necesario 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.

No obstante, 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 la reducciones personales y objetivas es algo deseable ya que reducen la materia sometida a gravamen en los pequeños patrimonios.

La metodología que vamos a seguir posibilitará la desagregación del impacto redistributivo total entre los diversos elementos de la estructura del impuesto a los que nos hemos referido. A partir de los índices de Reynolds-Somlensky distinguimos los siguientes efectos parciales referidos a los elementos mencionados anteriormente⁷ (17):

1.- *Efecto redistributivo global;*

$$\Delta \text{IRS} = G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - \text{CL})$$

donde se hace referencia a los índices de Gini antes y después del impuesto, es decir, una vez que hemos procedido a restar las cuotas liquidas (CL). Signo esperado +.

2.- *Efecto redistributivo de las reducciones personales de la base;*

$$\Delta \text{IRS/R PERS} = G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS.})$$

donde R. PERS hace referencia al montante de las reducciones de la base de carácter familiar o personal, aplicables exclusivamente a las transmisiones hereditarias y que dependen del grado de parentesco con el causante. Signo esperado -.

⁷ Emplearemos 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.

3.- Efecto redistributivo de la tarifa del impuesto.

$$\Pi RS/CI = (G TRANS - R PERS - R OBJET) - (G TRANS - R PERS - R OBJET - CI)$$

En este caso CI representa la cuota íntegra resultante de aplicar la tarifa del impuesto. Signo esperado +.

4.- Efecto redistributivo glogal.

Finalmente, podemos concretar el efecto redistributivo global del impuesto como la suma ponderada de los efectos agregados de la base y la cuota, en el que los factores de ponderación se calculan a partir de los valores medios ajustados por medio de las siguientes variables:

$$\Pi RS = \left(\frac{B. Imp - R. PERS - R. OBJ}{B. Imp - C. liq} * \Pi RS/CUOTA \right) - \left(\frac{C. liq}{B. Imp - C. liq} * \Pi RS/BASE LIQ \right)$$

De este modo podremos obtener de una forma clara y precisa el efecto redistributivo de ambos componentes del impuesto a partir de una estructura porcentual. Signo esperado +.

5.- **Disminución de la desigualdad entre transmisiones y efecto redistributivo global.**

5.1.- **Análisis de los resultados efectivamente obtenidos por la base de declarantes para el año 2000.**

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 dará idea del 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 5.

CUADRO 3.- INDICES REDISTRIBUCION AUTOLIQUIDACIONES 2000

Indices	Autoliquidaciones 2000
G BI	0,594923
G BI - C liq	0,574905
¶¶RS	0,020018
C Cliq	0,913979
¶¶Kakwani	0,319056
¶¶Suits	0,594049
tm	15,66

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 (C Cliq). Ciertamente, los valores son muy superiores, hasta el 0,913979, lo cual determina una progresividad global efectiva del impuesto muy elevada. Si relacionamos GBI y C Cliq obtendremos ¶¶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, (¶¶RS), mediante el que comparamos los grados de desigualdad de las transmisiones hereditarias antes y después del impuesto (GBI y GBI - Cliq) y que arroja valores 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 ¶¶Kakwani y de ¶¶Suits. Además, según ¶¶RS, su efecto redistributivo global es aceptable, máxime si tenemos en cuenta los valores obtenidos en otros trabajos relacionados con este y otros impuestos.⁸

⁸ Véase en este sentido los trabajos que sobre esta misma de muestra de declarantes y teniendo en cuenta un número determinado de liquidaciones se obtienen en Barberán (2003) y (2006) y en

5.- Análisis de los resultados sobre la base de declarantes a partir de las reformas en la Comunidad Autónoma de Aragón.

En este caso presentamos una nueva batería de índices calculados aplicando el actual marco normativo que incorpora las reformas referidas anteriormente al panel de declarantes obtenido en el año 2000. Para ello se han aplicado como una reducción personal extraordinaria (aparte de las vigentes en ese momento o las que correspondieran según las circunstancias de cada declarante) aquellas que hubiera lugar según del grado de parentesco y que contiene 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 son los que se presentan en el cuadro 4, en el que transcribimos los resultados comentados anteriormente para el año 2000 con el fin de ilustrar mejor la visión comparada antes y después de la reforma.

