

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones

Javier Suárez Pandiello

Universidad de Oviedo

«El sistema de impuestos discriminatorios aceptado universalmente bajo el equívoco nombre de impuestos progresivos de la renta y la herencia no es un modo de gravamen. Es más bien un modo de expropiación disfrazada a los capitalistas y empresarios de éxito».

(Ludwig Von Mises)

«No me parece normal que se cobre impuestos hasta a las herencias. Si quiero dejarle algo a un hijo y ya he pagado muchos impuestos, ¿qué sentido tiene ese gravamen adicional?».

(Whoopi Goldberg)

«Bajar los impuestos, sobre todo para la élite súper-rica, ha tenido como consecuencia dejar de financiar programas que harían posible un futuro mejor en todas estas áreas».

(George Lakoff)

«¿Qué legaron la confianza, la tributación progresiva y el Estado intervencionista a las sociedades occidentales? Seguridad, prosperidad, servicios sociales y mayor igualdad».

(Tony Judt)

«Reforma fiscal es cuando, prometen reducir los impuestos sobre las cosas que se gravan desde hace tiempo y para ello crean nuevos sobre las cosas que aún no estaban gravadas».

(Edgar Faure)

1. Introducción

Yo sé que los viejos tenemos que pagar para no estar solos, pero esa es la plata mejor gastada del mundo. Por eso no podemos darles en vida la herencia a los hijos, sino írsela soltando de a poquitos, para no quedarnos íngrimas y arrinconadas en un asilo.

(Héctor Abad Faciolince, La oculta)

Últimamente parece que arrecia en nuestro país la ofensiva mediática y política contra el Impuesto de Sucesiones, como instrumento de política fiscal. Las frases reproducidas más arriba, expresadas por personajes tan diversos como el economista liberal austriaco Ludwig Von Mises, la actriz norteamericana Whoopi Goldberg, el lingüista, también norteamericano, George Lakoff, el historiador británico Tony Judt o el político francés Edgar Faure, no son sino una muestra de lo controvertido de este tributo, cuya discusión trasciende el tiempo y el espacio. Hoy los ataques utilizan todo tipo de arsenales dialécticos, que van desde el socavamiento de sus fundamentos filosóficos, hasta las debilidades observadas en su concreta regulación española como tributo cedido con capacidad normativa plena a las Comunidades Autónomas. Ciertamente, la competencia fiscal desatada en el ámbito autonómico ha servido para poner en cuestión un tributo con una tradición de 2000 años (Aparicio, 2012), aunque si diéramos por cierto el aserto popular de que «un impuesto viejo es un impuesto bueno», deberíamos calificarlo de excelente, dado que pocos tributos podemos encontrar con tal grado de ancianidad.

Desde luego, el argumento de la tradición no es, lo que se dice, una muestra de cientifismo defendible y seguro que no convencerá a quienes piensan que los tributos son un mal en sí mismo que habría en todo caso que minimizar, pero, con todo, quiero dedicar este capítulo del libro homenaje a mi amigo y compañero Antonio Aparicio a ahondar en los argumentos no solo teóricos, sino también pragmáticos mediante los cuales se puede defender sin complejos la pervivencia de un tributo tan, a mi juicio, injustamente atacado. Soy consciente de que con ello discrepo con las posiciones que Antonio mantenía en esta materia (Aparicio, 2014) como tantas veces lo he hecho a lo largo de nuestras vidas, lo cual jamás nos impidió mantener una estrecha amistad y camaradería, más allá de la firmeza en sus convicciones (a menudo muy alejadas de las mías), en la medida en que su bonhomía y respeto por las opiniones ajenas pesaron siempre mucho más en la balanza que las discrepancias por grandes que estas fueran.

La estructura del capítulo es como sigue. En la siguiente sección discutiré brevemente los fundamentos filosóficos del tributo y los argumentos que, en mi opinión, justifican su presencia en un sistema fiscal que pretenda mantener unas bases mínimas de equidad. En la tercera sección comentaré algunos efectos que tendría la eventual supresión del Impuesto de Sucesiones en España y, apoyándome en algunos datos recientes argumentaré los motivos por los que, a mi juicio, no fue una buena idea descentralizar el tributo y por los que propongo que vuelva a ser recentralizado. Terminaré con el habitual apartado de recapitulaciones y conclusiones.

2. ¿Por qué y para qué un impuesto de sucesiones?

...cuanto más dinero esos capitalistas como usted y como yo ganemos, más tendrán para dar, perdón, para redistribuir a los pobres. No parece que a este hombre entusiasta y a su manera generoso se le pase por la cabeza la idea de que tampoco estaría mal que los pobres estuvieran en condiciones de ganarlo por sí mismos, sin depender de la buena disposición de los ricos.

(Emmanuel Carrère, *Conviene tener un sitio adonde ir*)

Como antes mencionaba, el impuesto de sucesiones tiene larga tradición histórica (Aparicio, 2014). De hecho, se atribuye su origen a la denominada *Vicesima hereditatium* promulgada en tiempos del emperador romano Octavio Augusto para hacer frente, como tantas veces en la historia, a necesidades pecuniarias con las que financiar costosas empresas bélicas. Sin embargo, puestos a defender o cuestionar el impuesto, convendría utilizar argumentos filosóficos más sólidos para hacerlo.¹ En este sentido, los economistas solemos utilizar vías simplificadas que tienden a condensar los argumentos en dos grandes principios, la eficiencia y la equidad.

