

L'impost de successions i donacions: un tribut a reformar

Josep M Durán

Universitat de Barcelona

Institut d'Economia de Barcelona

1

Introducció

L'impost de successions, tot i ser un dels impostos més antics dels sistemes fiscals (ja existia en l'època de l'antiga Roma), actualment té un paper molt secundari en els sistemes fiscals moderns per la seva baixa recaptació. Així, durant els darrers anys el seu pes mitjà sobre el PIB tant per al conjunt de països de l'OCDE com de la Unió Europea (15) ha estat només del 0,2%, i al voltant del 0,5% si es valora respecte del total d'ingressos tributaris de les administracions públiques.

Això no obstant, i malgrat la seva poca importància recaptatòria, l'impost de successions es manté en els sistemes fiscals de la majoria de països, i amb freqüència ocupa un paper rellevant en els debats polítics i en els estudis econòmics. Lògicament, aquest debat no el genera el seu pes recaptatori, sinó, sobretot, l'efecte de l'impost sobre dos principis generals de la imposició com són l'equitat i l'eficiència. En efecte,

l'impost de successions grava una manifestació de capacitat econòmica i, a més, és considerat per alguns autors com un instrument necessari per assolir una redistribució de la renda més igualitària i assegurar la igualtat efectiva entre les persones; d'altres, en canvi, opinen que l'impost és una font de distorsions en el comportament de les persones que perjudica l'eficiència de l'economia i, per tant, el creixement econòmic. En conseqüència, el tractament que la fiscalitat ha de donar a les transmissions gratuïtes de béns forma part del debat polític i econòmic actual.

En aquest article s'estudia l'impost de successions, en concret, s'analitza quins són els arguments més rellevants que es donen per justificar-ne l'aplicació i s'explica com es configura l'impost en el sistema comparat, amb l'objectiu de reflexionar sobre el seu futur en el sistema fiscal espanyol.

Per això, a més d'aquesta introducció, l'article s'estructura en tres apartats i unes breus conclusions. En l'apartat número 2 s'analitza l'impost des del punt de vista dels principis de l'equitat, l'eficiència i l'administració dels impostos. Es tracta d'una visió de l'impost

en relació amb aquests principis generals de la imposició que pot servir per a qualsevol país, tot i que sovint l'explicació es fa pensant en la situació actual de l'impost de successions a Espanya. En aquest apartat s'estudien també dues qüestions particulars especialment rellevants, com són els tractaments especials que l'impost preveu per a les empreses familiars i les dificultats d'assegurar-ne l'aplicació en un món globalitzat. A continuació, en l'apartat 3 de l'article es mostren quines són les característiques generals més rellevants que s'observen en els impostos sobre successions del sistema comparat, en concret, de setze països amb una situació econòmica semblant a la nostra. Dins d'aquest apartat, per la seva semblança amb la situació espanyola actual, es comenta amb més detall l'experiència de l'impost a Austràlia i al Canadà als anys vuitanta, període en què l'impost va desaparèixer en ambdós països. Seguidament, en l'apartat 4 es fan unes reflexions sobre quin és el paper que aquest impost pot tenir dins del sistema fiscal espanyol. L'article finalitza amb unes breus conclusions.

2

Impost de successions i principis generals de la imposició

L'impost de successions grava els guanys de capital lucratiu o gratuïts que obté una persona física¹. Així, si un fill, després de la mort del seu pare, rep els béns que aquest tenia en el seu patrimoni en el moment de morir, el fill obté gratuïtament un guany de capital gravat per l'impost. Tot i que és més freqüent que el guany gratuït es produeixi com a conseqüència de la mort d'una persona (per això es parla de transmissions *mortis causa*), també es dona quan, per exemple, un pare fa, en vida, una donació a favor del seu fill. Així, el guany gratuït també pot derivar-se d'una

1. Els guanys de capital poden ser onerosos o gratuïts. Els primers es produeixen, per exemple, quan unes accions comprades per 20 es venen a 30. En aquest cas hi ha un guany de 10, però per rebre les 30 unitats monetàries aquesta persona ha hagut de vendre les accions. Per contra, en els guanys gratuïts o lucratiu no es dona res a canvi.

transmissió *inter vivos*. Atès que no tindria sentit gravar només les adquisicions *mortis causa* (només d'avançar la transmissió gratuïta del patrimoni d'una persona a un moment anterior al de la seva mort, es podria eludir el pagament de l'impost), l'impost grava tant les successions com les donacions².

A continuació, s'analitza l'impost de successions des del punt de vista dels dos principis generals de la imposició més importants, l'equitat i l'eficiència, tot i que també es farà una breu menció al seu paper com a instrument en la gestió d'altres impostos.

