

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: DATOS PARA UN INFORME

El impuesto general sobre sucesiones, figura tributaria de gran tradición en nuestro sistema fiscal, es poco conocido desde su vertiente económica por la carencia de información estadística publicada. El artículo de **Ignacio Ferrari Herrero** y **Gonzalo Arnáiz Tovar** que aquí presentamos rompe con este silencio ofreciendo no sólo el análisis de las series recaudatorias desde 1975, sino también la distribución por tramos y grados de parentesco de los datos más sobresalientes del ejercicio de 1985.

I. INTRODUCCION

«GONZALEZ de la Peña dijo hace más de un siglo: no es posible resolver los problemas de la Hacienda sin un análisis cuantificado de las cifras que los definen. Y esa afirmación, realizada va a hacer ahora 85 años, tiene hoy más valor que cuando se escribiera. Nada tan necesario, en un campo como el financiero, batido siempre por los fuertes vientos de los intereses de grupo, como contar con la fría información cifrada, apoyarse en los datos ciertos con los que orientar y serenar las polémicas que suscitan las modificaciones del gasto público o las reformas de la imposición. No es factible servir a los auténticos intereses de la Hacienda sin conocer pormenorizadamente sus resultados» (1).

El impuesto general sobre sucesiones (desde ahora IGS) es en la actualidad el gran desconocido desde el punto de vista cuantitativo. De él sólo se conocen algunos datos recaudatorios que, desde la entrada en vigor de las leyes de cesión del tributo a las distintas comunidades autónomas (CCAA), resultan incompletos como consecuencia de la poca información que sobre su financiación publican estos entes. Para mayor dificultad, los datos facilitados por la

Administración no incluyen los tributos cedidos o concertados, por lo que la continuidad de las series recaudatorias se hace dificultosa. Los principales motivos de esta carencia de información son, a nuestro juicio, consecuencia de:

a) El abandono general en el que se encuentra el impuesto (desde 1967, año en que, por el decreto 1018/1967, se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la Ley 32/1980, que remite al IGS las donaciones por la disposición transitoria quinta, prácticamente no ha sufrido modificación alguna).

b) Su escasa importancia recaudatoria.

c) La cesión del tributo a las comunidades autónomas.

d) Exclusión del IGS del «Nuevo Procedimiento de Gestión Tributaria».

Todo ello ha llevado a desconocer la realidad de un tributo de tanta tradición y solera como es el IGS y del que hasta hace relativamente pocos años se disponía de una magnífica información, tal como lo demuestra la existencia de la *Estadística Administrativa de los Impuestos de Derechos Rea-*

les, sobre el Caudal Relicto y sobre las Personas Jurídicas, publicada por la Dirección General de lo Contencioso del Estado recopilando datos desde 1899 a 1958 (2).

Respecto al comportamiento del tributo desde una perspectiva diferente de la recaudación, aspectos tan importantes como distribución del número de transmisiones según el grado de parentesco y base imponible no han sido desvelados desde la publicación de Gabriel del Valle (3), en la que se recogen escasos datos facilitados por el Centro de Proceso de Datos del Ministerio de Hacienda referentes al período 1974-1975.

El objeto de este trabajo es analizar los datos conocidos del impuesto y tratar de completar la serie recaudatoria iniciada por Carlos Sarmiento (4), que abarca el período 1900-1975, introduciendo el factor CCAA.

II. IMPORTANCIA CUANTITATIVA DEL IMPUESTO

La importancia cuantitativa del impuesto está caracterizada por su escasa potencia recaudatoria, escasez agravada, desde el punto de vista de la Administración del Estado, por la paulatina cesión del tributo a las CCAA. En sus remotos orígenes este tributo fue considerado como «uno de los más importantes de que se nutre el Presupuesto (...) objeto de preferente atención y de interesantes reformas (...)» (5), proporcionando abundantes recursos al Tesoro. Así, en 1907 las sucesiones y donaciones (transmisiones sujetas al entonces vigente impuesto de derechos reales y transmisión de bienes) aportaron más de 21 millones

CUADRO N.º 1

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
Recaudación total realizada (millones de pesetas)

| | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 |
|-----------------------|--------------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Estado | 9.492 | 9.425 | 11.540 | 13.438 | 14.096 | 15.029 | 17.472 | 15.819 | 21.849 | 12.397 | 9.901 |
| Tributos Concertados: | | | | | | | 1.578 | 1.306 | 1.491 | 1.677 | 2.228 |
| D.F. Navarra | | | | | | | 134 | 140 | 199 | 186 | 175 |
| D.F. País Vasco | | | | | | | 1.444 | 1.116 | 1.292 | 1.491 | 2.053 |
| Tributos Cedidos: | | | | | | | 0 | 3.954 | 4.376 | 17.272 | 21.233 |
| Cataluña | | | | | | | | 3.954 | 4.376 | 5.547 | 5.934 |
| Andalucía | | | | | | | | | | 3.594 | 3.895 |
| Aragón | | | | | | | | | | 1.158 | 1.261 |
| Canarias | | | | | | | | | | 1.072 | 632 |
| Extremadura | | | | | | | | | | 726 | 844 |
| Galicia | | | | | | | | | | 1.557 | 1.758 |
| Valencia | | | | | | | | | | 3.618 | 3.544 |
| Castilla-León | | | | | | | | | | | 2.200 |
| Castilla-Mancha | | | | | | | | | | | 1.165 |
| TOTAL | 9.429 | 9.425 | 11.540 | 13.438 | 14.096 | 15.029 | 19.050 | 21.079 | 27.716 | 31.346 | 33.362 |

de pesetas al presupuesto de ingresos, es decir el 3 por 100 de los ingresos tributarios, proporción que ha ido disminuyendo paulatinamente a lo largo del tiempo.

Esta tendencia ha seguido manteniéndose en los últimos años: en 1975 el producto del IGS representaba el 1,4 por 100 de la recaudación total de las administraciones públicas, mientras que diez años después, 1984, se había reducido a la mitad, es decir, al 0,7 por 100 (incluyendo las CCAA).

1. Evolución de la recaudación

La paulatina cesión del tributo a las CCAA ha complicado el seguimiento de la recaudación real del IGS induciendo, en numerosas ocasiones, a error. Unas veces se habla de la recaudación del impuesto a nivel estatal, otras a nivel del Estado Español, otras de la Administración Central, o de las

CCAA, etc. También se hace referencia a la recaudación presupuestaria, a la total, a la autonómica... por lo que la terminología resulta ser oscura y complicada.

El término *presupuestario* o *presupuestado* se refiere a los conceptos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado y, por tanto, quedan excluidos los ingresos cedidos o concertados con las CCAA correspondientes a cada ejercicio. Análogamente, los ingresos *estatales* se identifican con los de la *Administración Central*, quedando excluidos los de las CCAA.

Al hablar del *Estado Español* se hace referencia al conjunto de las CCAA, por lo que, al hacer mención de la recaudación total del Estado, se está teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos habidos en el territorio nacional.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, es necesario hacer la distinción de los ingresos pro-

porcionados por el IGS a la Administración central de los totales al Estado. El cuadro n.º 1 ofrece el producto total del tributo, distinguiendo, en cada año que proceda, las cantidades cedidas o concertadas. Así, puede observarse cómo desde 1981 el Estado ha ido traspasando a las diferentes CCAA los ingresos del IGS, por lo que su participación en el mismo ha ido decreciendo. A pesar de que la recaudación ha aumentado en los últimos once años más de tres veces y media en pesetas corrientes, en términos reales el resultado es bien distinto: una disminución próxima al 14 por 100, tal como muestra el cuadro n.º 2.

Es interesante destacar que durante el período 1975-1980 la pérdida real de recaudación fue muy pronunciada, coincidiendo la recuperación con la cesión del tributo a las CCAA durante los primeros años, con tendencia a la estabilización en los últimos ejercicios, hecho que merecería un detallado estudio.