Con el primero nos sentimos normalmente más cómodos, pues lo consideramos más propio de nuestro acervo de conocimiento. Así cualquier medida de política pública, incluidas obviamente las tributarias son evaluadas en función de sus efectos (reales o esperados) según las respuestas previstas de los diferentes agentes económicos. En otras palabras, se trata de contraponer los fines buscados con los medios empleados para alcanzarlos minimizando en todo caso los despilfarros (lo que llamamos los economistas «excesos de gravamen»), en forma de pérdidas más o menos generalizadas de utilidad de los individuos no recuperables por la vía del empleo de los recursos obtenidos. Así expresado, las principales críticas que se le podrían hacer a los impuestos sucesorios desde el punto de vista de la eficiencia estarían relacionados con los supuestos efectos negativos que pudieran tener sobre determinados incentivos que lastrarían, en su caso, el crecimiento económico. Por ejemplo, en las elecciones entre trabajo y ocio, penalizarían el trabajo; entre consumo y ahorro, castigarían el consumo e igualmente podría desincentivar la asunción de riesgos, todo ello suponiendo que las personas tuvieran, en ausencia de tributos, intenciones de acumular patrimonio con objeto no solo de disfrutarlo (elecciones de consumo intertemporal dentro del propio ciclo vital), sino también de legárselo a sus sucesores. Sin embargo, la teoría de la imposición óptima ofrece argumentos para matizar convenientemente estas críticas. De un lado, la evidencia empírica corrobora la existencia de complementariedad entre la acumulación de patrimonio y el ocio, lo cual vendría a indicar que su gravamen (vía imposición directa sobre el patrimonio o, lo que aquí más nos interesa, su transmisión) vendría a actuar como elemento compensador de la distorsión sobre el esfuerzo laboral que originan tanto la imposición sobre la renta, como los impuestos generales sobre el consumo (López y Durán, 2008). Por otra parte, hacer tributar las transmisiones mortis causa sería la forma más eficiente de gravar la riqueza, en la medida en que es la vía más neutra por evitar arbitrajes o planificación fiscal (Batchelder, 2007). No parece que la «decisión de morirse» venga muy condicionada por motivaciones fiscales.

Caso diferente es el de los argumentos de equidad. Aquí los economistas a menudo nos encontramos menos cómodos a la hora de tomar decisiones,

¹ No es posible aquí referenciar la innumerable cantidad de trabajos que se han dedicado a estudiar este asunto desde los más diversos puntos de vista. Baste por el momento citar con carácter general algunos recientes como los de Durán y Estellé (2018), Rubio y Álvarez (2015) y Martínez y De Pablos (2018), desde España, el exhaustivo análisis de Mumford (2018), con un enfoque más sociológico, desde Gran Bretaña y la revisión histórica del Ohlsson (2011) desde la experiencia nórdica

dado que los conceptos son más etéreos o, si se quiere, más sujetos a juicios de valor ideológicos. Lo que para un libertario a la Nozick (1974) resulta un robo manifiesto, para un marxista o para un rawlsiano puede ser de estricta justicia, según cuáles sean sus posiciones de partida sobre los fundamentos filosóficos y las limitaciones de los derechos de propiedad individual y sobre la organización social y el papel del sector público en la misma.

Concretamente la tradición libertaria, que arranca del pensamiento de filósofos de los siglos XVII y XVIII, como Hobbes, Locke o Hume, considera la propiedad privada un Derecho Natural negativo. Como tal, nadie podría éticamente verse privado de sus propiedades sin su consentimiento siempre que estas hayan sido adquiridas «justamente», es decir obtenidas mediante el propio esfuerzo (justicia en la adquisición) o procedentes de una donación o un legado de alguien que la hubiera obtenido así (justicia en la transmisión). Estos principios de justicia han sido ampliamente desarrollados en el influyente libro de Nozick (1974), que es considerado poco menos que la biblia de los libertarios y al que desde un punto de vista económico se le suele entroncar, sin muchas matizaciones, con las diferentes variantes de la tradición liberal que va desde Adam Smith hasta Milton Friedman, pasando por la escuela austriaca de Hayek y Von Mises. Obviamente, en su lectura más radical, estos principios suponen que lo que no es una interacción voluntaria es un robo y, en consecuencia, el impuesto de sucesiones (no solo él, pero es de lo que estamos hablando aquí) sería algo absolutamente ilegítimo desde el punto de vista ético y por lo tanto injusto o contrario a la equidad. Algunos incluso dirían que solo un sentimiento tan humano y a la vez tan nostálgico como la envidia estaría detrás de él (Block, 2012), aun cuando existan modelos de comportamiento humano que demuestran la escasa consistencia práctica de ese sentimiento a la hora de influenciar significativamente políticas «expropiatorias» (Roemer, 1998, por ejemplo).

Sin embargo, y contra esto que habitualmente se supone y casi se ha convertido en lugar común, también desde las bases del pensamiento liberal se pueden encontrar textos que no solo no cuestionan la tributación de las herencias, sino que, más bien al contrario, lo han llegado a considerar un instrumento que ayuda a garantizar la igualdad de oportunidades. Así el propio John Stuart Mill (1848) en sus *Principio de economía política*, influenciado por la lógica utilitarista de Bentham entendía que una sociedad utilitaria estaría de acuerdo en que todos los seres humanos deberían ser iguales de una manera u otra. Por lo tanto, el hecho de recibir herencias pondría a algunos en la parte delantera de la sociedad a menos que estas herencias fueran gravadas.

