



Facultad de Derecho (ICADE)

**La crítica del Impuesto sobre el Patrimonio
en las distintas autonomías con especial
incidencia en la Comunidad Valenciana**

Autor: Enrique Ortí Hueso

Tutora: Eva María Gil Cruz

Madrid

Abril 2019

RESUMEN

El Impuesto sobre el Patrimonio, de entre los llamados “impuestos patrimoniales” (patrimonio, bienes inmuebles, sucesiones y donaciones), es el más controvertido, el que más críticas recibe y el que más necesita ser revisado en profundidad a juicio de los expertos. Es llamativo que la mayoría de los países desarrollados lo hayan suprimido de su sistema fiscal. No obstante, España cuenta con el mismo en la actualidad. Esta supresión generalizada del impuesto, por parte de los países desarrollados que conforman la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, no es casualidad puesto que un amplio sector de la doctrina, así como la opinión pública, está en contra del mismo (entre otras razones porque se cree que ese mismo hecho imponible ya ha sido gravado mediante otros tributos). El objetivo de este trabajo de fin de grado es analizar la relevancia del Impuesto sobre el Patrimonio, su repercusión en el sistema tributario español, señalar los posibles problemas de constitucionalidad que pueda plantear, exponer argumentos a favor y en contra del mismo (teniendo en consideración la amplia doctrina que se ha pronunciado al respecto) y estudiar su futuro más inmediato desde un punto de vista político, contemplando las posturas de los partidos mayoritarios de nuestro país.

Palabras clave: Impuesto sobre el Patrimonio, crítica del Impuesto sobre el Patrimonio, hecho imponible y alternativas al Impuesto sobre el Patrimonio.

ABSTRACT

The Wealth Tax, comparing it with all the “wealth taxes” (wealth, real estate, successions and donations), is the most controverted one, the one that is more criticized and the one that needs to be reviewed in deep in the opinion of the experts. It is remarkable that most of the developed countries have removed it out from their tax system. Nevertheless, nowadays is still existing in Spain. This generalized removal of the tax -among the developed countries that form the OCDE- is not a coincidence because a large sector of the experts, as well as public opinion, are against the Wealth Tax -not least because it is believed that the same taxable event has already been liable by other taxes-. The aim of this final degree project is to analyze the importance of the Wealth Tax, its impact on the Spanish tax system, to point out the possible constitutional deficiencies that could have, expose the different arguments that support it or criticize it and to study its immediate future from a political perspective, taking into consideration the different political party positions.

Keywords: Wealth Tax, Wealth Tax criticism, taxable event and alternatives to the Wealth Tax.

ABREVIATURAS

AEAT Agencia Estatal de la Agencia Tributaria
CCAA Comunidades Autónomas
CE Constitución Española
CGPJ Consejo General del Poder Judicial
Ed. Editorial
EEUU Estados Unidos
FFJJ Fundamentos Jurídicos
IP Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IBI Impuesto de Bienes Inmuebles
IVTM Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
IVTNU Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía)
IVA Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT Ley General Tributaria
LIP Ley del Impuesto sobre Patrimonio
LISD Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LHL Ley de las Haciendas Locales
LOFCA Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PIB Producto Interior Bruto
PSOE Partido Socialista Obrero Español
PP Partido Popular
REAF Registro de Economistas Asesores Fiscales
STC Sentencia del Tribunal Constitucional
TC Tribunal Constitucional
TS Tribunal Supremo
TRLRHL Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
UE Unión Europea.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. BREVE REFERENCIA HISTÓRICA Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	8
2.1. El Impuesto sobre el Patrimonio desde principios del siglo XX hasta hoy.....	8
2.2. Evolución del impuesto en las distintas Comunidades Autónomas.....	12
3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	16
3.1. Ámbito de aplicación.....	16
3.2. Esquema del impuesto.....	18
3.3. Base Imponible, reglas de valoración de bienes y derechos, deudas y cargas.....	19
3.4. Límite conjunto de tributación del Impuesto sobre Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (IRPF).....	23
3.5. Bonificaciones aplicables sobre la cuota.....	24
4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. Cuestiones de constitucionalidad del Real-Decreto Ley de reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio.....	24
5. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y SU RELACIÓN CON OTROS IMPUESTOS	27
5.1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).....	29
5.2. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).....	30
5.3. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD).....	33
5.4. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).....	34

6. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN OTROS PAISES.....	35
7. ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL IMPUESTO. Posiciones doctrinales.....	38
8. ALTERNATIVAS VIABLES AL IMPUESTO.....	45
8.1. Alternativas de la Administración.....	45
8.2. Alternativas del Sujeto Pasivo.....	47
8.2.1. Residencia Fiscal.....	47
8.2.2. Donaciones a descendientes.....	48
8.2.3. Patrimonio inmobiliario afecto a actividad empresarial.....	49
8.2.4. Inversión en determinados productos financieros.....	50
9. FUTURO DEL IMPUESTO. Propuestas políticas	50
10. CONCLUSIONES	54
11. BIBLIOGRAFIA	56

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como propósito analizar el Impuesto de Patrimonio desde diversas perspectivas. Se ha seleccionado precisamente el Impuesto de Patrimonio porque de todos los impuestos existentes en el Sistema Tributario Español es el más controvertido, el que más críticas recibe y el que más necesita ser revisado en profundidad a juicio de los expertos. Pero lo que más ha suscitado mi curiosidad es el hecho de que, en las últimas décadas, casi todos los países desarrollados lo han eliminado. A pesar de ello, España no ha tomado ejemplo y todavía lo mantiene y ello, pese a que se introdujo con carácter excepcional y transitorio. Una transitoriedad que se ha mantenido durante 42 años.

El método utilizado para desarrollar este trabajo ha sido el de recoger toda la información respecto de las normas reguladoras (BOE), jurisprudencia del Tribunal Constitucional (El Derecho), Manuales de Derecho Tributario, pero fundamentalmente, doctrina, bibliografía y artículos destacados de varios autores, pues se ha buscado una perspectiva crítica y basada en el debate que suscita el impuesto, evitando una exposición pormenorizada sobre sus elementos.

Por lo tanto, los objetivos del trabajo serán el de estudiar el Impuesto de Patrimonio desde una perspectiva crítica y comparada para averiguar si realmente esta imposición se encuentra justificada o si es injusta, y el de analizar el impuesto en las distintas CCAA, con especial atención en la Comunidad Valenciana.

En cuanto a la estructura del trabajo, la primera parte va referida a los datos históricos del impuesto y la comparativa entre las distintas CCAA, con una mayor detención sobre la Comunidad Valenciana. En la segunda parte, se explica brevemente la configuración de este impuesto, haciendo hincapié en las normas de valoración de los bienes y derechos objeto de gravamen que establece la Ley reguladora del IP. En tercer lugar, se ha considerado importante dedicar un capítulo del trabajo al Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se reinstaura de nuevo el impuesto en España ya que es el tema más polémico y cuestionado de la doctrina desde el punto de vista de su constitucionalidad. Seguidamente, se realiza un estudio comparativo con las figuras tributarias afines que también gravan el patrimonio o parte de él y que concurren con este impuesto a efectos de analizar la posible existencia de duplicidad tributaria. Brevemente, se hará referencia a los países de la OCDE que han suprimido este

impuesto, siendo muy llamativo el hecho de que, actualmente, solo esté implantado en España, Suiza y Noruega. También es llamativo que, según la Fundación para el Avance de la Libertad y la Unión de Contribuyentes (2016)¹, España sea el país que cuente con el tipo impositivo máximo más elevado a nivel mundial (calculado realizando la media entre las distintas Comunidades Autónomas). Y tras exponer los argumentos a favor y en contra del impuesto, se presentarán unas posibles alternativas al mismo planteadas desde la perspectiva de la Administración y desde la del sujeto pasivo. Por último, se plantearán las propuestas de los partidos políticos mayoritarios, en vista a las próximas elecciones generales del día 28 de abril, relativas al mantenimiento de este impuesto y, en este caso, las reformas que plantean del mismo, o su supresión; pues considero que el futuro del impuesto depende totalmente del resultado de estas elecciones y las alianzas que entre los partidos políticos se puedan formar, por ello muchos autores dicen que es un impuesto "ideológico". Lo bien cierto es que el Gobierno que resulte se planteará su revisión, para mantenerlo o para suprimirlo, pues tal y como está configurado actualmente no cumple los objetivos para los que fue creado.