CUADRO 4.- INDICES REDISTRIBUCION EN 2000 Y EN REFORMA 2006

Indices	Autoliquidaciones 2000	Reforma 2006
G BI	0,594923	0,594923
G BI - C liq	0,574905	0,583575
Π RS	0,020018	0,011349
C Cliq	0,913979	0,979815
Π Kakwani	0,319056	0,384891
Π Suits	0,594049	0,687178

Fuente; Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

A la vista de los datos que ofrece el cuadro 4 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

otros trabajos sobre el Impuesto sobre la Renta como el de Badenes, López-Laborda y Onrubia (2001).

reducciones que establece el proceso de reforma) supone una mayor desigualdad, que queda confirmada por un $G_{BI-C_{liq}}$ más desigual (0,58 frente a 0,57) y, por tanto, también por un Π_{RS} más modesto con valores de 0,0113. Esta circunstancia deberá explicarse por la reducción del número de sujeto 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 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 $C_{C_{liq}}$ 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 se incrementa, 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 $\Pi_{Kakwani}$ y Π_{Suits} se incrementan, dando a entender que estamos ante un impuesto más progresivo, eso si, aplicado sobre una base mucho más reducida de sujetos.

Puede resultar paradójica esta situación en la que tras la reforma el impuesto se muestre menos redistributivo, sin embargo parece que esta situación es algo querido por el legislador dado que 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 que, con su aplicación, hubieran reducido las desigualdades entre los declarantes de pequeñas o medianas transmisiones hereditarias. Eso si, la medida conformará 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 o más bien para algunas de ellas, dadas las amplias posibilidades de planificación fiscal que este impuesto ofrece⁹ y que merman su credibilidad y su aceptación social.

Finalmente, hacemos referencia a algunos datos numéricos que ilustrarán lo explicado hasta ahora. La reducción que afecta a los hijos menores supone que en la muestra de declarantes de autoliquidaciones del año 2000 los tres casos existentes (de los 2032 de la muestra) no tributen. Dos de ellos tampoco hubiesen tributado como resultado de la reducción del art. 131.5 de la ley aragonesa pero uno de ellos sí lo hubiera hecho. Por otro lado, la reducción a

⁹ Véase en este sentido otros trabajos anteriores de los autores donde se pone de manifiesto las variadas y efectivas técnicas de planificación fiscal que ofrece el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. En concreto, Barberán (2003) y Melguizo (2005).

favor de cónyuges e hijos supone que 415 contribuyentes pasen a no tributar, 39 disminuyan la cuota a pagar y 1626 no se vean alterados porque no pagaban anteriormente. El requisito del patrimonio previo excluye a 12 individuos y el no admitir a nietos excluye a 12 nietos, de los 44 que hay en la base de datos, que tenían cuotas positivas. De manera que la medida favorece a un 22% de la muestra.

Conclusiones.

La investigación que se ha presentado ha pretendido avanzar en el conocimiento de los efectos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede tener en la redistribución de la riqueza y las consecuencias que respecto a este objetivo pueda tener el proceso de reforma abierto en la CCAA de Aragón. No obstante, la realización de este trabajo ha tenido importantes limitaciones y que debemos poner de manifiesto. Así, el estudio se ha basado en un panel de declarantes por este impuesto y, por tanto, con datos referentes a estas transmisiones y sin considerar el patrimonio total de los sujetos. De este modo, la aportación que el impuesto pueda tener respecto al objetivo de la redistribución se realiza 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 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 en la CCAA 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 los índices tras la reforma 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.

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.

Bibliografía

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

ALBI IBAÑEZ, E., (1977), "El análisis teórico de la distribución patrimonial de los impuestos sobre el patrimonio" en *Hacienda Pública Española*, 45: 143 y ss.

ALBI IBAÑEZ, E., (1986), "Las nuevas orientaciones de la teoría de la imposición y la política tributaria" en *Hacienda Pública Española*, 100: 185-204.

ARCARONS, J. y CALONGE, S. (2003), El Impuesto sobre el Patrimonio: un modelo de microsimulación para el análisis de sus reformas, en *X Encuentro de Economía Aplicada*, Tenerife, febrero 2003.

ARNAIZ, G. y FERRARI, I. (1987), "Impuesto sobre sucesiones: Datos para un informe." *Papeles de Economía Española*, 30-31: 249-264.

ARRONDEL, L.; MASSON, A. y PESTIEAU, P. (1997): "Bequest and Inheritance: empirical issues and France-US comparison" en ERREYGERS, G. y VANDEVELDE, T. ed (1997): *Is inheritance legitimate?: ethical and economic aspects of wealth transfers*, Springer Verlag, Berlin, capítulo 4, p. 89-125.

ARRONDEL, L y LAFERRERE, A (2001), Taxation and wealth transmission in France, *Journal of Public Economics*, 79 -1: 3-33.

ARRONDEL, L. y MASSON, A. (2001): "Family transfers involving three generations", *Journal of Public Economics*, nº79, p. 3-33.

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.

BARBERAN, M.A. (2003), "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" *Cuadernos de Información Económica*, 173,: 73-85.

BARBERAN, 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.

BARBERAN, M.A. (2005c): "Inheritance taxes in the EU fiscal systems: the present situation and future perspectives", *FUNCAS Documentos de trabajo*, nº 233.

BARBERAN, 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.