En el mismo sentido, la ética protestante (Weber, 1904; Shumpeter, 1954) que también hunde sus raíces en el liberalismo anglosajón basa sus postulados en el desarrollo del esfuerzo personal y eso casa mal con la transmisión a coste cero de propiedades generadas sin el concurso activo del beneficiario. De ahí que incluso los propietarios de grandes fortunas norteamericanos se hayan manifestado reiteradamente a favor de un impuesto que ven como instrumento legitimador del sistema (Hierro, 2019).

Más aún, un académico tan poco sospechoso de veleidades socializantes como el premio Nobel de Economía James Buchanan, creador e impulsor de la Escuela de la Public Choice tan cara a los libertarios actuales, ha llegado incluso a proponer impuestos sobre las herencias prácticamente confiscato-

rios, bajo el argumento de que de no hacerlo así los herederos dilapidarían incluso más de lo que obtendrían en un proceso continuo de lo que en economía se denomina «búsqueda de rentas» (Buchanan, 1983).²

Otro argumento que se viene esgrimiendo falazmente como crítica radical al tributo es el de la doble imposición, el hecho de gravar cosas ya gravadas en su día en la renta o el patrimonio del causante (Checa, 1996; Rubio y Álvarez, 2015). Intelectualmente, esta crítica no se sostiene, puesto que quien paga el tributo (el heredero) no ha pagado previamente nada por los bienes obtenidos. La lógica del impuesto consiste en gravar la capacidad contributiva personal del contribuyente y esta ciertamente ha aumentado en la medida de que su patrimonio neto es mayor tras la herencia de lo que lo era previamente y nada importan, a esos efectos, los tributos que en su día hubiera debido pagar el causante. Desde un punto de vista de equidad o justicia distributiva, *a priori* nada distinguiría la capacidad de pago de quien obtiene trescientos mil euros tras una espléndida noche de suerte en un casino, o como retribución sustanciosa de su trabajo como ejecutivo de una empresa, de quien los obtiene fruto de una herencia. ¿Por qué debemos creer que en los dos primeros casos es «justo» tributar y en el tercero es un robo? Desde luego, si nos basamos en la lógica meritocrática del esfuerzo personal tan esgrimida por los liberales, resulta difícil argumentarlo. Como señaló en su momento, el reconocido informe de la Comisión Meade (1978) combinando argumentos de eficiencia y equidad «el ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la *suerte o del nacimiento*; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo».³

También combinando, o mejor incorporando a su análisis, el *trade off* entre eficiencia y equidad, Thomas Piketty y Emmanuel Saez han publicado recientemente un influyente, controvertido y provocador artículo en el que analizan los elementos principales que deberían tenerse en cuenta a la hora de fijar los tipos impositivos óptimos de un impuesto de sucesiones, concluyendo que para unos parámetros realistas de su modelo, estos deberían situarse en un entorno del 50 o 60% e incluso por encima para los legados más elevados, en línea con la experiencia histórica (Piketty y Sáez, 2013).

² Es importante distinguir entre «búsqueda de rentas», comportamiento ineficiente que despilfarra recursos sobre la base de tratar de ganarse algún tipo de favor mediante «inversiones» nada productivas, casi siempre vinculado a actividades regulatorias del sector público y «búsqueda de beneficios» que es la actividad común de las actividades económicas competitivas en las economías de mercado. Para un mayor desarrollo de estos conceptos, véase Buchanan *et al.* (1980). Un interesante debate sobre la bondad o maldad de implementar impuestos confiscatorios sobre las herencias se desarrolló en su momento en las páginas del *Journal of Law & Economics* a partir de un artículo de la otra gran figura fundadora de la Escuela de la Public Choice (Tullock, 1971). Para el seguimiento de esa polémica véase además Greene (1973), Ireland (1973), Koller II (1973) y Tullock (1973).

3. Las cifras españolas del impuesto ¿Fue buena idea su descentralización?

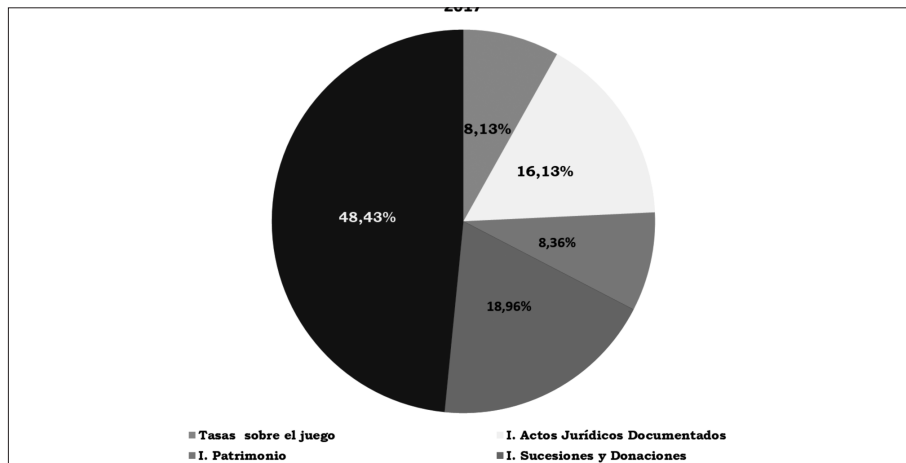
Hasta aquí hemos revisado con la brevedad que el espacio requiere los principales argumentos de eficiencia y equidad que se encuentran en el corazón de la polémica sobre la pervivencia del milenarismo Impuesto de Sucesiones. En todo caso, y yendo al pragmatismo de lo más material, quienes en nuestro país abogan entusiásticamente por la abolición de este tributo, deberían al mismo tiempo argumentar qué hacer con sus consecuencias. Ciertamente, la recaudación actual del Impuesto de Sucesiones en nuestro país, donde, como es sabido, ha sido cedido a las comunidades autónomas, no es demasiado elevada en términos relativos (2411,3 millones de euros en 2017,⁴ según datos del Ministerio de Hacienda, lo que apenas supone un 0,2% del PIB). El cuadro 1 y el gráfico 1 la colocan en el contexto de los tributos cedidos, donde como se ve, a pesar de ser el segundo tributo en orden de importancia, no llega al 20% de los mismos.⁵