Muchos autores citados a lo largo de este trabajo llegan a la conclusión de que, a pesar de ser un impuesto que grava la riqueza, sin embargo, recae sólo sobre las clases medias, no sirve como instrumento de control de rentas, tiene una escasa capacidad recaudatoria y, sobre todo, plantea serias dudas de doble imposición.

2. REFERENCIA HISTÓRICA Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO

2.1. El Impuesto sobre el Patrimonio desde principios del siglo XX hasta hoy

A principios del siglo XX, en 1907, durante el reinado de Alfonso XIII, el gobierno de Antonio Maura autoriza a determinados Ayuntamientos la implantación de un impuesto especial y complementario sobre el patrimonio, si bien con muchas restricciones, el tipo máximo de este tributo no debía exceder del 0'124% y únicamente podría utilizarse esta figura impositiva con la finalidad de cubrir un eventual déficit presupuestario municipal después de agotar el resto de los ingresos locales.

¹ Cristina Berechet (2016). El Impuesto sobre el Patrimonio. Fundación para el Avance de la Libertad y Unión de Contribuyentes.

Ocho años más tarde, en 1915, Gabino Bugallal Araujo, Conde de Bugallal y Ministro de Hacienda en dos periodos durante el primer cuarto de siglo, intentó implantar, sin éxito, un Impuesto sobre el Patrimonio, otro sobre la Renta y otro sobre los Incrementos de Fortuna. Ese fallido Impuesto sobre el Patrimonio, no solo pretendía aplicarse sobre las personas físicas, sino que su pretensión abarcaba también a sociedades y otras entidades jurídicas, siendo el tipo aplicable del 0'15% (Albiñana García-Quintana, 1992)².

En 1976, se preparó el llamado "libro blanco" basándose en un estudio elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales, "Sistema Tributario Español: criterios para su reforma", solicitado por el entonces Ministro de Hacienda, Villar Mir, en el cual se aconsejaba la creación de un Impuesto sobre el Patrimonio en el que estuvieran sujetos al mismo, como ya propuso Bugallal sesenta años antes, tanto las personas físicas como las sociedades y otras entidades jurídicas, si bien, a diferencia del anterior tipo referenciado del 0'15%, se proponía uno más reducido, del 0'05%, dándole más prioridad a la función de control patrimonial que a la propia gestión recaudatoria.

Posteriormente, a finales de 1977, siendo Ministro de Hacienda Francisco Fernández Ordoñez durante el gobierno de transición de Adolfo Suarez, se introdujo en nuestro sistema tributario por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal³. Dicha Ley, en su artículo 1, establecía un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, en su artículo 6 señalaba los coeficientes multiplicadores aplicables al valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, que oscilaban entre el 2% y el 1%. Por su parte, el artículo 9 gravaba la base liquidable al tipo comprendido entre el 0'20% (porción base liquidable entre 0 y 25.000.000 de pesetas) y el 2% (en bases liquidables superiores a 2.500.000.000 de pesetas) y el artículo 11 establecía la obligación de presentar la declaración, autoliquidación e ingreso, a las personas físicas cuya base imponible fuese superior a 4.000.000 de pesetas.

² Albiñana García-Quintana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. Madrid: Tecnos.

³ Ley 50/1977, de 16 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Boletín Oficial del Estado, 274, de 10 de marzo de 2019, 27147 a 27151. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1977/11/16/pdfs/A24945-24951.pdf>