CUADRO N.º 2

**RECAUDACION DEL IGS EN PESETAS CORRIENTES
Y CONSTANTES
(Millones)**

| AÑO | Recaudación total | Recaudación total deflactada | Índice % |
|------|-------------------|------------------------------|----------|
| 1975 | 9.492 | 9.492 | 100,00 |
| 1976 | 9.425 | 8.198 | 86,37 |
| 1977 | 11.540 | 8.059 | 84,90 |
| 1978 | 13.438 | 7.839 | 82,58 |
| 1979 | 14.096 | 7.108 | 74,89 |
| 1980 | 15.029 | 6.556 | 69,07 |
| 1981 | 19.050 | 7.255 | 76,43 |
| 1982 | 21.079 | 7.018 | 73,94 |
| 1983 | 27.716 | 8.223 | 86,63 |
| 1984 | 31.346 | 8.335 | 88,02 |
| 1985 | 33.362 | 8.174 | 86,11 |

B = base imponible

t = tipo aplicable de la tarifa

n = número de liquidaciones

N = número de defunciones

pero, al ser el tipo de tarifa función de la base imponible B y del grado de parentesco G, se verifica:

$$r = B \cdot t \cdot (B, G) \cdot n / N$$

La influencia del grado de parentesco G no tiene por qué variar en el periodo de tiempo considerado, comprobándose asimismo que el número de defunciones N resulta ser prácticamente constante en los diez últimos años, por lo que la recaudación por defunción depende de la base imponible B y el número de liquidaciones practicadas n:

$$r = f(B, n)$$

Desde el punto de vista del Presupuesto del Estado la importancia, tanto relativa como absoluta, del impuesto es decreciente como consecuencia de su paulatina cesión, debiendo llegar el momento de su total desaparición como fuente de ingresos. El cuadro n.º 3 presenta esta evolución decreciente referida al total de ingresos presupuestados.

tanto a pesetas corrientes como constantes.

La relación recaudación / defunciones viene definida por la expresión:

$$r = (B \cdot t) \cdot n / N$$

siendo:

El valor de r ha decrecido durante el periodo considerado, lo que induce a pensar que bien n, B o ambas a la vez toman valores inferiores a los iniciales de la serie. Si n ha disminuido, significa que el número de liquidaciones presentadas es inferior, lo que se tra-

La relación entre la recaudación y el número de defunciones anuales puede ofrecer un índice de la eficacia de la gestión del impuesto, en especial si se conociera el número de expedientes liquidados por la Administración. Con los datos disponibles resulta aventurado hacer cualquier juicio de valor al respecto, pero lo que sí puede afirmarse es que las valoraciones van alejándose cada vez más de las reales, aunque parece ser que durante el ejercicio de 1984 se ha modificado la tendencia al alejamiento. El cuadro n.º 4 presenta el número de defunciones registradas durante los años 1975 a 1983, la recaudación total y la relación entre ambas magnitudes,

CUADRO N.º 3

**IMPORTANCIA DEL IGS EN LA RECAUDACION DEL ESTADO
(Millones de pesetas)**

| AÑO | 1 Recaudación (cap. I a IX) | 2 Recaudación IGS | 3=2/1 % |
|------|--------------------------------|----------------------|------------|
| 1975 | 682.644 | 9.492 | 1,39 |
| 1976 | 844.614 | 9.425 | 1,12 |
| 1977 | 1.135.047 | 11.540 | 1,02 |
| 1978 | 1.407.981 | 13.438 | 0,95 |
| 1979 | 1.660.668 | 14.096 | 0,85 |
| 1980 | 2.022.058 | 15.029 | 0,74 |
| 1981 | 2.516.494 | 17.472 | 0,69 |
| 1982 | 2.983.946 | 15.819 | 0,53 |
| 1983 | 4.657.948 | 21.849 | 0,47 |
| 1984 | 5.288.025 | 12.397 | 0,23 |
| 1985 | 5.966.301 | 9.901 | 0,17 |

duce en un síntoma de mala gestión del impuesto, dado que refleja un empeoramiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente. Si es el valor de B el que ha disminuido, supone el alejamiento de los valores comprobados de los declarados, lo que también es indicio de mala gestión.

Sin intención de entrar en el fondo del tema, este evidente deterioro del IGS es, en buena parte, debido a lo irracional de las actuales tarifas, ya que, ante los elevadísimos tipos a aplicar, la propia Administración reduce las cuotas

mediante infravaloración de los bienes transmitidos.

2. Recaudación real y presupuestada

La previsión de los ingresos queda reflejada en los presupuestos, siendo de gran interés conocer el grado de cumplimiento de los mismos y, más concretamente, en el presente caso, los referentes al IGS.

Nuevamente nos encontramos con la dificultad de conocer qué

ingresos han sido computados en las previsiones, especialmente a partir de 1982 en que entran en vigor las primeras leyes de cesión de los tributos.

Tradicionalmente los ingresos concertados (Alava y Navarra) no han figurado ni en las estadísticas ni en los presupuestos. A partir de 1982, las previsiones de los Presupuestos del Estado dejan de incluir, de forma no sistemática, los ingresos correspondientes a las CCAA. El cuadro n.º 5 muestra la recaudación prevista del IGS en los Presupuestos Generales del Estado y su comparación con las cantidades realmente recaudadas. Como puede observarse al cruzar los datos de este cuadro con los del n.º 1, los presupuestos no han seguido una pauta lógica de estabilización. Por una parte, han mantenido el criterio, correcto a nuestro juicio, de no incluir los tributos concertados, pero, por otra, han incluido los cedidos en cada año, que en realidad son ingresos que deben figurar en los presupuestos de cada comunidad. De esta forma, aunque se ha pretendido ofrecer series homogéneas hasta 1985 (6), incluyendo los tributos cedidos, la homogeneidad no resulta total, ya que, al suprimir los concertados, se pasa de excluir únicamente los ingresos

CUADRO N.º 4

RECAUDACION Y DEFUNCIONES

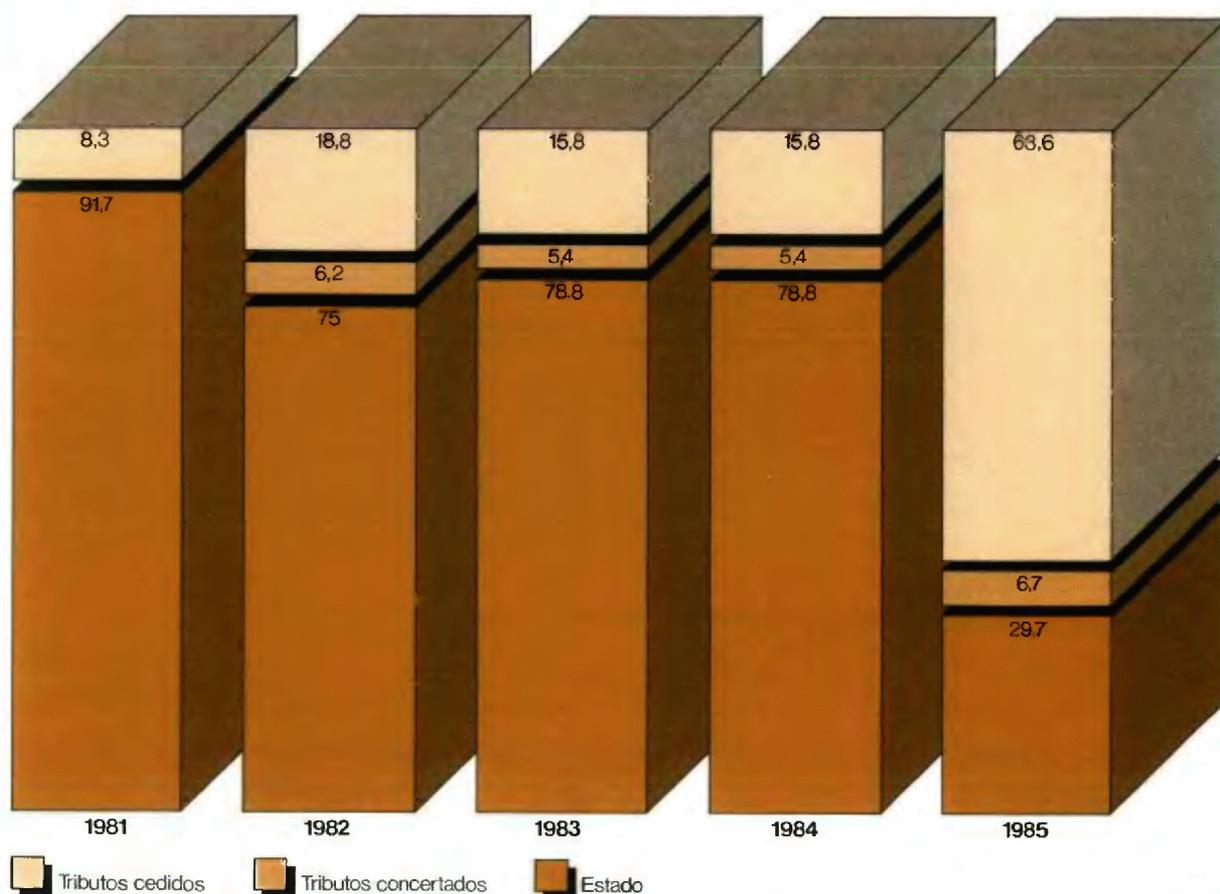
| AÑO | 1 Defunciones | 2 Recaudación total (Mill. de pesetas) | 3 = 2/1 (Pts/def) | (Pts/def) Deflact. | Índice % |
|------|------------------|--|----------------------|-----------------------|-------------|
| 1975 | 298.192 | 9.492 | 31.832 | 31.832 | 100,00 |
| 1976 | 299.007 | 9.425 | 31.521 | 27.418 | 86,13 |
| 1977 | 294.324 | 11.540 | 39.208 | 27.381 | 86,02 |
| 1978 | 296.781 | 13.438 | 45.279 | 26.413 | 82,98 |
| 1979 | 291.213 | 14.096 | 48.404 | 24.410 | 76,68 |
| 1980 | 289.344 | 15.029 | 51.942 | 22.657 | 71,18 |
| 1981 | 286.400 | 19.050 | 66.515 | 25.331 | 79,58 |
| 1982 | 282.266 | 21.079 | 74.678 | 24.864 | 78,11 |
| 1983 | 294.640 | 27.716 | 94.067 | 27.907 | 87,67 |