Cuadro 1. – Impuestos cedidos a las CC. AA. de régimen común (millones de euros)

	2017
Tasas sobre el juego	1033,7
I. Actos Jurídicos Documentados	2051,3
I. Patrimonio	1063,5
I. Sucesiones y Donaciones	2411,3
I. Transmisiones Patrimoniales	6159,4
Total Cedidos	12719,2

Fuente: Ministerio de Hacienda

Gráfico 1. – Impuestos cedidos a las CC.AA. de régimen común (%)



³ Énfasis añadido.

⁴ La cifra ascendería hasta 2572,6 millones si incluyéramos la recaudación obtenida en los territorios forales.

⁵ Obviamente no se encuentran aquí los compartidos con la Administración Central (IRPF, IVA e Impuestos Especiales).

El cuadro 2 ofrece una serie recaudatoria más larga y desglosada por comunidades autónomas y el gráfico 2 la representación visual de la recaudación agregada. Como se puede apreciar, y aunque uno podría esperar una evolución más errática de un impuesto que carece del carácter recurrente de otros, la recaudación agregada rompió su tendencia ascendente en 2008, como ha sucedido con la recaudación tributaria general durante los años de crisis. Sin embargo, lo que sí nos dice una primera aproximación a los datos es que hay diferencias bastante sustanciales en la intensidad con la que este tributo ha venido siendo utilizada entre las distintas comunidades. Ciertamente un análisis profundo y detallado de esas diferencias requeriría un espacio mucho mayor del disponible en este capítulo,⁶ pero la información incorporada en los cuadros 3 y 4 y los gráficos 3 y 4 nos dan una primera perspectiva de las mismas.

El cuadro 3 está elaborado a partir de los datos del 2. Tomando los años 2007 (en el que la recaudación agregada del impuesto alcanza su máximo) y 2017 (último con datos liquidados) las primeras columnas contienen la distribución porcentual por comunidades autónomas de su recaudación. En la medida en que se trata de un impuesto cedido con plena capacidad normativa, el hecho de que un territorio ingrese más o menos depende ciertamente de las decisiones políticas adoptadas por los gobiernos (tipos impositivos, exenciones, bonificaciones...), pero también de la distribución territorial de la riqueza y, por supuesto, de la mortalidad en cada ejercicio. Por ello, a efectos comparativos he incorporado al cuadro dos columnas por cada año, la primera de las cuales recoge la distribución porcentual del PIB (en ausencia de datos territorializados sobre riqueza)⁷ y la segunda la distribución porcentual de los presupuestos autonómicos en los años de referencia. Por su parte, el cuadro 4 y los gráficos 3 y 4 contienen la comparativa del uso del impuesto de sucesiones con las dos variables comentadas (PIB y presupuestos).

Los datos muestran la gran divergencia existente entre comunidades autónomas en el uso del impuesto, divergencia que puede en buena parte ser explicada en clave ideológica⁸ (decisiones políticas adoptadas por los gobiernos), si bien la diferente concentración de riqueza también juega su papel.

Concretamente, las últimas tres filas del cuadro 4 muestran las principales estadísticas descriptivas de la intensidad de utilización del ISD con los dos elementos de comparación empleados (PIB y Presupuestos). El primero, que trata de capturar el *efecto riqueza* presentaba un coeficiente de variación de 32,5%, con Galicia, Aragón y Cataluña como comunidades de uso relativo más intensivo y Canarias en el otro extremo. En 2017, la dispersión ha

⁶ Buenos trabajos en este sentido pueden encontrarse entre otros en Barberán (2006) y Barberán y Melguizo (2007, 2010).

⁷ Ciertamente el PIB es una variable flujo, mientras que la riqueza es una variable *stock*. No miden lo mismo, pero a nuestros efectos podemos usarla como aproximación a efectos comparativos.

⁸ Las comunidades que han visto incrementado su recaudación en mayor medida (en el entorno del 30% en 2017 respecto a 2007) son las de Andalucía, Aragón, Asturias y Comunidad Valenciana, todas ellas con gobierno socialista. Como excepción cabe señalar a Castilla y León, con gobierno conservador, que también ha incrementado su recaudación notablemente (poco más del 20%).