2.1 L'equitat com a justificació de l'impost de successions

Relacionat amb l'equitat, un primer argument en defensa de l'impost de successions es fonamenta en el principi de la capacitat econòmica. Així, una persona que rep una herència obté un increment en el seu patrimoni que posa de manifest un augment en la seva capacitat de pagament. De fet, segons la definició de renda de Haig-Simons –sens dubte, la més seguida en l'àmbit hisendístic i que ha inspirat els tradicionals impostos sobre la renda dels països industrialitzats– s'entén per renda el valor monetari de l'augment net en la capacitat de consum d'una persona durant un període de temps. Per tant, d'acord amb la definició de Haig-Simons, les herències no són més que un tipus de renda que una persona rep durant un període de temps, que significa un augment en la seva capacitat de pagament i que, en conseqüència, també ha de tributar. Ara bé, per raons històriques i per les circumstàncies específiques que originen aquests guanys de capital, les herències es graven en un impost específic, diferent de l'impost general sobre la renda, com és l'impost de successions. En definitiva, i d'acord amb aquest argument, de la mateixa manera que una persona tributa quan

2. Això no obstant, d'ara en endavant només mencionaré les successions, per comoditat i perquè, en la pràctica, són molt més freqüents, tot i que la majoria de comentaris es poden aplicar també a les donacions.

percep un salari fruit del seu treball, o uns dividendes, o uns interessos derivats dels seus estalvis, sembla lògic que quan una persona obté una herència també tributi per l'augment que experimenta la seva capacitat de pagament. El que succeeix és que aquest tipus de renda es grava en un impost diferent, complementari al de la renda.

Lligat també al principi de l'equitat, un segon argument que amb freqüència es dóna en defensa de l'impost és el seu paper redistributiu de la riquesa. Des d'aquest punt de vista, el gravamen de les herències és una manera de reduir les desigualtats socials i econòmiques, i d'assolir una més gran igualtat d'oportunitats entre els individus. Per tant, segons aquest argument, l'impost hauria de ser progressiu a fi d'obtenir una desitjada redistribució de la riquesa que permeti reduir les desigualtats i evitar que la propietat de la riquesa es perpetui en les mateixes mans.

Aquests dos són els arguments relacionats amb l'equitat que amb més freqüència es donen per justificar la imposició de les successions, tot i que també són criticats per altres autors.

2.2

L'eficiència i l'impost de successions

Des del punt de vista de l'eficiència, l'impost de successions pot tenir conseqüències tant en el comportament del causant com en el dels hereus. D'una banda, l'existència d'un impost de successions pot incidir, sens dubte, sobre el comportament del causant abans de la seva mort. Cal plantejar-se, per exemple, si un pare de família estalviarà més o menys com a conseqüència de l'impost. Consumirà més perquè de poc serveix estalviar per als fills, si aquests han de pagar un impost de successions, o precisament perquè els fills hauran de pagar l'impost cal estalviar més per tal que l'herència, després de pagar l'impost, el resulti prou elevada? Igualment, si l'impost no tracta de la mateixa manera tots els béns i drets patrimonials del causant, potser el pare canvia la composició del seu patrimoni

perquè així, el dia de demà, els fills tributin menys. D'altra banda, l'impacte de l'impost sobre l'eficiència també es pot analitzar des del punt de vista de l'hereu, ja que, sens dubte, el fet d'alterar l'import net de l'herència (després de pagar l'impost) també pot incidir en el comportament de l'hereu (deixar de treballar i viure de l'herència, invertir els diners heretats, etc.). En definitiva, igual com succeeix amb tot impost que no sigui de capitació o de suma fixa, l'impost de successions genera inevitablement uns costos d'eficiència (allò que des d'un punt de vista teòric es diu *pèrdua de benestar*) i l'objectiu en la configuració de l'impost haurà de ser reduir al màxim aquestes ineficiències.

Suposem, per exemple, un cas extrem amb un impost de successions a un tipus de gravamen del 100%. Aquest impost seria equivalent a prohibir les herències, perquè la totalitat de l'herència aniria destinada a pagar l'impost. Si això fos així, sembla lògic pensar que serien molt pocs els que deixarien béns en herència i que, arribades a una certa edat, les persones tindrien un clar incentiu a consumir el patrimoni acumulat, amb la idea de gaudir d'allò que han estalviat en lloc que en gaudeixi el sector públic³. Certament, es tracta d'un cas extrem, però crec que serveix per posar de manifest com un tipus impositiu massa elevat pot, clarament, originar uns costos d'eficiència molt elevats (per exemple, disminució de l'estoc de capital, pèrdua de productivitat). Ara bé, el nivell final de l'impost no només es fixarà pensant en l'eficiència, sinó que també dependrà de la prioritat que s'atorgui al principi de l'equitat i, en particular, a l'objectiu redistributiu.