CUADRO N.º 5

GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LA RECAUDACION PRESUPUESTADA DEL IGS

| | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 |
|----------------------------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| IGS presupuestado | 9.500 | 10.200 | 13.000 | 15.000 | 18.000 | 18.850 | 17.500 | 19.941 | 23.255 | 29.000 | 28.000 |
| Estado | 9.492 | 9.425 | 11.540 | 13.438 | 14.096 | 15.029 | 17.472 | 15.819 | 21.849 | 12.397 | 9.901 |
| Tributos concertados | nd | nd | nd | nd | nd | nd | — | — | — | — | — |
| Tributos cedidos | — | — | — | — | — | — | — | 3.954 | 4.376 | 17.272 | 19.009 |
| Total recaudado | 9.492 | 9.425 | 11.540 | 13.438 | 14.096 | 15.029 | 17.472 | 19.773 | 26.225 | 29.669 | 28.910 |
| Grado de cumplimiento (%) | 99,92 | 92,40 | 88,77 | 89,59 | 78,31 | 79,73 | 99,84 | 99,16 | 112,77 | 102,31 | 103,25 |

GRAFICO 1
DISTRIBUCION DE LA RECAUDACION TOTAL (En porcentajes)



de Alava y Navarra a los de estas provincias más Guipúzcoa y Vizcaya. También se aprecia la exclusión, en 1985, de los ingresos correspondientes a Castilla-León y Castilla-La Mancha. (El gráfico 1 muestra cómo ha evolucionado la cesión del IGS por parte del Estado).

Al margen de estas puntualizaciones, es de destacar que los técnicos del Ministerio de Hacienda no previeron el descenso recaudatorio del IGS de los años 1976 a 1980, a pesar de que sus estimaciones resultaron ser certeras en los demás ejercicios. Queda, por tanto, por explicar la fuerte

discrepancia habida en los años señalados.

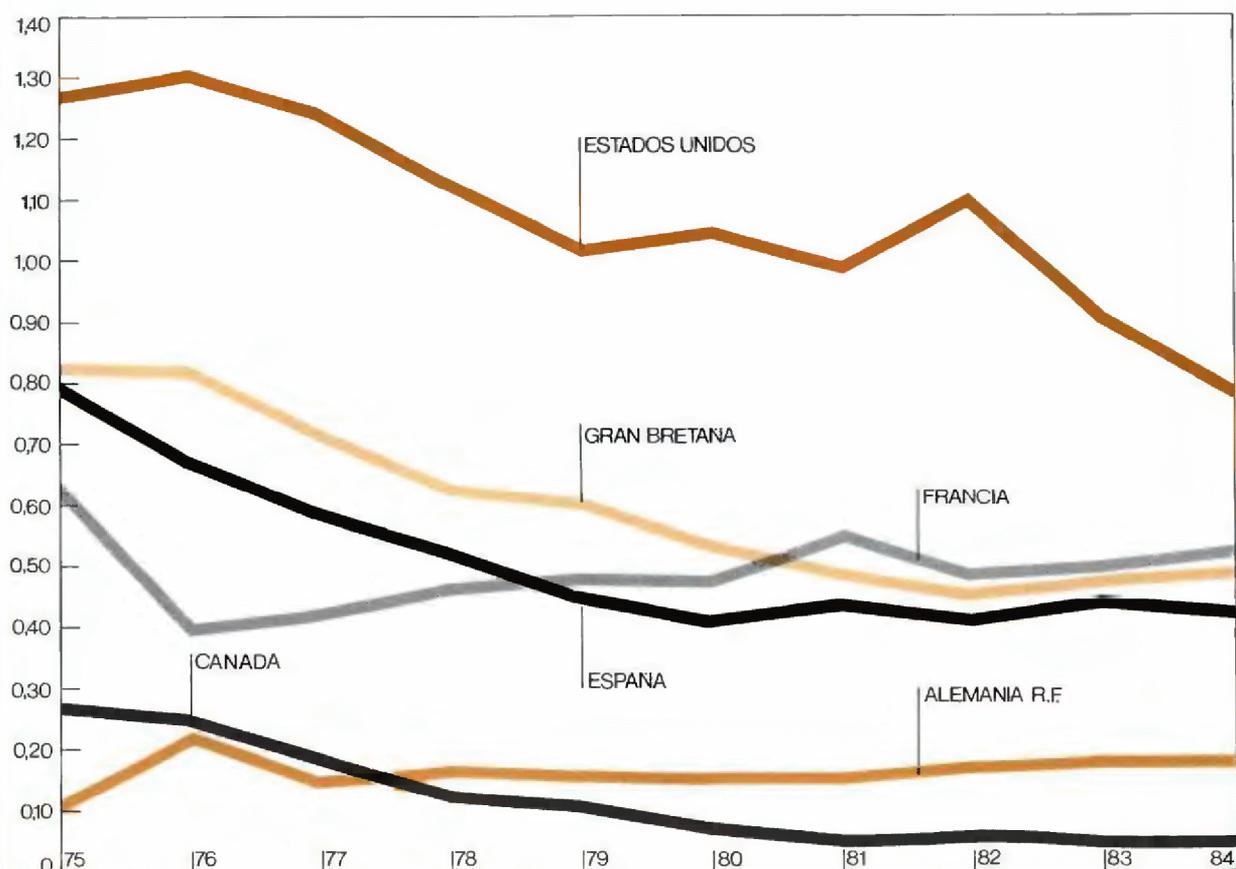
3. El impuesto sobre las herencias en otros países

Para poder analizar el comportamiento de cualquier impuesto en relación con otros países no es posible llegar a resultados satisfactorios si no se contempla el contexto global del sistema tributario en el que se desarrolla. Esta afirmación es válida para todos y cada uno de los tributos, y adquiere toda su vigencia en el caso

del impuesto sobre sucesiones. En el presente trabajo se soslaya este aspecto al recurrir a las estadísticas proporcionadas por la OCDE, que precisamente tratan de homogeneizar las cifras facilitadas por los países miembros con el fin de poder hacer comparaciones válidas (7).