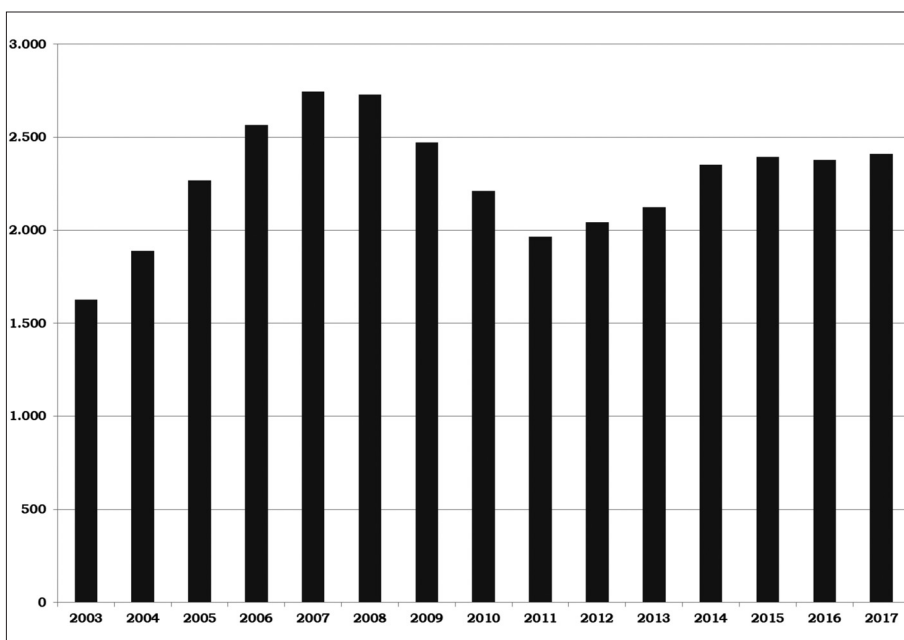
Cuadro 2. – Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Territorios de régimen común (millones de euros)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Andalucía	180	195	204	257	281	324	289	309	326	319	345	365	399	379	364
Aragón	81	85	108	136	132	138	119	127	128	136	124	139	115	159	171
Asturias	50	50	56	69	77	75	71	107	103	107	121	106	115	114	100
Baleares	73	66	71	81	87	60	56	56	55	56	65	83	88	77	97
Canarias	27	33	42	51	54	52	44	47	37	35	55	66	86	51	36
Cantabria	23	24	35	25	35	34	35	43	44	42	76	35	37	34	38
Cast. y León	107	155	184	185	162	124	126	114	118	139	134	166	171	198	195
C. La Mancha	40	44	61	57	73	82	84	80	66	64	65	70	69	64	71
Cataluña	390	485	554	665	775	972	845	610	338	339	298	312	458	446	433
Extremadura	21	19	23	32	38	35	35	40	41	42	54	49	42	42	36
Galicia	94	104	155	191	237	230	156	157	174	191	157	234	165	136	128
Madrid	370	426	522	542	528	409	453	343	355	401	425	431	359	420	411
Murcia	26	34	52	50	56	46	32	34	26	33	43	96	80	65	61
La Rioja	16	19	12	16	18	17	16	19	22	16	18	17	17	15	21
C. Valenciana	128	152	187	211	194	134	108	126	130	123	143	181	194	179	249
Total	1627	1890	2266	2566	2746	2730	2471	2211	1964	2043	2123	2351	2396	2378	2411

Fuente: Ministerio de Hacienda

aumentado notablemente, hasta llegar a un coeficiente de variación cercano al 40,5. Resulta interesante ver cómo solo en 4 comunidades (Canarias, Cataluña, Galicia y Madrid) la proporción entre el peso relativo de la recaudación de ISD y el del PIB es menor que en 2007, lo que nos viene a decir que solo la dimensión de estos territorios (especialmente Cataluña y Madrid) explica el descenso agregado en la recaudación de 335 millones de euros entre estos dos periodos. De hecho, las cifras de Cataluña indican que su recaudación por ISD en 2017 es poco más de la mitad de lo que recaudó en 2007 y las de Madrid se han visto reducidas en casi una cuarta parte.

Gráfico 2. – Recaudación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Territorios de régimen común (millones de euros)



Cuadro 3. Impuesto de Sucesiones y Donaciones, PIB y Presupuestos autonómicos.

	2007			2017		
	% ISD	% PIB	% Presup.	% ISD	% PIB	% Presup.
Andalucía	10,23	14,95	19,74	15,10	14,53	18,08
Aragón	4,81	3,44	3,49	7,09	3,38	3,37
Asturias	2,80	2,34	2,69	4,15	2,13	2,44
Baleares	3,17	2,63	1,96	4,02	2,80	2,95
Canarias	1,97	4,19	4,67	1,49	4,14	4,87
Cantabria	1,27	1,29	1,49	1,58	1,22	1,61
Cast. y León	5,90	5,62	6,53	8,09	5,35	5,77
C. La Mancha	2,66	3,89	5,52	2,94	3,75	4,94
Cataluña	28,22	20,46	18,32	17,96	20,89	18,00
Extremadura	1,38	1,76	3,38	1,49	1,73	2,85
Galicia	8,63	5,66	7,29	5,31	5,69	6,31
Madrid	19,23	19,57	12,29	17,05	20,60	12,74
Murcia	2,04	2,82	2,83	2,53	2,84	3,25
La Rioja	0,66	0,80	0,83	0,87	0,76	0,89
C. Valenciana	7,06	10,58	8,98	10,33	10,19	11,92
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda e INE

El segundo elemento de comparación es el presupuesto autonómico (la participación relativa del ISD de cada comunidad sobre el peso relativo de su presupuesto en el conjunto de los territorios de régimen común). En principio este dato debería aportarnos un poco más de información sobre las decisiones políticas adoptadas por los gobiernos.⁹ Aragón, Baleares, Cataluña y Madrid eran en 2007 las comunidades en las que mayor participación relativa tenía el ISD en sus presupuestos (por encima del 30% sobre la media). Los datos de 2017 refuerzan esa intensidad notablemente en el caso de Aragón e incorporan a Asturias y Castilla y León al grupo de comunidades más «activas», al tiempo que pierden peso relativo Madrid, Baleares y, especialmente, Cataluña.