2.3

Tractaments particulars en l'impost: especial referència al patrimoni empresarial

Un requisit per poder complir amb l'equitat és que tots els béns que integren el patrimoni del causant

3. Lògicament, per tal que un impost d'aquest tipus es pogués aplicar, les donacions també haurien de gravar-se de la mateixa forma.

rebin el mateix tractament⁴. Certament, un tractament desigual segons quins siguin els tipus de béns rebuts va en contra de l'equitat, tant horitzontal (tractar igual els que són iguals) com vertical (tractar diferent els que són diferents). Això no obstant, aquest tractament igual no és sempre possible en la pràctica. Una primera condició per poder-lo complir és que tots els béns integrants d'una herència es valorin d'acord amb un mateix criteri, en concret, el valor de mercat. Lògicament, si dins l'herència trobem unes accions que cotitzen en borsa o uns saldos bancaris, resulta molt senzill i directe conèixer el seu valor de mercat. Però, en canvi, si per exemple trobem béns immobles comprats pel causant fa vint anys, joies ja rebudes en herència pel causant o un ordinador adquirit fa quinze mesos, la determinació del valor de mercat d'aquests béns es complica. Per això, és freqüent que s'apliquin criteris administratius que, d'una forma més o menys senzilla, però imperfecta, permeten obtenir uns valors aproximatius dels de mercat. Ens trobem, per tant, amb un primer problema derivat de la valoració dels béns rebuts.

En l'impost de successions també podem trobar altres tractaments especials per a certes modalitats d'estalvi, com, per exemple, l'habitatge habitual, però sens dubte la qüestió que darrerament ha rebut més atenció és el tractament del patrimoni productiu, el que habitualment es coneix com a *transmissió de l'empresa familiar*.

Quan una persona rep en herència un patrimoni que el causant tenia afecte a una activitat econòmica desenvolupada per ell mateix es planteja el dubte sobre què succeirà amb aquella activitat. Continuarà l'hereu, o els hereus, amb l'exercici de l'activitat econòmica del causant? és la pregunta que ràpidament sorgeix.

4. Un tema diferent és que el tractament difereixi segons la relació entre el causant i l'hereu, aspecte que, com es veurà en l'anàlisi del sistema comparat, és molt freqüent, perquè en aquest cas sí que sembla just que el tractament fiscal sigui més oneros per a aquelles persones que tenen menys relació amb el causant, com ara parents llunyans o estranys. Tot i això, la realitat és sens dubte complexa i podríem trobar casos d'amics molt propers que tingueren una estreta relació afectiva amb el causant, però que, en canvi, a efectes de l'impost siguin tractats com estranys.

Lògicament, la resposta va més enllà del que és la fiscalitat, ja que els hereus seguiran, o no, l'activitat dependent de molts altres aspectes extrafisicals (per exemple, la viabilitat econòmica, l'interès personal en l'activitat, el coneixement de la mateixa, etc.). Des de la perspectiva de l'impost, però, el tret que interessa destacar és com pot incidir l'impost de successions sobre aquesta decisió i sobre el futur de l'activitat. I és que pot succeir que l'hereu vulgui realment seguir amb l'exercici de l'activitat, però que la quota de l'impost a pagar li ho impedeixi o que l'obligui a endetar-se per poder fer front al pagament, amb l'impacte negatiu que això pot tenir sobre la situació financera de l'empresa i la seva viabilitat futura. Per tant, pensant en l'economia d'un país i, en conseqüència, d'acord amb el principi d'eficiència, sembla que és bo atorgar un tractament fiscal favorable quan es transmeten aquest tipus de béns patrimonials a fi d'assegurar-ne l'ús productiu. Tanmateix, això ens porta a un conflicte entre objectius (el que es coneix com relació d'intercanvi o *trade-off*), en concret, entre equitat i eficiència.

Realment sembla justificat des del punt de vista de l'eficiència econòmica reconèixer un tractament especial per a la transmissió de les empreses familiars. És cert que així es pot facilitar la successió empresarial, habitualment ja prou difícil per sí mateixa. En aquest cas, però, cal replantejar-se el paper redistributiu de l'impost, perquè sens dubte la realitat demostra que els patrimonis d'un cert nivell estan afectes a activitats econòmiques. Certament, podem afirmar que tots els patrimonis més o menys elevats estan sempre incorporats a empreses, ja sigui perquè realment s'exerceixi una activitat econòmica, ja perquè es disposa dels mitjans necessaris per organitzar el patrimoni com una activitat econòmica per poder gaudir d'un tractament fiscal especial (això no només per raons de l'impost de successions, sinó també per diferències que es donen entre l'impost de societats i el de renda, o per l'existència de tractaments especials a l'impost sobre el patrimoni). En conseqüència, no és que aquí es vulgui criticar aquests avantatges fiscals concedits a les empreses familiars (una altra cosa és com es configuren aquests dins de l'impost), però sí que es vol desta-