Con este fin se ha utilizado el epígrafe 4300 de la clasificación de dicho organismo, que comprende tanto las transmisiones *mortis causa* como las donaciones *inter vivos*, obteniéndose el resultado que se presenta en el cuadro n.º 6 y el gráfico 2. Es necesario puntualizar que la recaudación total

GRAFICO 2
EVOLUCION DEL *RATIO* IMPUESTO SUCESIONES/RECAUDACION
1975-1984
(En porcentaje)



CUADRO N.º 6

PORCENTAJE DE PARTICIPACION DEL IMPUESTO DE SUCESIONES SOBRE EL TOTAL DE RECAUDACION
(Datos OCDE en %)

| | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Alemania | 0,11 | 0,23 | 0,15 | 0,15 | 0,15 | 0,14 | 0,15 | 0,17 | 0,18 | 0,19 |
| Bélgica | 0,70 | 0,66 | 0,65 | 0,70 | 0,81 | 0,74 | 0,76 | 0,63 | 0,60 | 0,58 |
| Canadá | 0,27 | 0,25 | 0,18 | 0,13 | 0,11 | 0,07 | 0,04 | 0,05 | 0,04 | 0,04 |
| España | 0,80 | 0,66 | 0,58 | 0,52 | 0,46 | 0,41 | 0,44 | 0,42 | 0,45 | 0,43 |
| EE.UU. | 1,27 | 1,31 | 1,24 | 1,12 | 1,02 | 1,05 | 0,99 | 1,11 | 0,91 | 0,78 |
| Francia | 0,63 | 0,41 | 0,42 | 0,46 | 0,47 | 0,48 | 0,55 | 0,48 | 0,49 | 0,51 |
| Inglaterra | 0,82 | 0,81 | 0,72 | 0,63 | 0,61 | 0,53 | 0,49 | 0,44 | 0,48 | 0,49 |

CUADRO N.º 7

TIPO MEDIO (CUOTA LIQUIDA/BASE LIQUIDABLE)
(Porcentaje)

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|------|------|------|------|------|------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 19,64 | 0,16 | 0,02 | 1,20 | 1,40 | 0,08 | 0,29 | 22,80 |
| 100.000 a 500.000 | 34,1 | 0,67 | 0,03 | 2,27 | 2,02 | 0,14 | 0,52 | 40,07 |
| 500.000 a 1.000.000 | 12,06 | 0,33 | 0,02 | 0,93 | 0,74 | 0,06 | 0,22 | 14,36 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 8,55 | 0,28 | 0,01 | 0,72 | 0,38 | 0,04 | 0,11 | 10,09 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 3,31 | 0,16 | — | 0,29 | 0,21 | 0,02 | 0,08 | 4,07 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 1,71 | 0,08 | — | 0,12 | 0,16 | 0,03 | 0,03 | 2,13 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 1,22 | 0,02 | — | 0,10 | 0,05 | 0,00 | 0,03 | 1,42 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 0,70 | 0,03 | 0,01 | 0,08 | 0,00 | 0,00 | 0,01 | 0,84 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 0,64 | 0,02 | — | 0,09 | 0,01 | — | 0,01 | 0,77 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 0,40 | 0,00 | — | 0,02 | 0,01 | — | 0,01 | 0,44 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 0,28 | 0,00 | — | 0,02 | 0,08 | — | 0,00 | 0,39 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 0,34 | 0,01 | — | 0,02 | 0,08 | — | 0,01 | 0,46 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 1,26 | 0,02 | — | 0,15 | 0,07 | — | 0,01 | 1,52 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 0,34 | 0,00 | 0,00 | 0,02 | 0,03 | — | 0,01 | 0,40 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 0,20 | — | — | 0,01 | — | — | — | 0,21 |
| más de 100.000.000 | 0,05 | — | — | — | — | — | — | 0,05 |
| Total | 85,09 | 1,80 | 0,09 | 6,03 | 5,25 | 0,39 | 1,34 | 100,00 |

se refiere a la totalidad de los ingresos de carácter coactivo, incluyendo no sólo los tributos estatales, regionales y locales, sino también las cotizaciones a la seguridad social.

Son de destacar dos aspectos importantes:

1. El poco peso relativo del impuesto respecto del total de ingresos fiscales. El país en que mayor importancia presenta, Japón, supera discretamente el 1 por 100 en 1984, último año del que se dispone de estadísticas (8).

2. Tendencia generalizada a la pérdida de la ya de por sí pequeña importancia del impuesto. El gráfico 2 muestra cómo en los países indicados, a excepción de Alemania y Francia, donde parece que existe una cierta estabilidad, el *ratio* va disminuyendo, llamando poderosamente la atención el fuerte descenso de Estados Unidos, país

en el cual el índice resulta ser de los superiores.

No es, por tanto, aventurado afirmar que el impuesto sobre sucesiones es un tributo de escasa importancia en los sistemas fiscales actualmente en vigor, no sólo por su escaso potencial recaudatorio sino también por ser una figura cuyo objeto y fundamento teórico no resultan tan obvios y definidos como antaño.

III. ANALISIS DEL COMPORTAMIENTO DEL IMPUESTO

Los datos más sobresalientes del impuesto general sobre sucesiones nunca han visto la luz pública, a pesar de haber sido utilizados por el Ministerio de Hacienda en los estudios económicos que han precedido a la elaboración del actual proyecto de ley

del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Desconocemos si los proyectos anteriores (1977 y 1983) han utilizado datos análogos que permitieran una evaluación cuantitativa de los efectos económicos susceptibles de ser introducidos por la normativa que en aquellos días se estudiaba. Es lógico pensar que así fuera.

El conocimiento de la distribución de las transmisiones por tramos y grado de parentesco, tanto de las porciones hereditarias como de la base imponible, cuota, etcétera, es imprescindible para dar respuesta a preguntas tan fundamentales como quién, cómo, cuánto y cuándo se paga, preguntas cuya respuesta tienen derecho a conocer todos los contribuyentes.

Los datos que a continuación se exponen tratan de dar una visión más completa del comportamiento del tributo que la que

CUADRO N.º 8
DISTRIBUCION DE LAS PORCIONES HEREDITARIAS
(Porcentaje)

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------|--------|--------|--------|
| | 1 | 2 | 4 | 5 | 7 |
| 0 a 500.000 | 63,52 | 46,11 | 51,55 | 65,15 | 60,45 |
| 500.000 a 2.500.000 | 14,18 | 18,33 | 15,42 | 14,09 | 16,42 |
| 1.100.000 a 2.000.000 | 10,05 | 15,56 | 11,94 | 7,24 | 8,21 |
| 2.000.000 a 5.000.000 | 7,35 | 14,44 | 8,46 | 8,00 | 10,45 |
| más de 5.000.000 | 4,90 | 5,56 | 6,63 | 5,52 | 4,48 |
| Total | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |

pueda desprenderse del simple análisis de la serie recaudatoria. Han sido elaborados a través del tratamiento informático de una muestra de aproximadamente el 20 por 100 de la población total correspondiente a las transmisiones *mortis-causa* de 1985, muestra suficientemente amplia que, sin duda, permite realizar un análisis en profundidad del actual IGS.

La información se ofrece en los cuadros 7 a 16, clasificada por tramos de base imponible, es decir, considerando exclusivamente las *porciones hereditarias*, dejando para un posterior estudio la distribución del *caudal relicto*, dadas las dificultades que presenta la fuente de datos utilizada, que ofrecería información de gran interés (9). Junto a la base imponible, los cuadros se clasifican también por el grado de parentesco que une al causante con el causahabiente. Estos grados corresponden a las siete tarifas que se aplican en el IGS:

1. Descendientes legítimos y cónyuges.
2. Ascendientes legítimos
3. Descendientes y ascendientes por afinidad.
4. Colaterales de segundo grado.

5. Colaterales de tercer grado.
6. Colaterales de cuarto grado.
7. Colaterales de grado más distante y personas que no tengan parentesco.

El concepto de base imponible coincide con el definido en el texto legal y demás normas complementarias, por lo que queda excluido el denominado «patrimonio familiar mobiliario y agrícola» a que se refiere el artículo 15 del Decreto-ley 8/66. También es necesario aclarar que las transmisiones de seguros reciben tratamiento separado de la cuantía hereditaria. Ambos hechos reflejan fielmente el proceso liquidatorio seguido por la Administración tributaria, por lo que los datos presentados se ciñen a la realidad de la gestión del impuesto. Debido a la estructura de los datos, en el caso de seguros la base imponible considerada viene disminuida en la exención correspondiente.