A diferencia de la propuesta elaborada por el Instituto de Estudios Fiscales, en la Ley 50/1977, la sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio era únicamente para las personas físicas, no para las sociedades y resto de entidades jurídicas, no obstante, el tipo aplicable era extraordinariamente superior al propuesto inicialmente del 0'05%, ya que oscilaba, entre el tipo mínimo del 0'20% y el máximo del 2%. La justificación de este incremento fue la grave crisis económica que azotó a España en este año, el panorama económico español era desolador (Fuentes Quintana, 2004)⁴: fuerte déficit exterior, inflación desbordada llegando al 44%, dependencia energética casi absoluta (66% de energía importada), precio del petróleo disparado pasando de 1'6 a 14 dólares barril, muchas empresas españolas endeudadas, aumento considerable del desempleo, los tipos de interés para créditos personales llegaron a sobrepasar el 20%. Ante esta grave situación, el gobierno de Adolfo Suarez decidió encargar al profesor Enrique Fuentes Quintana, vicepresidente al frente del área de economía, un documento que fue base de los memorables "Pactos de la Moncloa", fue célebre su frase: "O los demócratas acabamos con la crisis económica española o la crisis acaba con la democracia". Todas las fuerzas políticas y territoriales del momento se unieron para establecer unas bases sobre las que llevar a cabo medidas de saneamiento y reforma de la economía y la política del país, para ello era necesario la implantación de un sistema fiscal moderno que hiciese frente al gasto público que las nuevas medidas económicas y políticas proyectadas representaban y que con el sistema de impuestos indirectos del franquismo era imposible de abordar.

Posteriormente, la Ley Orgánica 8/1980 de financiación de las Comunidades Autónomas⁵ estableció los principios de la actividad financiera de las distintas autonomías ejercida en coordinación con la hacienda estatal. Concretamente, el artículo 4.1 de esta Ley, haciendo referencia al artículo 157 de la Constitución, determinaba que, entre otros, los recursos de las Comunidades Autónomas estaban constituidos por los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado y el apartado b) del artículo 11 expresamente disponía que el Impuesto sobre el Patrimonio podía ser cedido a las

⁴ Fuentes Quintana, E. (2004). Los pactos de la Moncloa y la Constitución de 1978. Fuentes Quintana, E. *Economía y economistas españoles* (págs. 163-238). Barcelona: Galaxia Gutenberg: Círculo de Lectores

⁵ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado, 236, de 11 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Comunidades Autónomas. Finalmente, el artículo 19, atribuía a las mismas, competencia normativa para la determinación del mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones del impuesto.

Once años después, la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio⁶ ponía fin al carácter excepcional y transitorio de este tributo, conceptualizaba sus bases y cuotas, con unos tipos que oscilaban entre el 0'20 y 2'50% y en su disposición adicional primera establecía que la cesión del rendimiento de este impuesto a las diversas Comunidades Autónomas se regiría por la correspondiente Ley de Cesión. Con esta Ley se ponía fin a la función principal que hasta ese momento tenía el impuesto, como instrumento censal y de control del Impuesto sobre la Renta del las Personas Físicas (IRPF) y se abría a otros objetivos tales como conseguir una mayor equidad, distribución de la renta y la riqueza, gravando adicionalmente la mayor capacidad económica que la posesión de un patrimonio supone.

En agosto de 2008, inmersos en plena crisis financiera, el gobierno de Jose Luís Rodríguez Zapatero, aprueba la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio con efectos desde el 1 de enero de 2008, mediante una bonificación estatal del 100% de la cuota. Poco duró esta medida, ya que el Real Decreto-Ley 13/2011⁷ restableció de nuevo el impuesto, aunque con carácter temporal, exclusivamente para los ejercicios 2011 y 2012.

A pesar de esta temporalidad bienal, la aplicación de este Impuesto sobre el Patrimonio se ha ido prorrogando desde el año 2013 hasta la actualidad mediante las sucesivas Leyes de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado. A título de ejemplo, la Ley 6/2018 lo implantó para el año 2018.

En aras del principio de seguridad jurídica y tratando de justificar la extraordinaria y urgente necesidad de un Real Decreto-Ley para regular esta materia, el actual gobierno

⁶ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado, 136, de 11 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392&tn=2&p=20151030>

⁷ Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Boletín Oficial del Estado, 224, de 11 de marzo de 2019, 98863 a 98866. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-14809>

de Pedro Sánchez ha dictado el Real Decreto-Ley 27/2018⁸ por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral y se mantiene el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2019, suprimiéndose, por tanto, la bonificación del 100% sobre la cuota de este tributo para el 2019 y trasladando nuevamente esta bonificación total al próximo año 2020.

No obstante, la actual ministra de Hacienda, María Jesús Montero, anunció el pasado mes de enero que finalizaban las prórrogas anuales, tras presentar en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019. Señaló que el Impuesto sobre el Patrimonio se consolidaba y por tanto adquiriría permanencia en lo sucesivo.