BARRO, R.J. (1974): "Are government bonds net wealth?", *Journal of political Economy*, nº 82 (6), p. 1095-1117.

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.

BREÑA, F. (1982): *Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. Secretaria General Técnica. Madrid.

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

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.

CASTAÑER, J.M., ONRUBIA, J. y PAREDES, R. (1999), "Efectos de la reforma del IRPF sobre la renta disponible y su distribución y sobre el bienestar social: un ejercicio de simulación con microdatos", Papeles de Trabajo, nº 13, Instituto de estudios Fiscales.

CHECA GONZALEZ, C (1996), *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; materiales para la reflexión*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

DE PABLOS, L (1985), "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea", *Hacienda Pública Española*, 96: 201-229.

DE PABLOS, L (1990), *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

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

DOMINGUEZ BARRERO, F. y LOPEZ LABORDA, J. (2001): *Planificación fiscal*, Ed. Ariel, S.A., Barcelona.

FRANK R. H. (2000), " Progressive taxation and the incentive problem", in SLEMROD, J.B., *Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich.*, New York Russell Sage Foundation; Cambridge and London, Harvard University Press cap. 15: 490-507.

GALE, W G y SCHOLZ, J (1994), Intergenerational Transfer and the Accumulation of Wealth, en *Journal of Economic Perspectives*, 8 -4: 145-160.

GALE, W G , HINES, J. y SLEMROD, J (2001), *Rethinking Estate and Gift Taxation*, Brookings Institution Press, Washington, D.C.

GARCIA, A y BARBERÁN, M.A. (2003): "El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal", en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 22, pp 231-257.

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

HU, S., (1989), Uncertain lifetime, the annuity market, and estate taxation, *Journal Public Economics*, 40: 217-235.

IHORI, T . (2001), Wealth taxation and economic growth, *Journal Public Economics*, 79 -1: 129-148.

JOULFAIAN, D., (1998), "The Federal Estate tax and Gift Tax: Description, Profile of Taxpayer and Economic Consequences", *Office of Tax Analysis Paper 80*, U.S. Department of Treasury.

JOULFAIAN, D., (2000), Estate taxes and Charitable Bequest by the wealthy, *National Tax Journal*, 53 -3: 743-764.

JOULFAIAN, D y AUTEN, G (1996), "Charitable contributions and intergenerational transfers", *Journal of Public Economics*, 59: 55-68.

KAKWANI, N C (1977), "Measurement of tax progressivity: An international comparison", *The Economic Journal*, 87: 71-81.

KOPCZUK, W. y SLEMROD, J.(2000), The Impact of the Estate Tax on the wealth Accumulation and avoidance behavior of donors", *Working Paper Series. Working paper nº 7960*. National Bureau of Economic Research.

LAGARES, M (1972), *El Impuesto sobre el Patrimonio. Características y funciones en un sistema tributario*. Libro de Bolsillo del Instituto de Estudios Fiscales.

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.

LAITNER, J y OHLSSON, H (2001): "Bequest motives a comparison of Sweden and the United States". *Journal of Public Economics*, nº 79, p. 205-236.

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

MELGUIZO, 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, M (2005): "Planificación fiscal en las transmisiones lucrativas de padres a hijos: Aspectos metodológicos y aplicaciones", tesis doctoral de la Universidad de Zaragoza, mimeo.

- Mc GARRY, K. (1999): "Inter vivos transfers and intended bequests", *Journal of Public Economics*, nº73, p. 321-351.
- Mc GARRY, K. (2000): "Behavioural responses to the estate tax: inter vivos giving", *National Tax Journal*, nº LIII (4), p. 913-931.
- MUSGRAVE, R A y THIN, T (1948), Income Tax Progression, 1929-48, *Journal of Political Economy*, 56: 498-514.
- ONRUBIA, J. y RODADO, M. C. (2000), "Descomposición de los efectos redistributivos de la reforma del IRPF", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 9/2000.
- PFÄHLER, W. (1990), "Redistributive effect of income taxation: decomposing tax base and tax rates effects", *Bulletin of Economic Research*, 42: 121-129.
- POTERBA, J. M. (2000), "The State Tax and After-Tax Investment Returns". In Slemrod (2000).
- POTERBA, J.M. (2001): "Estate and gift taxes and incentives for inter vivos giving in the US", *Journal of Public Economics*, nº79, p. 237-264.
- SLEMROD, J. (2000): Ed.: *Does Atlas Shrug? The Economic consequences of taxing Rich*, New York: Harvard University Press and Russell Sage Foundation.
- STIGLITZ, J (1977): "La distribución de la renta y la riqueza entre los individuos", en *Hacienda Pública Española*, 45: 145-156.
- ZILCHA, I. (2003): Intergenerational Transfer, production and income distribution, *Journal of Public Economics*, 87, nº 3-4: 489-513.