1. Distribución de las porciones hereditarias

El cuadro n.º 7 presenta la distribución porcentual del número de porciones hereditarias que ha tenido lugar durante 1985 o, dicho

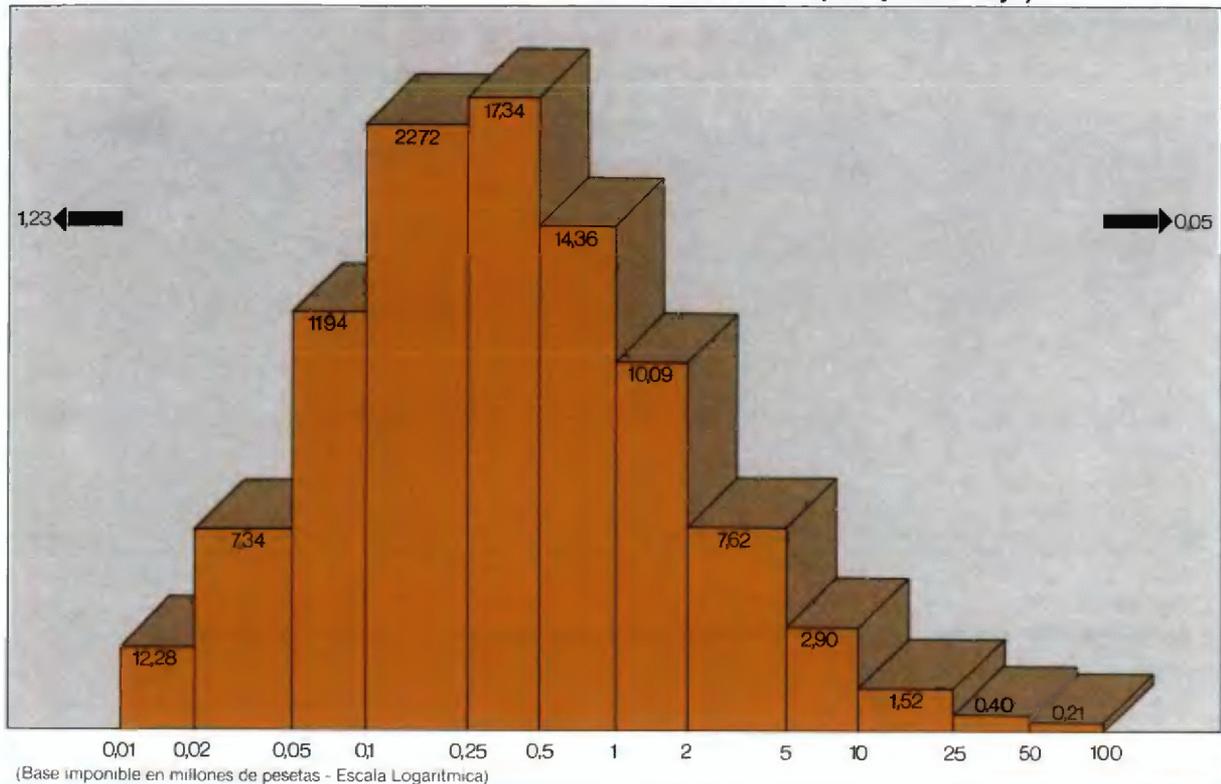
de otra manera, el número de adquirentes por sucesiones *mortis-causa* a efectos liquidatorios. Puede observarse la baja valoración de las bases imponibles, lo que constituye uno de los mayores problemas del actual impuesto: el 63 por 100 de las porciones hereditarias resultan inferiores a 500.000 pesetas, y casi el 90 por 100 no llegan a los dos millones de pesetas.

Considerando la distribución por tipos de parentesco, el 85 por 100 corresponde a descendientes legítimos y cónyuges (tarifa 1), cosa a todas luces lógica, seguido, a gran distancia, por los colaterales de segundo grado (tarifa 4) con un 6,03 por 100, tercer grado (tarifa 5) con 5,25 por 100, ascendientes (tarifa 2) con 1,80 por 100 y extraños (tarifa 7) con 1,34 por 100; los descendientes y ascendientes por afinidad y los colaterales de cuarto grado (tarifas 3 y 6 respectivamente) ocupan una porción residual, no llegando entre ambos al 0,50 por 100.

En el cuadro n.º 8 se ofrecen las distribuciones de las porciones hereditarias para cada uno de los cinco tipos de parentesco más importantes. Cada columna se refiere al total de porciones heredi-

GRAFICO 3

DISTRIBUCION DE LAS PORCIONES HEREDITARIAS (En porcentaje)

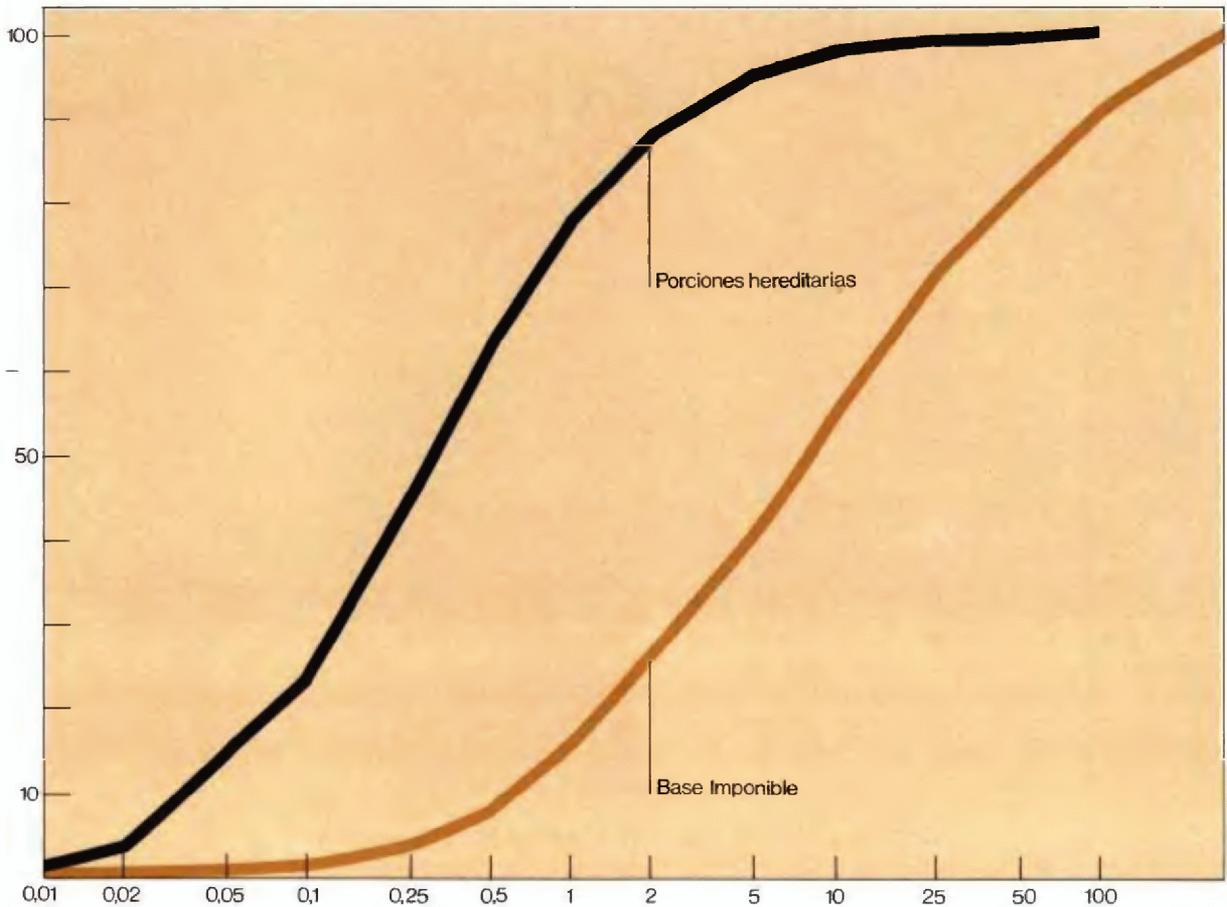


CUADRO N.º 9

DISTRIBUCION DE LAS BASES IMPONIBLES (Porcentaje)