Mientras este trabajo se estaba realizando, el Congreso de los Diputados rechazó esos Presupuestos de 2019, se han disuelto las Cortes y se han convocado las elecciones generales para el próximo 28 de abril.

Así pues, si ya resultaba este impuesto un tributo controvertido, que aparecía y desaparecía a merced de los gobiernos y las circunstancias eventuales de la economía y la política del país, se puede decir que a partir de ahora su futuro continúa siendo incierto.

2.2. Evolución del impuesto en las distintas Comunidades Autónomas

Como he expuesto en el apartado anterior, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto estatal cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas que tienen capacidad normativa para regularlo y variar algunos elementos del mismo, tales como el mínimo exento, el tipo de gravamen aplicable, las deducciones y bonificaciones, las exenciones; a pesar de ello, dado su carácter temporal no exento de polémica, muchas Comunidades han mantenido el impuesto según la regulación estatal.

En este apartado se analiza la evolución por Comunidades del mínimo exento y de las bases liquidables mínimas y máximas con sus tipos correspondientes aplicables a los

⁸ Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. Boletín Oficial del Estado, 314, de 11 de marzo de 2019, 129863 a 129874. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-17991

ejercicios 2007 y 2018. Se han escogido estos ejercicios por ser el 2007, el previo a la supresión del impuesto que llevó a cabo el gobierno de Jose Luís Rodríguez Zapatero mediante la correspondiente bonificación de la cuota del 100% y el 2018, por ser el más actual pues como he referido anteriormente, los Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 no han sido aprobados en el Congreso de los Diputados.

CUADRO 1: Evolución del mínimo exento por CC.AA.

CC.AA.	Mínimo Exento	
	2007	2008
Estatal	108.182,18 €	700.000,00 €
Andalucía	108.182,18 €	700.000,00 €
Aragón	108.182,18 €	400.000,00 €
Asturias	108.182,18 €	700.000,00 €
Baleares	108.182,18 €	700.000,00 €
Canarias	120.000,00 €	700.000,00 €
Cantabria	150.000,00 €	700.000,00 €
Castilla y León	108.182,18 €	700.000,00 €
Castilla la Mancha	108.182,18 €	700.000,00 €
Cataluña	108.200,00 €	500.000,00 €
Extremadura	108.182,18 €	500.000,00 €
Galicia	108.200,00 €	700.000,00 €
Madrid	112.000,00 €	700.000,00 €
Murcia	108.182,18 €	700.000,00 €
La Rioja	108.182,18 €	700.000,00 €
C. Valenciana	108.182,18 €	600.000,00 €

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda (Normas Autonómicas) y Agencia Tributaria.

Esta reducción es la única permitida por la Ley, el mínimo exento funciona como determinante para obligar o no a la presentación de la declaración del impuesto a los contribuyentes. Sorprenden varios aspectos, en primer lugar, el aumento del mínimo exento durante los últimos once años prácticamente septuplica su importe. En segundo lugar, llama la atención la escasa utilización que las Comunidades Autónomas han hecho de la facultad de legislar sobre esta materia que les confiere la Ley 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. De hecho, únicamente Cantabria en 2007, aumentó el mínimo exento de los 108.182'18 € de la norma estatal a 150.000 €. También se observa que, en el 2018, Cataluña y Extremadura reducen el

mínimo exento a 500.000 €, Valencia a 600.000 € y Aragón a 400.000 €, si bien estableciendo excepciones para supuestos en los que el contribuyente sea discapacitado. Concretamente en el caso de la Comunidad Valenciana, el mínimo exento se eleva hasta 1.000.000 € para discapacitados psíquicos con un grado igual o superior al 33% y discapacitados físicos o sensoriales con grado igual o superior al 65%.

CUADRO 2: Evolución de Bases Liquidables y tipos mínimos por CC.AA.

	2007		2018	
	Mínimo		Mínimo	
Comunidad	Base Liquidable hasta	Tipo	Base Liquidable hasta	Tipo
Estatal	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
Andalucía	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,24
Aragón	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
Asturias	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,22
Baleares	167.129,45 €	0,2	170.472,04 €	0,28
Canarias	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
Cantabria	250.000,00 €	0,2	167.129,45 €	0,24
Castilla y León	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
Castilla la Mancha	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
Cataluña	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,21
Extremadura	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,3
Galicia	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,24
Madrid	167.129,45 €	0,2	Bonificación del 100%	
Murcia	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,24
La Rioja	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,2
C. Valenciana	167.129,45 €	0,2	167.129,45 €	0,25

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria y de Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018 del REAF.