⁹ En realidad, estos datos deberían ser analizados en combinación con los anteriormente comentados, en la medida en que para su correcta interpretación debemos tener en cuenta que la recaudación depende tanto de la base (riqueza, exógena a las decisiones del gobierno), como de los tipos y beneficios fiscales (estos sí decididos políticamente) y la estructura del presupuesto ciertamente incorpora mayor discrecionalidad que la información de una variable macroeconómica como el PIB.

Cuadro 4. Impuesto de Sucesiones y Donaciones, PIB y Presupuestos autonómicos.

	2007		2017	
	% ISD/% PIB	% ISD/ % Presup	% ISD/% PIB	% ISD/ % Presup
Andalucía	68,44	51,85	103,89	83,48
Aragón	139,61	137,71	210,10	210,54
Asturias	119,95	104,30	195,08	169,77
Baleares	120,46	161,61	143,66	136,42
Canarias	46,93	42,07	36,08	30,65
Cantabria	98,63	85,60	128,67	98,02
Cast. y León	105,04	90,39	151,30	140,12
C. La Mancha	68,27	48,19	78,54	59,56
Cataluña	137,93	154,03	85,96	99,76
Extremadura	78,69	40,99	86,11	52,35
Galicia	152,57	118,36	93,22	84,13
Madrid	98,26	156,51	82,77	133,83
Murcia	72,43	72,13	89,05	77,91
La Rioja	81,83	78,68	114,33	98,06
C. Valenciana	66,76	78,65	101,40	86,64
Media	97,05	94,74	113,34	104,08
Desviación Estándar	31,57	42,34	45,88	46,93
Coefficiente Variación	32,53	44,69	40,48	45,09

Fuente: Elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda e INE

Gráfico 3. – Uso del ISD 2007

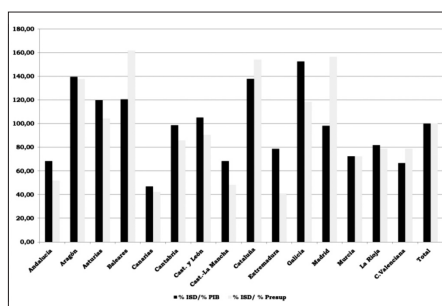
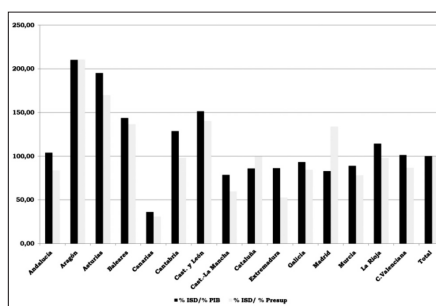


Gráfico 4. – Uso del ISD 2017



Con todo, el resumen es que los datos nos muestran una muy amplia divergencia territorial en la utilización de un tributo, que, por sus características de impuesto progresivo y objetivos redistributivos, no parece que esté especialmente indicado para soportar ese nivel de asimetría, razón por la cual deberíamos, en mi opinión, replantearnos el modelo de gestión descentralizada del mismo que nos hemos dado en nuestro país.¹⁰

Más aún, aquellos que opinan por razones ideológicas que esta descentralización es buena porque incentiva la competencia fiscal (Brennan y Buchanan, 1980; Oates, 1985) y a medio plazo tiende a minimizar su carga fiscal y, en el límite, llevarlo a su eliminación, deberían también explicar que suprimir un tributo tiene evidentes secuelas redistributivas (la distribución relativa de las cargas públicas se vería lógicamente alterada), por lo que no estaría de más que propusieran alguna alternativa. *Grosso modo*, no son muchas las opciones abiertas para afrontar estas secuelas.

Por un lado, cabría reducir el gasto público en el importe correspondiente a esa pérdida de recaudación. Eso seguramente implicaría recortar en cantidad o en calidad algunos servicios públicos, que convendría en todo caso explicitar. En el mejor de los casos, y suponiendo que todo el gasto recortado fuera «superfluo», ello no evitaría que la distribución final de la carga tributaria entre los contribuyentes fuera ahora más regresiva que antes.

La otra alternativa sería sustituir la recaudación perdida por la eventual supresión del impuesto por otro tipo de ingresos. Aquí las opciones tampoco son demasiadas. Por mucha imaginación que le echemos a este asunto (y en materia tributaria hay gente muy imaginativa), en la práctica solo hay tres tipos de impuestos, a saber, los que gravan la renta, los que gravan el consumo y los que gravan la propiedad.