car que si aquests s'apliquen, llavors el paper redistributiu de l'impost perd bàsicament el seu sentit. I si el paper redistributiu deixa de ser important, això significa que també ho és una tarifa molt progressiva, perquè finalment el que pot passar és que l'efecte real de l'impost sigui regressiu, en contra del que una tarifa nominal progressiva pot suggerir. La progressivitat real ve donada pels tipus impositius efectius i no pas per tipus nominals. Per això, en la meua opinió, la introducció de tractaments especials sobre les transmissions de patrimonis empresarials ha de significar un canvi radical en l'objectiu de l'impost, deixant de banda l'argument redistributiu, per centrar-se en l'argument de la capacitat de pagament: una manifestació de la capacitat econòmica es grava en un impost diferent al de la renda perquè té una naturalesa especial i amb uns tipus que, per la mateixa configuració de l'impost i a fi d'evitar més distorsions i inequitats (tant horitzontals com verticals), no poden ser elevats.

2.4

L'impost de successions com a instrument de gestió d'altres impostos

La tributació a l'impost de successions obliga a fixar el valor dels béns adquirits, generalment, el valor de mercat en el moment de la defunció del causant. Lògicament, el contribuent tindrà un incentiu a declarar un valor més petit a fi de pagar menys i l'Administració encarregada del tribut haurà de preveure els mitjans per comprovar la certesa dels valors declarats. En qualsevol cas, gràcies a l'impost de successions s'estableix un valor dels béns adquirits.

El valor del bé adquirit gratuïtament és important a efectes fiscals, no només per l'impost de successions, sinó també perquè determinarà el guany de capital a tributar en cas d'una transmissió posterior. En efecte, si un bé rebut en herència es ven posteriorment a un valor superior al d'adquisició (el declarat en l'impost de successions), el contribuent haurà de tributar en el seu impost sobre la renda pel guany de capital oneros obtingut. Per tant, l'impost de successions dona una informació que en un moment posterior, a efectes de

l'impost sobre la renda, pot ser útil.

La possible eliminació de l'impost de successions pot permetre declarar un valor d'adquisició elevat (no s'hauria de pagar res) per així tributar menys a renda, o fins i tot no tributar, pensant que en un període posterior es transmet el bé rebut en herència. En conseqüència, caldria preveure alguna manera alternativa de valoració dels béns rebuts o de comprovació dels valors declarats.

2.5

L'impost de successions en un món globalitzat

El procés actual derivat de l'anomenada globalització, i que, sens dubte, va molt més enllà del que pot ser estrictament econòmic, també té conseqüències en l'àmbit de la tributació. És prou coneguda la dificultat que tenen els països a l'hora de voler gravar el capital, una base prou mòbil com per desplaçar-se sense dificultat entre països per tal d'assolir una millor tributació, en molts casos nul·la. Aquesta problemàtica, que principalment s'estudia des de la perspectiva de la imposició de la renda, no es pot oblidar que també afecta la imposició sobre la riquesa, en especial, els impostos sobre el patrimoni i successions. Aquest últim, a diferència del de patrimoni, no es paga periòdicament, sinó només quan es produeix una transmissió *mortis causa*, la qual, per la seva pròpia naturalesa, habitualment només es produeix de tant en tant. Tanmateix, això no significa pas que les persones (tant el transmissor com els potencials hereus) que poden resultar afectades per l'impost de successions en un futur més o menys proper (és impossible conèixer exactament quan) no pensin sobre les conseqüències que això tindrà i, per tant, intentin planificar la successió. De fet, la realitat demostra que això és així amb molta freqüència, i en especial entre aquelles persones amb un nivell de riquesa més elevat. Per això, un impost de successions elevat pot tenir un important impacte tant sobre les pràctiques d'elusió fiscal –això és, dins la legalitat d'un país, però aprofitant les diferències de tractament– com d'evasió fiscal –és a dir, fora de la legalitat.

No es pot ignorar que aquesta és la realitat i que el capital pot fugir amb molta facilitat cap a territoris on difícilment podrà ser detectat, almenys de moment, i no sembla pas que això pugui canviar en el futur proper. I el pitjor, des d'un punt de vista de la recaptació dels impostos, és que això no només té efectes sobre l'impost de successions, sinó també sobre el de la renda, el de societats o el del patrimoni, perquè aquests impostos també perden recaptació en la mesura que el capital i el seu rendiment ja es troben fora del control de l'autoritat d'un país. Per tant, en un món globalitzat com l'actual no es pot menysprear l'efecte en el nivell de frau fiscal que pot produir un impost de successions elevat.