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|------|------|------|------|------|------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 0,73 | 0,01 | 0,00 | 0,04 | 0,05 | 0,00 | 0,01 | 0,84 |
| 100.000 a 500.000 | 5,99 | 0,13 | 0,00 | 0,41 | 0,35 | 0,03 | 0,09 | 7,01 |
| 500.000 a 1.000.000 | 5,99 | 0,16 | 0,01 | 0,47 | 0,36 | 0,03 | 0,12 | 7,14 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 8,39 | 0,30 | 0,01 | 0,69 | 0,38 | 0,05 | 0,11 | 9,91 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 5,61 | 0,27 | — | 0,49 | 0,35 | 0,04 | 0,14 | 6,90 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 4,08 | 0,18 | — | 0,29 | 0,38 | 0,08 | 0,07 | 5,08 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 3,77 | 0,08 | — | 0,30 | 0,15 | 0,01 | 0,11 | 4,41 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 2,66 | 0,13 | 0,04 | 0,30 | 0,01 | 0,01 | 0,04 | 3,19 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 2,86 | 0,11 | — | 0,41 | 0,06 | — | 0,03 | 3,47 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 2,07 | 0,02 | — | 0,09 | 0,05 | — | 0,04 | 2,26 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 1,66 | 0,02 | — | 0,14 | 0,46 | — | 0,02 | 2,30 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 2,22 | 0,07 | — | 0,15 | 0,54 | — | 0,09 | 3,07 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 13,37 | 0,26 | — | 1,77 | 0,73 | — | 0,10 | 16,24 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 8,31 | 0,08 | 0,08 | 0,36 | 0,72 | — | 0,15 | 9,71 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 9,29 | — | — | 0,27 | — | — | — | 9,56 |
| más de 100.000.000 | 8,92 | — | — | — | — | — | — | 8,92 |
| Total | 85,91 | 1,80 | 0,14 | 6,19 | 4,61 | 0,24 | 1,10 | 100,00 |

GRAFICO 4
DISTRIBUCIONES ACUMULADAS
(En porcentaje)



(Base imponible en millones de pesetas - Escala Logarítmica)

tarias correspondiente al grado de parentesco señalado. De esta manera, se puede apreciar cómo para la tarifa 2 (ascendientes legítimos) las herencias son de mayor cuantía: el 20 por 100 de ellas son superiores a dos millones de pesetas, mientras que para otros grados de parentesco son del 12,25 por 100 (tarifa 1), 15,9 por 100 (tarifa 4), 13,52 por 100 (tarifa 5) y 14,93 por 100 (tarifa 7).

El gráfico 3 (histograma) muestra la distribución de las porciones hereditarias utilizando una escala logarítmica en el eje horizontal (bases imponibles). Puede observarse una ligera asimetría hacia la derecha, asimetría que hubiera parecido muy acusada de no haberse utilizado este tipo de escala: la media de las porciones se sitúa en 1.444.000 pesetas, mientras que la mediana en 314.700 pesetas.

Ello representa que el 50 por 100 se concentra en bases imponibles muy bajas (inferiores a 314.700 pesetas), mientras que el 50 por 100 restante resulta muy repartido a lo largo de la escala.

CUADRO N.º 10

BASES IMPONIBLES MEDIAS
(Miles de pesetas)

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|--------|--------|--------|--------|-------|--------|---------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 54 | 57 | 77 | 50 | 49 | 46 | 52 | 53 |
| 100.000 a 500.000 | 251 | 284 | 199 | 260 | 252 | 299 | 259 | 253 |
| 500.000 a 1.000.000 | 717 | 729 | 716 | 726 | 702 | 745 | 750 | 717 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 1.416 | 1.523 | 1.250 | 1.383 | 1.460 | 1.542 | 1.435 | 1.419 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 2.448 | 2.387 | — | 2.468 | 2.425 | 2.155 | 2.549 | 2.446 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 3.451 | 3.395 | — | 3.512 | 3.337 | 3.248 | 3.572 | 3.442 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 4.473 | 4.667 | — | 4.395 | 4.676 | 4.929 | 4.569 | 4.481 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 5.487 | 5.407 | 5.190 | 5.617 | 5.574 | 5.009 | 5.341 | 5.489 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 6.483 | 6.468 | — | 6.375 | 6.826 | — | 6.068 | 6.472 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 7.480 | 7.600 | — | 7.360 | 7.553 | — | 7.544 | 7.479 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 8.503 | 8.415 | — | 8.540 | 8.330 | — | 8.641 | 8.470 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 9.549 | 9.485 | — | 9.414 | 9.776 | — | 9.624 | 9.583 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 15.357 | 16.190 | — | 16.608 | 15.019 | — | 13.835 | 15.472 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 35.439 | 34.113 | 35.158 | 31.191 | 38.868 | — | 32.234 | 35.424 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 66.647 | — | — | 58.092 | — | — | — | 66.371 |
| más de 100.000.000 | 256.194 | — | — | — | — | — | — | 256.194 |
| Total | 1.457 | 1.447 | 2.161 | 1.480 | 1.269 | 897 | 1.184 | 1.444 |

CUADRO N.º 11

DISTRIBUCION DE LAS BASES LIQUIDABLES
(Porcentaje)

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|------|------|------|------|------|------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 0,77 | 0,00 | 0,00 | 0,04 | 0,05 | 0,00 | 0,01 | 0,89 |
| 100.000 a 500.000 | 6,12 | 0,10 | 0,01 | 0,42 | 0,40 | 0,03 | 0,11 | 7,19 |
| 500.000 a 1.000.000 | 6,00 | 0,13 | 0,01 | 0,50 | 0,42 | 0,04 | 0,13 | 7,23 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 8,25 | 0,21 | 0,01 | 0,77 | 0,44 | 0,05 | 0,12 | 9,85 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 5,52 | 0,16 | — | 0,53 | 0,40 | 0,04 | 0,16 | 6,81 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 3,74 | 0,12 | — | 0,32 | 0,44 | 0,09 | 0,08 | 4,79 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 3,45 | 0,06 | — | 0,34 | 0,18 | 0,01 | 0,12 | 4,17 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 2,67 | 0,07 | 0,04 | 0,27 | 0,01 | 0,01 | 0,04 | 3,12 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 2,78 | 0,07 | — | 0,47 | 0,07 | — | 0,03 | 3,43 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 1,77 | 0,00 | — | 0,09 | 0,06 | — | 0,04 | 1,96 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 1,44 | 0,02 | — | 0,16 | 0,54 | — | 0,02 | 2,18 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 1,89 | 0,05 | — | 0,18 | 0,63 | — | 0,10 | 2,85 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 12,83 | 0,08 | — | 2,05 | 0,85 | — | 0,11 | 15,92 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 8,40 | 0,09 | 0,09 | 0,42 | 0,83 | — | 0,17 | 10,01 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 9,01 | — | — | 0,31 | — | — | 0,00 | 9,32 |
| más de 100.000.000 | 8,92 | — | — | — | — | — | 0,00 | 10,30 |
| Total | 84,93 | 1,18 | 0,16 | 6,87 | 5,32 | 0,28 | 1,26 | 100,00 |

2. Distribución de las bases imponibles

El cuadro n.º 9 recoge la distribución de las bases imponibles según los diferentes grados de parentesco. La cifra de cada celda representa el porcentaje que, del total de la base imponible declarada (43.062 millones de pesetas para la muestra utilizada), le corresponde al tramo considerado para un grado de parentesco determinado. Así, la base imponible global declarada en herencias a favor de descendientes (tarifa 1) inferiores a 100.000 pesetas supone el 0,73 por 100 de la base sometida a gravamen.

En este caso, las porciones hereditarias (casi el 90 por 100) inferiores a dos millones de pesetas sólo aportan el 25 por 100 del total de la base imponible, mientras que las porciones superiores a diez millones de pesetas (que representan el 2,18 por 100 del total) aportan el 44,43 por 100 de la base.

El gráfico 4 presenta las distribuciones acumuladas de porciones y de base imponible y el gráfico 5 muestra la curva de Lorenz, que revela una distribución poco igualitaria de las porciones (el índice de Gini es 0,784, muy superior al que se obtiene a partir de las bases imponibles del IRPF). En la forma de la curva están presentes dos factores que no pueden separarse: por un lado, se pone de manifiesto la más desigual distribución de la riqueza; por otro, está jugando también el fenómeno anteriormente comentado de la infravaloración de las bases imponibles.



3. Las bases imponibles medias

Las bases imponibles medias se han obtenido dividiendo la base total de cada tramo y grado de parentesco por el número de porciones correspondiente. Su distribución queda reflejada en el cuadro n.º 10, donde las cuantías se refieren a miles de pesetas. En primer lugar, cabe destacar que la media del ejercicio 1985 asciende a 1.444.000 pesetas, lo que vuelve a corroborar las reducidas valoraciones aplicadas. En segundo lugar, que la media correspondien-

te a las herencias a favor de descendientes resulta de 1.457.000 pesetas, cuantía próxima a la media global, como consecuencia de la preponderancia absoluta de este grado de parentesco. La media más alta corresponde a transmisiones a favor de descendientes y ascendientes por afinidad (2.161.000 pesetas), pero no es representativa como consecuencia del exiguo número de herencias liquidadas con la tarifa 3.