En 2007, únicamente la Comunidad Autónoma de Cantabria difiere del resto en cuanto a la cuantía mínima de la base liquidable, fue la única que reguló la escala del impuesto elevando la base mínima liquidable a 250.000 €. El tipo mínimo del 0'20% se mantuvo en todas las Comunidades. En cambio, en el 2018 Cantabria vuelve al mínimo de la base liquidable estatal, 167.129'45 €, al igual que el resto de las Comunidades, excepto Baleares que aumenta esta cuantía a 170.472'04 €. En cuanto al tipo mínimo, las Comunidades de Aragón, Canarias, las dos Castillas y la Rioja, mantienen el tipo del 0'20% establecido en la Ley del impuesto, el resto de las Comunidades establecen tipos superiores, llegando al 0'28% en Baleares y al 0'30% en Extremadura.

CUADRO 3: Evolución de Bases Liquidables y tipos máximos por CC.AA.

	2007		2018	
	Máximo		Máximo	
Comunidad	Base Liquidable hasta	Tipo	Base Liquidable hasta	Tipo
Estatal	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
Andalucía	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3,03
Aragón	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
Asturias	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3
Baleares	10.695.996,06 €	2,5	10.909.915,99 €	3,45
Canarias	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
Cantabria	5.000.000,00 €	3	10.695.996,06 €	3,03
Castilla y León	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
Castilla la Mancha	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
Cataluña	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,75
Extremadura	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3,75
Galicia	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3,03
Madrid	10.695.996,06 €	2,5	Bonificación del 100%	
Murcia	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3
La Rioja	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	2,5
C. Valenciana	10.695.996,06 €	2,5	10.695.996,06 €	3,12

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Tributaria y de Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2018 del REAF.

En este caso se aprecia que vuelve a ser Cantabria la Comunidad que, a diferencia del resto, en el 2007, modificó el impuesto, reduciendo a 5.000.000 € la cuantía máxima e incrementando al 3% el tipo máximo. En el 2018, todas las Comunidades tienen la misma cuantía máxima, 10.695.996,06 €, excepto Baleares que la aumenta ligeramente a 10.909.915'99 €, estableciendo esta última Comunidad el tipo aplicable en el 3'45%, porcentaje solamente superado por Extremadura, 3'75%. El tipo máximo en el resto de Comunidades oscila entre el 2'5% de Aragón, Canarias, las dos Castillas y la Rioja y el 3'12% de la Comunidad Valenciana.

En el 2018, además de Madrid, la única Comunidad Autónoma que aplica una bonificación en este impuesto, en este caso del 75% (antes del 50%) es La Rioja.

Como se puede apreciar, existen grandes diferencias de gravamen en las distintas CCAA (la Comunidad Valencia, junto con Baleares y Extremadura, son las que cuentan con los tipos máximos más elevados), siendo ello uno de los aspectos que más polémica suscita entre los expertos y los partidos políticos. El ejercicio de competencias normativas que se ha atribuido a las CCAA lleva a que los residentes de una Comunidad soporten un impuesto distinto al de los residentes en otra, lo que es completamente legítimo pues es consecuencia de la estructura de nuestra Hacienda constitucional que concede plena autonomía financiera a las CCAA. No obstante, abre el debate frente a los principios constitucionales de no discriminación y equidad horizontal y sobre la necesidad de homogenizar la normativa en las distintas CCAA.

3. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Sin pretender realizar un estudio exhaustivo sobre los elementos que configuran el impuesto, creo conveniente conceptualizar y comentar en este apartado determinados aspectos esenciales del mismo, basándome en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas.