3

L'impost de successions en el sistema comparat

3.1

Característiques de l'impost de successions en el sistema comparat

A l'estudi s'han considerat les experiències en la imposició de les herències de setze països desenvolupats, en concret, tretze països europeus (Alemanya, Àustria, Bèlgica, Finlàndia, França, Holanda, Irlanda, Itàlia, Luxemburg, Noruega, Portugal, Regne Unit i Suècia), més el Canadà, els Estats Units d'Amèrica i Austràlia.

L'anàlisi d'aquestes experiències permet obtenir les característiques més freqüents que trobem actualment en la configuració de l'impost de cada país. Són aspectes comuns generals que cal destacar per la seva rellevància, però és important tenir ben present que cada normativa estableix tractaments específics o peculiaritats que, pel seu grau de concreció, s'escapen de l'objectiu d'aquest article, tot i que en ocasions poden ser determinants a l'hora d'estimar la quota final de l'impost. Els elements més rellevants de l'impost de cada país es resumeixen al quadre 1. A continuació, se'n comenten les característiques generals més significatives:

- L'impost sobre successions s'aplica actualment en tots els països analitzats, excepte en quatre casos: Austràlia, que el va eliminar l'any 1983, el Canadà el 1986 i, més recentment, Itàlia el 2001 i Portugal el 2004⁵. Els casos australià i canadenc es tracten específicament en un epígraf posterior per l'interès que poden tenir des d'una perspectiva espanyola. A Itàlia, les transmissions *mortis causa* deixen de tributar en tots els casos, amb independència del grau de parentiu amb el causant, mentre que a Portugal la no tributació es limita a les transmissions *mortis causa* a favor del cònjuge, els descendents i els ascendents. A Itàlia, la no subjecció s'estén a les donacions entre membres d'una mateixa família (inclosos els col·laterals fins al quart grau de parentiu) i a Portugal, a les donacions a favor del cònjuge, els descendents i els ascendents. En qualsevol cas, l'efecte final a Portugal és equivalent a parlar de l'eliminació de l'impost, perquè els que es deixen de gravar són els casos més freqüents. Tot i que es tracta de dues recents reformes importants, em sembla que encara és massa aviat com per poder afirmar que l'experiència d'Itàlia i Portugal posa de manifest una tendència generalitzada en els països desenvolupats a eliminar l'impost, a diferència del que, per exemple, es produeix clarament en un altre impost sobre la riquesa, com és l'impost sobre el patrimoni⁶.
- Majoritàriament, l'impost recau sobre la part de l'herència que rep cada causahavent. Per tant, cada

5. Als Estats Units està prevista la reducció de l'impost federal de successions de manera gradual durant el període 2001-2009 fins arribar a l'eliminació total l'any fiscal 2010. Tanmateix, les peculiaritats del sistema parlamentari americà dificulten que el Senat pugui aprovar canvis legislatius permanents (amb una duració superior a deu anys), raó per la qual l'eliminació es preveu només per a l'any 2010, de manera que l'any 2011 l'impost federal quedaria restablert en el sistema fiscal americà amb la configuració de l'impost de l'any 2001 (Joint Economic Committee, 2003). En qualsevol cas, aquesta reforma només afecta l'impost federal, i no els impostos dels diferents estats que també graven les successions.

6. Per exemple, dins de la Unió Europea (15), actualment només s'exigeix l'impost sobre el patrimoni en cinc estats membres, que són Finlàndia, França, Luxemburg i Suècia, a més d'Espanya. Dels països considerats aquí, a més dels quatre anteriors, només Noruega exigeix també l'impost, tot i que està previst de reformar-lo properament i reduir-ne l'import amb la idea final d'eliminar-lo en un període més ampli de temps.

persona tributa en funció del guany de capital grauit que obté. Això no obstant, en dos casos, als Estats Units i al Regne Unit, l'impost grava el patrimoni net del causant. És a dir, es tributa pels béns deixats en herència com un tot, amb independència del nombre de beneficiaris. Aquesta segona alternativa es coneix en el camp hisendístic com *impost sobre el cabal relict*, mentre que la primera s'anomena *impost sobre les porcions hereditàries*.

- En el càlcul de la quota de l'impost a pagar es té en compte la relació de parentiu de l'hereu amb el causant. Així, com més proper sigui el grau de parentiu menys es paga, i al revés. Els cònjuges (incloses les parelles de fet reconegudes) són el col·lectiu que, habitualment, rep un tractament més favorable. Dos casos extrems recents els trobem a Suècia i el Regne Unit, on les adquisicions *mortis causa* dels cònjuges queden exemptes totalment del pagament de l'impost (al Regne Unit, també les transmissions *inter vivos*)⁷. El següent col·lectiu més ben tractat per l'impost és el constituït pels descendents del causant. De fet, en alguns països tenen el mateix tractament fiscal que els cònjuges. Els ascendents, germans i altres parents propers (el grau de parentiu considerat varia segons els casos) també gaudeixen d'un tractament favorable, tot i que menys generós que el dels cònjuges i descendents⁸. Els tractaments més avantatjosos es configuren tant amb reduccions més grans a la base com amb tarifes menys progressives. Per exemple, a Irlanda la reducció per cònjuges i descendents és vint vegades més gran que l'aplicable a hereus estranys i a Bèlgica, a la regió valona, el tipus marginal màxim que suporten aquests últims pot ser cinquanta punts superior al dels parents propers.
- La transmissió d'empreses o negocis familiars rep un tractament especial en alguns dels països estu-