Volvemos a insistir en que las bases reflejadas corresponden a valores muy inferiores a los reales, no sólo por el comportamiento de

CUADRO N.º 12

PORCENTAJE MEDIO DE REDUCCION EN LA BASE IMPONIBLE

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|-------|------|-------|------|------|------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 8,42 | 44,64 | 0,00 | 10,40 | 2,51 | 0,00 | 0,38 | 8,06 |
| 100.000 a 500.000 | 11,53 | 33,66 | 0,00 | 10,37 | 1,03 | 0,16 | 0,29 | 11,15 |
| 500.000 a 1.000.000 | 13,15 | 30,26 | 0,00 | 7,94 | 0,48 | 0,00 | 0,16 | 12,28 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 14,80 | 38,10 | 0,00 | 3,40 | 0,25 | 0,00 | 0,55 | 13,92 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 14,73 | 49,74 | — | 6,36 | 0,00 | 0,00 | 0,35 | 14,39 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 20,60 | 41,65 | — | 4,57 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 18,31 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 20,73 | 26,17 | — | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 18,17 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 13,10 | 54,56 | 0,00 | 22,39 | 0,00 | 0,00 | 6,58 | 15,29 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 15,80 | 38,77 | — | 1,84 | 0,00 | — | 0,00 | 14,41 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 25,78 | 90,00 | — | 9,62 | 0,00 | — | 0,00 | 24,67 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 24,66 | 0,00 | — | 0,00 | 0,00 | — | 0,00 | 17,77 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 26,23 | 30,05 | — | 0,00 | 0,00 | — | 2,60 | 19,66 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 16,84 | 73,59 | — | 0,00 | 0,00 | — | 0,00 | 15,06 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 12,41 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | — | 0,00 | 10,63 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 15,95 | — | — | 0,00 | — | — | — | 15,50 |
| más de 100.000.000 | 0,00 | — | — | — | — | — | — | 0,00 |
| Total | 14,34 | 43,18 | 0,00 | 3,80 | 0,16 | 0,02 | 0,58 | 13,34 |

CUADRO N.º 13

**DISTRIBUCION DE LAS CUOTAS LIQUIDAS
(Porcentaje)**

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|------|------|-------|-------|------|------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 0,21 | 0,00 | 0,00 | 0,07 | 0,12 | 0,01 | 0,04 | 0,44 |
| 100.000 a 500.000 | 2,26 | 0,05 | 0,01 | 0,74 | 0,94 | 0,09 | 0,33 | 4,42 |
| 500.000 a 1.000.000 | 2,60 | 0,08 | 0,02 | 0,97 | 1,06 | 0,10 | 0,44 | 5,27 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 4,04 | 0,13 | 0,02 | 1,61 | 1,13 | 0,16 | 0,42 | 7,52 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 2,93 | 0,10 | — | 1,21 | 1,05 | 0,12 | 0,58 | 5,98 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 2,07 | 0,08 | — | 0,74 | 1,24 | 0,27 | 0,28 | 4,67 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 1,97 | 0,04 | — | 0,80 | 0,50 | 0,04 | 0,44 | 3,79 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 1,56 | 0,04 | 0,09 | 0,63 | 0,04 | 0,04 | 0,15 | 2,55 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 1,65 | 0,05 | — | 1,04 | 0,21 | — | 0,12 | 3,07 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 1,05 | 0,00 | — | 0,21 | 0,18 | — | 0,15 | 1,59 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 0,87 | 0,02 | — | 0,38 | 1,51 | — | 0,09 | 2,87 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 1,14 | 0,04 | — | 0,42 | 1,82 | — | 0,37 | 3,79 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 9,34 | 0,07 | — | 5,10 | 2,55 | — | 0,42 | 17,47 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 7,84 | 0,10 | 0,24 | 1,10 | 2,57 | — | 0,66 | 12,51 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 9,67 | — | — | 0,87 | — | — | — | 10,54 |
| más de 100.000.000 | 13,49 | — | — | — | — | — | — | 13,49 |
| Total | 62,70 | 0,81 | 0,37 | 15,89 | 14,92 | 0,84 | 4,47 | 100,00 |

CUADRO N.º 14

**TIEMPO MEDIO TRANSCURRIDO ENTRE LA FECHA DE TRANSMISION Y LA DE PRESENTACION
(Meses)**

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|------|------|------|------|------|------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 29,2 | 13,5 | 14,9 | 24,2 | 22,0 | 20,2 | 14,4 | 28,1 |
| 100.000 a 500.000 | 21,0 | 13,6 | 7,8 | 21,6 | 17,7 | 11,0 | 13,8 | 20,6 |
| 500.000 a 1.000.000 | 14,2 | 11,1 | 29,0 | 13,2 | 12,6 | 5,5 | 6,3 | 13,9 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 11,9 | 10,5 | 3,0 | 10,6 | 8,0 | 18,5 | 12,6 | 11,6 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 8,1 | 6,6 | — | 10,3 | 7,4 | 0,0 | 8,9 | 8,2 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 8,4 | 9,2 | — | 14,7 | 21,1 | 6,3 | 10,2 | 9,9 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 8,3 | 3,7 | — | 12,6 | 4,7 | 6,0 | 5,3 | 8,3 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 7,6 | 4,8 | 5,0 | 16,2 | 2,9 | 5,8 | 7,6 | 8,3 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 6,7 | 6,8 | — | 4,9 | 5,8 | — | 14,0 | 6,5 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 5,6 | 0,0 | — | 3,8 | 4,9 | — | 14,0 | 5,7 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 6,9 | 7,6 | — | 3,1 | 12,5 | — | 2,9 | 7,9 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 6,5 | 5,7 | — | 11,3 | 4,4 | — | 3,1 | 6,2 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 6,0 | 6,3 | — | 5,9 | 7,3 | — | 20,5 | 6,1 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 7,3 | 3,0 | 6,0 | 7,1 | 6,0 | — | 4,5 | 7,1 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 7,0 | — | — | 8,9 | — | — | — | 7,0 |
| más de 100.000.000 | 5,2 | — | — | — | — | — | — | 5,2 |
| Total | 11,3 | 11,3 | 12,1 | 17,8 | 16,4 | 12,3 | 11,8 | 18,8 |

CUADRO N.º 15

**TIPO EFECTIVO (CUOTA LIQUIDA/BASE IMPONIBLE)
(Porcentaje)**

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 5,16 | 3,72 | 27,65 | 28,33 | 42,78 | 45,91 | 59,67 | 9,27 |
| 100.000 a 500.000 | 6,61 | 6,85 | 32,09 | 31,77 | 46,73 | 52,71 | 61,20 | 11,04 |
| 500.000 a 1.000.000 | 7,61 | 8,00 | 35,43 | 36,22 | 51,27 | 56,46 | 66,72 | 12,92 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 8,44 | 7,73 | 38,19 | 40,99 | 52,12 | 61,81 | 69,20 | 12,28 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 9,15 | 6,42 | — | 42,85 | 52,47 | 60,31 | 70,83 | 15,18 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 8,86 | 7,75 | — | 44,15 | 57,13 | 62,81 | 73,00 | 16,11 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 9,13 | 10,20 | — | 47,09 | 57,56 | 62,99 | 73,09 | 15,04 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 10,26 | 6,09 | 43,86 | 36,55 | 57,91 | 63,05 | 68,40 | 14,02 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 10,10 | 8,73 | — | 43,86 | 58,29 | — | 73,71 | 15,48 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 8,91 | 1,17 | — | 43,11 | 59,67 | — | 74,16 | 12,34 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 9,14 | 14,41 | — | 48,50 | 57,03 | — | 74,40 | 21,79 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 8,98 | 10,04 | — | 48,45 | 58,50 | — | 72,59 | 21,61 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 12,21 | 4,57 | — | 50,26 | 60,90 | — | 75,55 | 18,82 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 16,49 | 22,53 | 51,08 | 53,34 | 62,22 | — | 77,40 | 22,55 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 18,22 | — | — | 56,49 | — | — | — | 19,30 |
| más de 100.000.000 | 26,45 | — | — | — | — | — | — | 26,45 |
| Total | 12,77 | 7,81 | 46,69 | 44,94 | 56,57 | 60,05 | 71,28 | 17,50 |