3.1. Ámbito de aplicación

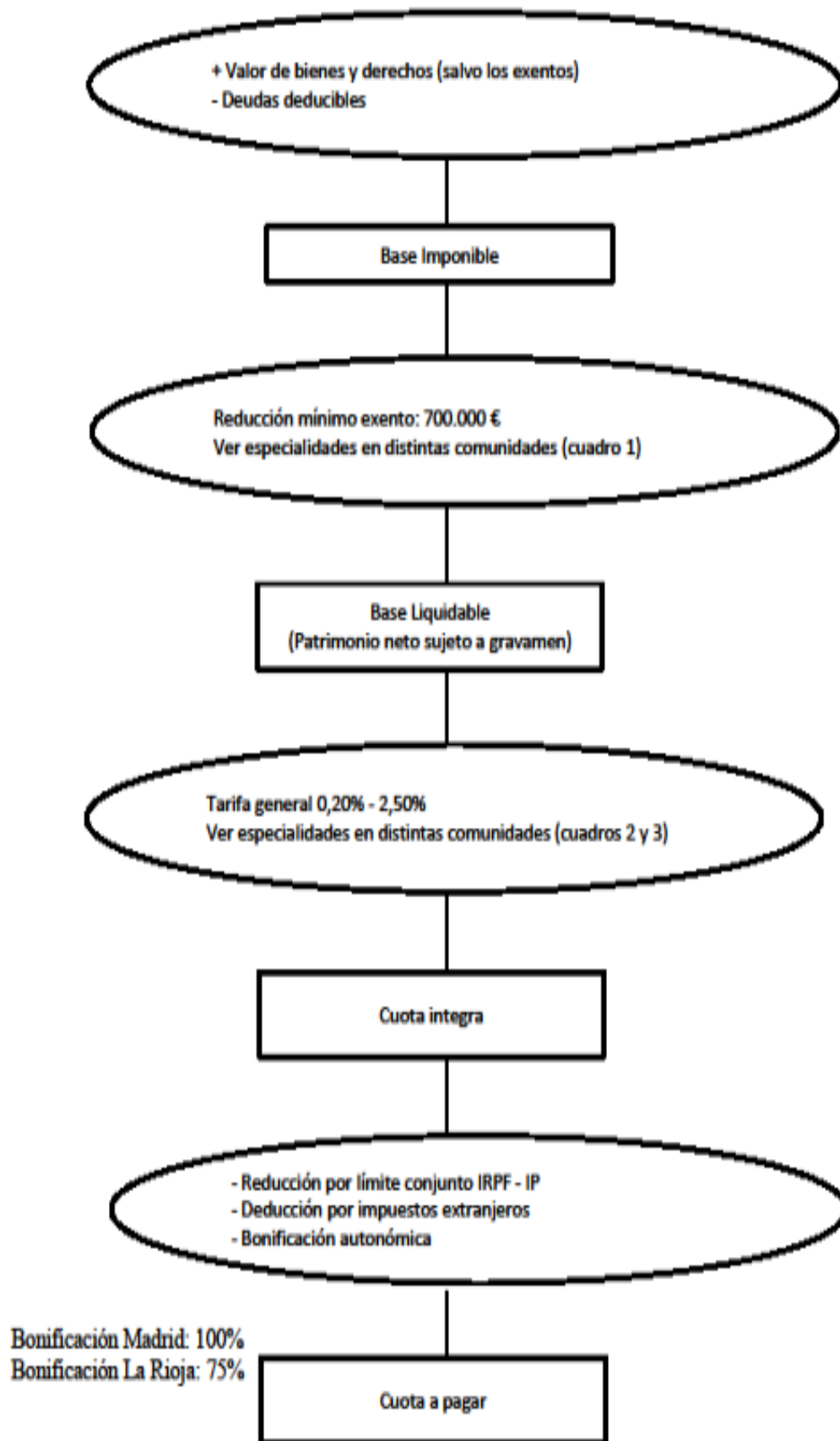
El artículo 2 de la Ley 19/1991 reguladora del impuesto establece el ámbito de aplicación. En su apartado uno dispone que el impuesto se aplicará en todo el territorio español (sin perjuicio de las especialidades de algún territorio). Y en su apartado dos establece que: *“la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión”*.

A efectos de la atribución del territorio, se toma la residencia habitual del sujeto pasivo en el territorio español, entendiendo por residencia habitual aquella en la que la persona física permanezca más de 183 días durante un año natural (dicha exigencia no implica

que estos días sean consecutivos, pueden ser alternos, pero deben computarse de forma independiente para cada año natural).