diats, com ara Alemanya, Bèlgica, Finlàndia, França o Irlanda. Lògicament, la configuració i l'import d'aquest tractament especial difereix entre països. Així, per exemple, Alemanya fixa l'exempció plena fins a un valor màxim de 225.000 euros i per a l'excés la reducció és d'un 35%. A Finlàndia els actius de les empreses tributen només per un valor representatiu del 40% del valor de mercat, que és el criteri normal de valoració a l'impost. A França es fixa una reducció del 50% sobre el valor del béns afectes a l'activitat econòmica i a Irlanda del 90%. En qualsevol cas, per poder gaudir d'aquests avantatges és freqüent exigir el compliment de certs requisits, tant en el moment de l'adquisició com durant un període posterior.

- El criteri de valoració de les herències és, com a norma general, el preu de mercat. Per tant, la base de l'impost prové de la suma dels valors dels béns menys l'import del deutes (quan aquests formin part de l'herència) i de certes despeses deduïbles (com ara les despeses de funeral). Així mateix, és molt freqüent tenir en compte les donacions que el causant hagués efectuat durant un determinat període anterior al de la seva mort, que varia segons els països, amb la finalitat de reduir l'impacte de la progressivitat de l'impost.
- El mateix impost que grava les successions també grava les donacions, habitualment amb els mateixos tipus impositius que les successions, però a vegades amb alguna diferència sobre l'import de les reduccions aplicables, que llavors són més reduïdes.

A més d'aquestes característiques generals, que com veiem coincideixen en molts casos amb les de l'impost espanyol actual, dins dels països analitzats trobem algunes peculiaritats que també mereixen ser destacades:

7. Atès que l'impost britànic recau sobre el cabal relict, l'exempció s'aplica reduint de la quantia total de l'herència la part atribuïble al cònjuge i tributant, per tant, per la quantia restant de l'herència.

8. A Alemanya, dins dels hereus que reben un tractament favorable per parentiu s'inclou el cònjuge divorciat del causant. A Finlàndia succeeix el mateix quan les persones divorciades tenen fills en comú.

- Existeixen altres tractaments específics per a determinats tipus de béns o drets que formin part de l'herència, però que obeeixen a aspectes més particulars de cada país. Per exemple, a Àustria, els actius que generen interessos sotmesos a una

retenció alliberadora en la font (per exemple, comptes bancaris), no tributen en l'impost de successions. Aquest tractament s'origina pel manteniment del secret bancari a Àustria, ja que dificulta que, efectivament, es pugui controlar el compliment de l'impost. Per això, aquests interessos queden gravats a un tipus del 25% mitjançant una retenció en la font, que llavors ja no cal declarar en l'impost sobre la renda i, a més, la seva transmissió *mortis causa* queda exempta de tributació.

- Als Estats Units coexisteixen dos tipus d'impostos de successions, el federal i el de cada estat. L'impost federal és, com s'ha dit abans, un impost que grava el patrimoni net del causant. En canvi, l'impost dels estats es pot configurar tant com un impost sobre cabal relict (patrimoni del causant) o com un impost sobre la porció hereditària que rep cada individu, segons ho fixi cada estat.
- A Bèlgica, la normativa és diferent segons la regió. Les diferències es donen tant en les reduccions com en les tarifes a aplicar i poden ser importants. Per exemple, en el cas de transmissions *mortis causa* entre cònjuges i parents en línia directa, la tarifa de la regió flamenca fixa tres trams a uns tipus marginals del 3%, 9% i 27%, respectivament. En la regió valona, la tarifa consta de nou trams amb uns tipus marginals que van del 3% al 30%. Finalment, la regió de Brussel·les estableix sis trams, amb uns tipus marginals entre el 3% i el 30%. El tractament del patrimoni empresarial que compleix certs requisits també presenta diferències entre regions. En totes tres rep un tractament favorable, però diferent. Així, a la regió flamenca pot quedar exempt de tributar; en canvi, a la regió valona i a la de Brussel·les, tributa al tipus mínim del 3%.

3.2

La desaparició de l'impost de successions a Austràlia i el Canadà: una problemàtica similar a l'espanyola?