CUADRO N.º 16

**TIPO MEDIO (CUOTA LIQUIDA/BASE LIQUIDABLE)
(Porcentaje)**

| Tramos de B.I. (pesetas) | TIPO DE PARENTESCO | | | | | | | Total |
|--------------------------|--------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 0 a 100.000 | 5,61 | 6,72 | 27,65 | 31,62 | 43,89 | 45,91 | 59,90 | 10,08 |
| 100.000 a 500.000 | 7,48 | 10,32 | 32,09 | 35,45 | 47,21 | 52,80 | 61,38 | 12,42 |
| 500.000 a 1.000.000 | 8,76 | 11,48 | 35,43 | 39,35 | 51,52 | 56,46 | 66,82 | 14,72 |
| 1.000.000 a 2.000.000 | 9,90 | 12,48 | 38,19 | 42,43 | 52,25 | 61,81 | 69,59 | 15,42 |
| 2.000.000 a 3.000.000 | 10,74 | 12,78 | — | 45,76 | 52,47 | 60,31 | 71,08 | 17,73 |
| 3.000.000 a 4.000.000 | 11,15 | 13,28 | — | 46,26 | 57,13 | 62,81 | 73,00 | 19,72 |
| 4.000.000 a 5.000.000 | 11,52 | 13,81 | — | 47,09 | 57,56 | 62,99 | 73,09 | 18,38 |
| 5.000.000 a 6.000.000 | 11,81 | 13,41 | 43,86 | 47,09 | 57,91 | 63,05 | 73,22 | 16,55 |
| 6.000.000 a 7.000.000 | 11,99 | 14,26 | — | 44,68 | 58,29 | — | 73,71 | 18,09 |
| 7.000.000 a 8.000.000 | 12,01 | 11,71 | — | 47,70 | 59,67 | — | 74,16 | 16,38 |
| 8.000.000 a 9.000.000 | 12,13 | 14,41 | — | 48,50 | 57,03 | — | 74,40 | 26,50 |
| 9.000.000 a 10.000.000 | 12,18 | 14,35 | — | 48,45 | 58,50 | — | 74,52 | 26,90 |
| 10.000.000 a 25.000.000 | 14,69 | 17,32 | — | 50,26 | 60,90 | — | 75,55 | 22,16 |
| 25.000.000 a 50.000.000 | 18,83 | 22,53 | 51,08 | 53,34 | 62,22 | — | 77,40 | 25,23 |
| 50.000.000 a 100.000.000 | 21,68 | — | — | 56,49 | — | — | 0,00 | 22,84 |
| más de 100.000.000 | 26,45 | — | — | — | — | — | 0,00 | 26,45 |
| Total | 14,91 | 13,75 | 46,69 | 46,72 | 56,66 | 60,06 | 71,69 | 20,19 |

los contribuyentes a la hora de declarar y de la Administración al aplicar sus baremos, sino también por la propia normativa del impuesto y del derecho civil (especialmente en el régimen de ganancias), factores todos ellos que influyen en el alejamiento de las bases imponibles de las cuantías efectivamente percibidas por los causahabientes.

4. Distribución de la base liquidable

Siendo conscientes de utilizar términos no contenidos en la Ley del impuesto, denominamos *base liquidable* a la base imponible minorada en las reducciones que procedan con el fin de aplicar la escala de gravamen correspondiente. La diferencia entre ambas da una idea de las reducciones aplicadas conforme al artículo 20 del impuesto. El cuadro n.º 11 mues-

tra la distribución de las aquí denominadas bases liquidables (el total de la muestra asciende a 37.316 millones de pesetas) con una media de 1.251.000 pesetas, frente a 1.444.000 pesetas de base imponible. El cuadro n.º 12 resulta más ilustrativo, al ofrecer el porcentaje medio de reducción de la base imponible (10). Como dato más relevante, puede apreciarse la importancia de las reducciones aplicadas a las porciones hereditarias a favor de ascendientes legítimos (una reducción media del 43,18 por 100) tratándose, en su mayor parte, de cantidades percibidas en razón de pólizas de seguros de vida.

5. Distribución de la cuota líquida y deuda tributaria total

El cuadro n.º 13 contiene la distribución de la cuota líquida, po-

niéndose de manifiesto que el 54 por 100 de la misma es aportado por las porciones hereditarias superiores a diez millones de pesetas, que representan el 2,18 por 100 de todas las porciones y el 44,43 por 100 de la base imponible, mientras que las porciones inferiores a dos millones de pesetas (casi el 90 por 100 del total) sólo aportan el 17,65 por 100 de la cuota. Esta distribución denuncia los inadecuados tipos de las siete tarifas y recargos aplicados al impuesto, resultando una cuota media de 253.000 pesetas.

La deuda tributaria total se obtiene agregando a la cuota líquida los recargos, intereses de demora, sanciones, etc., que suponen, por término medio, un 8,12 por 100 de incremento. Sin embargo este porcentaje es mayor para las porciones hereditarias de menor cuantía y va disminuyendo conforme aumenta la base imponible. La razón de este comportamiento hay

que buscarla en los plazos de presentación y los recargos ligados a los mismos. Así, el cuadro n.º 14 presenta el tiempo medio transcurrido entre la fecha de transmisión y la de presentación; como puede apreciarse hay, con algunas excepciones, una tendencia a la disminución del tiempo transcurrido según aumenta el tamaño de la herencia.

Por último, en los cuadros números 15 y 16 se obtienen los tipos efectivos y los tipos medios como relación entre la cuota líquida y la base imponible y liquidable respectivamente. Como es lógico, dada la estructura progresiva de la tarifa, éstos tienden a aumentar conforme lo hace el tamaño de la porción hereditaria y el grado del parentesco entre el causante y el causahabiente; sin embargo, hay oscilaciones, sobre todo en los tipos efectivos, debido a las reducciones de la base imponible. El tipo efectivo medio para el conjunto de las herencias estudiadas es del 17,5 por 100.

La inadecuación de las tarifas resulta altamente pronunciada en los grados de parentesco más lejanos, donde los tipos efectivos son superiores al 43 por 100 para tamaños ridículos de porciones hereditarias, poniéndose de manifiesto su bajo grado de progresividad: en el caso de herencias a favor de extraños (tarifa 7) los tipos crecen sólo 17,5 puntos en un margen superior a cincuenta millones de pesetas, siendo gravados desde las primeras pesetas con el 59 por 100.

NOTAS

(1) FUENTES QUINTANA, Enrique, Prólogo a la reedición de *Estadística de los Presupuestos Generales del Estado y de los resultados que ha ofrecido su liquidación. Años 1890-91 a 1907*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

(2) SARMIENTO UCEDA, Carlos, «Impuesto General sobre Sucesiones: estudio de la serie estadística 1900-1976 sobre las herencias y su tributación», *Hacienda Pública Española*, número 46, Madrid, 1977.

(3) DEL VALLE ALONSO, Gabriel, «Análisis crítico de las tarifas del Impuesto sobre las Sucesiones», en *El impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 1279 a 1339, Madrid, 1977.

(4) SARMIENTO UCEDA, Carlos, *op. cit.*

(5) *Estadística de los Presupuestos Generales del Estado...*, *op. cit.*, pág. 479.

(6) En el Presupuesto para 1986 se rompe con este criterio, incluyendo exclusivamente los tributos cedidos o a ceder durante el ejercicio.

(7) Para un estudio comparativo, véase ZURDO y RUIZ DE AYÚCAR, *El impuesto sobre sucesiones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

(8) En el resto de los países de la OCDE esta relación resulta ser en 1984:

| | % |
|---------------------|------|
| Australia | 0,02 |
| Austria | 0,15 |
| Bélgica | 0,60 |
| Dinamarca | 0,41 |
| Finlandia | 0,28 |
| Grecia | 1,00 |
| Irlanda | 0,30 |
| Italia | 0,20 |
| Japón | 1,06 |
| Holanda | 0,44 |
| Nueva Zelanda | 0,25 |
| Noruega | 0,08 |
| Portugal | 0,77 |
| Suecia | 0,25 |
| Suiza | 0,80 |
| Turquía | 0,23 |

(9) El proceso necesario para llevar a cabo esta clasificación consistiría en detectar todas las transmisiones procedentes de un mismo causante y repetir el tratamiento informático.

(10) Es decir, para cada una de las casillas de la tabla se calcula:

$$\frac{\text{base imponible} - \text{base liquidable}}{\text{base imponible}} \times 100$$