Con nuestro modelo fiscal actual, se dice que la tributación sobre la renta es la más equitativa, por progresiva. Aparentemente, esto es así, pero no hay que olvidar que en la práctica el IRPF redistribuye más bien entre asalariados de rentas altas y asalariados de rentas bajas, en la medida en que hemos decidido (alguien, en su momento lo ha hecho) que las rentas del capital tributen a tipos más reducidos. Y ello sin entrar en consideraciones sobre las diferentes facilidades para la elusión y evasión fiscales que tienen los diversos tipos de rentas. Si esta menor tributación de la renta por origen no se compensa posteriormente con alguna manera de gravar la propiedad o su transmisión,¹¹ parece evidente la existencia de un cierto grado de discriminación fiscal a quienes obtienen rentas del trabajo, discriminación que se vería incrementada de suplir la recaudación del Impuesto de Sucesiones por un eventual aumento del IRPF.

Si, alternativamente, se decidiera utilizar la vía de la imposición sobre el consumo, deberíamos entonces tomar en consideración el hecho de que las propensiones media y marginal al consumo son sustancialmente mayores en los niveles bajos de renta. Un cajero de un supermercado, por ejemplo, ten-

¹⁰ Véase De la Fuente (2018) para una propuesta metodológica de cálculo de recaudación homogénea entre comunidades.

¹¹ Véase Piketty (2014) para una mayor comprensión de este argumento a partir de la evidencia internacional.

derá a consumir el cien por cien de su salario, dado lo exiguo de su cuantía, mientras que un futbolista de élite contratado por un club como el Real Madrid o del FC Barcelona podría ahorrar, digamos, más del 80% de sus retribuciones, sin privarse de ninguno de los placeres que le pudiera deparar la vida y que estuviese disponible para su adquisición en el mercado. De manera que en términos relativos un incremento de la imposición sobre el consumo perjudicará notablemente más a los más pobres, en la medida en que gravará una proporción mucho mayor de sus rentas.

4. Recapitulación y conclusiones

Roux, como Pasteur, veneraba la República y su triple divisa. Y el que las tres palabras no tengan sentido una sin otra. Que la libertad no es libertinaje y que el hombre injusto, víctima de sus pasiones, no puede ser libre. Que la igualdad debe ser la de las posibilidades en el inicio y el respeto al mérito en la llegada, y que en consecuencia la herencia debe ser desterrada salvo si es afectiva y se reduce a cuatro perras. Es a la colectividad a quien hay que entregar lo esencial.

(Patrick Deville, *Peste & Cólera*)

Comenzaba este capítulo del libro con el que rendimos justo homenaje a nuestro amigo Antonio Aparicio haciéndome eco de la ofensiva mediática, política y también (por qué no decirlo) académica que últimamente se ha desatado contra el Impuesto de Sucesiones, pese a su larguísima tradición como instrumento de política fiscal. En las páginas anteriores he tratado de repasar, con la brevedad necesaria, argumentos académicos en favor y en contra del tributo, así como una también breve ilustración numérica de lo que ha representado en las finanzas de nuestro país, más en concreto, como instrumento de financiación autonómica.

Ni que decir tiene, que mi opinión al respecto se sitúa entre los partidarios de mantener el impuesto dentro de nuestro sistema fiscal (en lo que seguramente discreparía radicalmente Antonio), en la medida en que, a mi juicio, sus características hacen que contribuya a mejorar la equidad del mismo en términos de igualdad de oportunidades, corrigiendo, siquiera sea parcialmente algunas disfunciones arraigadas en la imposición personal sobre la renta (tratamiento desfavorable a las rentas del trabajo, respecto a las del capital), sin que esté convenientemente acreditado que ello reporte pérdidas relevantes en términos de eficiencia (efectos negativos sobre los incentivos).

Corolario de todo lo anterior sería, en mi opinión, que, si no queremos contribuir a erosionar el carácter progresivo que, según nuestra Constitución, debería tener el sistema fiscal tomado en su conjunto, deberíamos revertir la tendencia hacia la marginalidad que actualmente se observa en la evolución del Impuesto de Sucesiones. Ello no es óbice para que se adopten medidas reformistas sobre el mismo que le doten de mayor equidad. Entre ellas yo propondría en primer lugar la completa recentralización del tributo y su capacidad normativa, en la medida en que es la Administración Central quien mejor puede desarrollar políticas redistributivas y combatir el «populismo fiscal» generalizado por la competencia a la baja. La propuesta realizada por la

última Comisión de Expertos en materia de financiación autonómica, que sugiere su armonización, estableciendo una tributación mínima para todo el país (Comisión de Expertos, 2018), no deja de ser una variante un poco más *light* de la recentralización, puesto que sería de esperar a medio plazo una convergencia generalizada hacia ese mínimo.

En segundo lugar, se debería acordar un mínimo exento lo suficientemente alto que dejara fuera de tributación a la mayoría de las transmisiones entre parientes próximos en las cuantías que políticamente se acuerde y se consideren oportunas, en la medida en que ciertamente existe una arraigada creencia de que las principales decisiones de consumo e inversión se adoptan en el seno de las unidades familiares y puede parecer razonable minimizar las distorsiones fiscalmente inducidas entre inversiones en capital físico y en capital humano.

Por último, se deberían establecer mecanismos de gestión que eviten colocar a los contribuyentes en problemas de liquidez a corto plazo, que les supongan importantes perjuicios por necesidad de malbaratar su patrimonio. Con unas adecuadas medidas de este tipo, carecería de sentido, por ejemplo, el privilegio (en forma de bonificaciones) que actualmente se le concede en nuestro país a las denominadas «empresas familiares».