Les experiències d'Austràlia i del Canadà són interessants i penso que cal tenir-les en compte des de la

perspectiva espanyola i catalana actual, caracteritzada perquè algunes comunitats autònomes no graven la transmissió gratuïta entre cònjuges i de pares a fills. A Austràlia existia l'impost de successions des del 1914. S'exigia tan a nivell federal com dels estats. Això no obstant, el 1978, l'estat de Queensland va suprimir l'impost estatal amb l'objectiu d'atraure empresaris i grans fortunes del sud del país. Efectivament, la supressió de l'impost va ser un èxit i va provocar un flux constant de gent jubilada procedent dels estats del Sud de Victòria i Nova Gal·les del Sud per evitar l'impost. Aquesta mesura va ser seguida ràpidament per la supressió de l'impost federal, segons sembla per raons electorals, el mateix 1978. Per tal de frenar el flux migratori cap a l'estat de Queensland, els altres estats d'Austràlia van acabar suprimint gradualment l'impost. L'any 1983 no existia ja cap impost sobre successions a Austràlia. En quatre anys, des de l'eliminació a l'estat de Queensland, l'impost va acabar desapareixent a tot el país. La competència fiscal entre estats va produir el que en la literatura acadèmica es coneix amb l'expressió *race to the bottom*, és a dir, una *cursa cap a baix*, que en aquest cas va significar la desaparició de l'impost.

Al Canadà, les circumstàncies que van portar a la desaparició de l'impost de successions són semblants. L'impost existia a escala provincial des del 1892 i a nivell federal des de la Segona Guerra Mundial. L'any 1972, però, el Govern federal va eliminar el seu impost de successions, fet que va ser aprofitat per les províncies per augmentar el seu impost, excepte en el cas d'Alberta, que ja abans l'havia eliminat i que es va convertir en una mena de paradís fiscal dins del Canadà a efectes de l'impost de successions. Aquesta situació va provocar una forta pressió per part dels ciutadans de les altres províncies cap als seus governants per tal que els eliminessin l'impost de successions. Durant els anys setanta l'impost va anar desapareixent progressivament a les diferents províncies. El Quebec va ser l'última província a eliminar l'impost, l'any 1986.

4

El futur de l'impost de successions a Espanya: unes breus reflexions

En l'actualitat, a Espanya hi ha quatre comunitats autònomes que no graven, o pràcticament no ho fan, les transmissions *mortis causa* a favor dels cònjuges, descendents i ascendents, com són els dos territoris forals (Navarra i el País Basc), més Cantàbria i La Rioja. A més, set comunitats tampoc no graven les herències rebudes pels fills menors de 21 anys, en concret, Astúries, Balears, Castella-Lleó, Galícia, Madrid, Múrcia i València, i totes aquestes, excepte Astúries, tenen el compromís polític, adquirit pel Partit Popular en la campanya electoral a les eleccions autonòmiques del 2003, d'estendre la no tributació a totes les transmissions *mortis causa* a favor del cònjuge, descendents i ascendents. Per tant, sembla que en un futur no gaire llunyà més de la meitat de comunitats espanyoles no gravarà la gran majoria de les transmissions *mortis causa*. En aquest sentit, caldrà veure què succeeix amb l'impost en aquelles comunitats que el volen seguir mantenint, perquè, certament, poden experimentar dificultats pràctiques a l'hora d'intentar aplicar-lo.

El punt de connexió establert per la normativa de cessió de l'impost a les CA, que determina quina comunitat té dret a quedar-se amb la recaptació de l'impost i, per tant, quina normativa autonòmica és aplicable, és la residència habitual del causant en el moment de la seva defunció. Per tant, per poder assegurar el compliment de l'impost, les CA hauran de vigilar que no es produeixin canvis ficticis de residència purament per raons fiscals perquè, si això succeeix, la comunitat autònoma on efectivament resideixi el causant es trobarà amb el problema de no poder exigir l'impost de successions i, a més, de perdre també la recaptació de l'impost de renda i de l'impost de patrimoni corresponents als anys en què encara visqui la persona que hagi canviat ficticiament la residència.

Això no obstant, tal com demostra l'experiència australiana, aquests canvis de residència també poden ser reals. Segurament, això és més difícil pensant en la cul-

tura espanyola i en el baix grau de mobilitat de les persones, però sí que en determinats casos pot ser més senzill. Pensem, per exemple, en jubilats que només amb allargar l'estada en el territori d'una segona residència puguin aconseguir el canvi efectiu de lloc de residència. En definitiva, sigui fictici o sigui real, la qüestió és que aquests canvis de residència habitual es poden donar. En aquest sentit, no deixa de ser significatiu que l'única comunitat governada pel Partit Socialista que no grava les transmissions *mortis causa* a favor de fills menors de 21 anys sigui Astúries, que, geogràficament, està envoltada per comunitats que tampoc no les graven.

Per tant, en aquest context, penso que qualsevol comunitat autònoma que vulgui mantenir l'impost el que ha de fer és modificar-lo i racionalitzar-lo. L'impost espanyol actual data d'una llei del 1987, aprovada en un context polític i econòmic molt diferent, en què l'objectiu clarament redistributiu té un paper principal en la configuració de l'impost. Així es manifesta en l'exposició de motius de la llei i així es constata amb l'aplicació conjunta d'una tarifa progressiva i dels coeficients per patrimoni preexistent, aspecte innovador aquest darrer en el sistema comparat (com hem pogut veure en l'apartat anterior, cap altre país no ho preveu). Malgrat que poden haver-hi arguments econòmics en defensa de les reduccions específiques aprovades posteriorment –sobretot pel que fa a la transmissió de l'empresa familiar i, en segon terme, de l'habitatge habitual–, cal reconèixer, però, que van introduir inequitats en el tractament de l'impost. Així, segons la naturalesa dels béns rebuts, la quantia a pagar pot diferir sensiblement. En el tema de l'empresa familiar segurament hi havia raons per justificar algun tipus de tractament especial, però, en no modificar el conjunt de l'impost, aquestes reduccions provoquen unes inequitats molt fortes, agreujades pel manteniment d'una tarifa i d'uns coeficients multiplicadors molt progressius. En definitiva, podem dir que un impost molt progressiu i oneros va servir per justificar certs tractaments especials de col·lectius molt sensibles a l'impost, però deixant de banda tota la resta de casos, sense pràcticament millorar la reducció general per a parents més propers ni modificar la

tarifa ni els coeficients multiplicadors.

En conclusió, sembla necessari reformar l'impost i racionalitzar-lo introduint un tractament més homogeni dels béns; apujant la reducció general per parentiu, en especial, per cònjuge i fills (com hem vist en el sistema comparat, el seu import és generalment molt més generós); eliminant els coeficients multiplicadors per patrimoni preexistent, i reduint els tipus impositius. A més, així l'impost seria més just. En la meua opinió, això és el que s'hauria de fer per part de l'Estat o de les CA en l'ús de la seva capacitat normativa, incloent-hi aquelles que deixin de gravar les transmissions *mortis causa* a favor de cònjuge, descendents i ascendents, perquè no sembla gaire lògic no tributar res en aquests casos i, en canvi, haver de tributar molt si els causahavents són unes altres persones, com ara germans o nebots, o si l'adquisició gratuïta és fruit d'una transmissió *inter vivos*.

5

Conclusions

Generalment, l'impost de successions es defensa per raons d'equitat, tant amb relació al principi de la capacitat de pagament, com respecte de l'objectiu redistributiu. Tanmateix, si per raons d'eficiència la normativa preveu un tractament especial per a les adquisicions d'empreses familiar (tractament que, certament, sembla raonable), l'objectiu redistributiu hauria de deixar-se de banda i fixar un impost amb una tarifa més baixa que elimini distorsions i injustícies, atès que es pot afirmar que la gran majoria de patrimonis grans i mitjans, d'una manera o d'una altra, estan afectes a activitats econòmiques.

A Espanya, la no tributació de les transmissions *mortis causa* a favor del cònjuge, descendents i ascendents en diverses comunitats autònomes i la prevista ampliació a d'altres, provoca que per a aquelles comunitats que vulguin mantenir l'impost encara sigui més necessari reformar-lo, en la línia d'incrementar les reduccions generals per parentiu, disminuir la tarifa i eliminar els coeficients multiplicadors.

6

Bibliografia

ALBI, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., i ZUBIRI, I. *Economía Pública II*. 2a. edició. Ariel Economía, 2004.

COSTA, M.; DURÁN, J. M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A., i MORA, A. *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico*. Thomson-Civitas, 2003.

DIRECTION GENERALES DES IMPOTS. *La fiscalité française*. França: Ministère de l'économie des finances et de l'industrie, 2004.

INLAND REVENUE. *Inheritance tax: an introduction*. Regne Unit, 2004.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Publication 950*. Estats Units: Department of the Treasury, 2004.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Supplementary Service to European Taxation*.

JOINT ECONOMIC COMMITTEE. *The economics of the state tax: an update*. Congrés dels Estats Units, 2003.

NORWEGIAN GOVERNMENTAL COMMISSION *Tax Reform for Economic Growth and Increased Welfare*. Noruega, 2004.

OCDE. "Recent tax policy trends and reforms in OECD countries". *Tax Policy Studies*. Núm. 9 (2004).

OCDE. *Revenue Statistics 1965-2003*. (2005).

SANDFORD, C. "Taxing wealth". A: SANDFORD, C. (ed). *More key issues in tax reform*. Gran Bretanya: Fiscal Publications, 1995.

SEVILLA SEGURA, J. V. *Política y técnica tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.