Asunto distinto, en términos de opinión pública, es la confusión que buena parte de la población mal informada sufre al no distinguir adecuadamente entre el Impuesto de Sucesiones y el tributo conocido popularmente como la «Plusvalía municipal», cuya regulación actual es disparatada, pero eso queda para otra ocasión.

Referencias

- APARICIO, A. (2012): *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano*. Ed. Dykinson. Madrid.
- (2014): *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral*. Ed. Dykinson. Madrid.
- 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): 25-55.
- y MELGUIZO, M. (2007): «Equidad y redistribución en el impuesto de sucesiones y donaciones: Análisis de los efectos de las reformas autonómicas». *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11/07.
- (2010): «La regulación autonómica en el impuesto de sucesiones y donaciones: Eficacia y efecto redistributivo». *Revista de Estudios Regionales*, 87: 187-211.
- BATCHELDER, L. (2007): «Taxing privilege more effectively: Replacing the Estate Tax with an Inheritance Tax». *The Hamilton Project Discussion Paper 2007/07*. The Brookings Institution.
- BLOCK, W. (2012): «James Buchanan on inheritance: a critique», *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, 1 (2): 159-165.
- BRENNAN, G. y BUCHANAN, J. M. (1980): *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press. Cambridge.

- BUCHANAN, J. M. (1983): «Rent Seeking, Noncompensated Transfers and Laws of Succession». *The Journal of Law & Economics*, 26 (1): 71-85
- , TOLLISON, R. D. y TULLOCK, G. (eds.) (1980): *Toward a Theory of the Rent-Seeking Society*, Texas A&M University, College Station, TX.
- CHECA, C. (1996): *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*. Pons-Idelco. Madrid.
- COMISIÓN DE EXPERTOS (2018): *Reforma de la Financiación Territorial: Informes de las Comisiones de Expertos de 2017*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- COMISIÓN MEADE (1978): *Estructura y Reforma de la Imposición Directa*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. (Traducción española de 1980 sobre la versión original en inglés de 1978).
- DE LA FUENTE, A. (2018): *El cálculo de la recaudación homogénea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: una propuesta mejorada*. FEDEA. Estudios sobre Economía Española – 2018/18
- DURÁN, J. M. y Estellé, A. (2014): «La imposición sobre la riqueza en España» *Papeles de Economía Española*, 139: 70-85
- GREENE, K. V. (1973): «Inheritance Justified?» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 417-419.
- IRELAND, T. R. (1973): «Inheritance Justified: A Comment» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 421-422.
- KAMIN, David. (2015): «How to Tax the Rich» (January 5, 2015). *Tax Notes*, Vol. 146 (1): 119-129.
- KOLLER II, R.H (1973): «Inheritance Justified: A Comment» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 423-424.
- LÓPEZ CASASNOVAS, G. y DURÁN-SINDREU, A. (2008). «El impuesto de sucesiones y donaciones: una valoración de su papel en el sistema tributario y estudio de la corrección de algunas disfunciones observadas en el caso español» *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, 1: 1-35.
- MARTÍNEZ, M. y DE PABLOS, L. (2017): «Desigualdad y riqueza: El papel de la imposición personal sobre la riqueza», en Urbanos, R. (coord.), *Lecciones para después de una crisis*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales: 165-196.
- MILL, J. S. (1848): *Principios de Economía Política*, Fondo de Cultura Económica. México. (Traducción española de 1996 sobre la edición original en inglés de 1848).
- MUMFORD, A. (2007): «Inheritance in Socio-Political Context: The Case for Reviving the Sociological Discourse on Inheritance Tax Law» *Journal of Law and Society*, 34 (4): 567-593.
- NOZIK, R. (1974): *Anarquía, estado y utopía*, Fondo de Cultura Económica. México. (Traducción española de 1996 sobre la edición original inglesa de 1974).
- OATES, W. E. (1985): «Searching for Leviathan: An Empirical Study», *American Economic Review*, Septiembre, págs. 748-757.
- OHLSSON, H. (2011): «The legacy of the Swedish gift and inheritance tax, 1884-2004» *European Review of Economic History*, 15: 539-569.
- PIKETTY, T. (2014): *El capital en el siglo XXI*, Fondo de Cultura Económica. Madrid.
- y Sáez, E. (2013): «A theory of optimal inheritance taxation» *Econometrica*, 81 (5):1851-1886.
- ROEMER, J. (1998): «Why the Poor Do Not Expropriate the Rich: An Old Argument in New Garb» *Journal of Public Economics*, 70 (3): 399-424.

- RUBIO, J. J. y ÁLVAREZ, S. (2015): «Análisis conceptual de la imposición patrimonial», *Propuestas para la Reforma de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en España*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid.
- SCHUMPETER, J. A. (1954): *Historia del análisis económico*, Ariel. Barcelona (Traducción española de 1982 sobre la edición original en inglés de 1954).
- TULLOCK, G. (1971): «Inheritance Justified» *The Journal of Law & Economics*, 14 (2): 465-474.
- (1973): «Inheritance Rejustified» *The Journal of Law & Economics*, 16 (2): 425-428.
- WEBER, M. (1904): *La ética protestante y el «espíritu» del capitalismo*, Península. Barcelona. (Traducción española de 1987 sobre la edición original en alemán de 1904).