Están obligados a la presentación anual de la declaración de este impuesto los contribuyentes con una cuota tributaria que previamente se determina conforme a las normas reguladoras del impuesto que a continuación se detallarán y tras las eventuales bonificaciones o deducciones que pudiesen proceder, resultare a ingresar. O bien, sin darse esta circunstancia, resultare el valor de sus bienes o derechos superior a 2.000.000 €, calculados según las citadas normas y una vez deducidas las cargas, gravámenes, deudas u otras obligaciones de la persona física.

3.2. Esquema del impuesto



El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo, periódico, personal y progresivo, complementario del IRPF, cuyo hecho imponible es la titularidad del patrimonio neto de las personas físicas, éste constituye la base imponible que se reducirá en el importe del mínimo exento, resultando una base liquidable a la que se aplica el tipo de gravamen que corresponda para determinar la cuota íntegra y tras aplicar las deducciones, la cuota a pagar.

3.3. Base Imponible, reglas de valoración de bienes, derechos, deudas y cargas

La base imponible está constituida por el valor de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) una vez deducidas las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba de responder.

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en su artículo 4 señala los bienes y derechos que están exentos y consecuentemente no formarán parte de la base imponible como, de igual forma, tampoco serán deducibles para la determinación de la misma, las deudas, cargas y gravámenes correspondientes a estos bienes y derechos exentos.

Los artículos 10 a 24 de la mencionada Ley establecen unas reglas de valoración para los bienes y derechos objeto de este impuesto y el artículo 25 para las deudas deducibles.

La valoración varía según la naturaleza de los bienes y derechos y sin ánimo de reiterar el contenido de estos artículos se hará una breve exposición:

- Los bienes inmuebles se computarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición.
- Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo del impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

- Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (renta fija), distinguiendo activos de renta fija negociados en mercados organizados que se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos y activos de renta fija no negociados distintos de los anteriores que se valorarán por el nominal que conste en el título o por el que se haya anotado en el correspondiente registro, incluidas, en su caso, la primas de amortización o reembolso.
- Los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad negociados en mercados organizados, salvo las correspondientes a Instituciones de Inversión Colectiva, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año. Los no negociados en mercados organizados se computarán por el valor teórico que resulte del último balance aprobado siempre que éste haya sido revisado y verificado, de manera voluntaria u obligatoria y el informe de auditoría resultara favorable. Si el balance no hubiera sido auditado o el informe fuese desfavorable el valor de las acciones será el mayor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. En este último caso, se incluyen como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reserva, excluidas las de regularización o de actualización de balances.
- Las acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por su valor liquidativo a la fecha de devengo del impuesto.
- Las participaciones de los socios o asociados en el capital social de las Cooperativas se valorarán en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, ya sean obligatorias o voluntarias, que resulten del último balance aprobado. Se deducirán, en su caso, las pérdidas sociales que no hayan sido reintegradas.
- Los seguros de vida y rentas vitalicias o temporales se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto.

- Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley.
- Las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves se computarán por el valor de mercado a la fecha del devengo del impuesto.
- Los objetos de arte y antigüedades no exentos se computarán por el valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto.
- Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán conforme a las normas previstas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial adquiridos de terceros computarán por su valor de adquisición, siempre que no estén afectos a una actividad empresarial o profesional, en cuyo caso se incluirán al valorar los bienes afectos a dichas actividades.
- Las opciones de contratos se valorarán atendiendo a las reglas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Los demás bienes y derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo se valorarán por su precio de mercado a la fecha del devengo del impuesto.
- Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

No serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos y, en caso de exención parcial, se admitirá la deducción de la parte proporcional de las deudas.

Seguidamente haré hincapié en la especial problemática existente en la actualidad en cuanto a la valoración de los bienes inmuebles. La Ley establece unas normas de

valoración que producen inequidades y distorsiones al no ser capaces de valorar todos los bienes inmuebles de acuerdo con un criterio homogéneo, como es el precio de mercado. Por ello, el actual gobierno de Pedro Sánchez presentó el pasado 23 de octubre de 2018 al trámite de información pública un anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención de Lucha contra el Fraude Fiscal, que aunque explícitamente solo hace referencia al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de forma implícita intenta añadir un nuevo criterio para determinar el valor de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio. En este anteproyecto se sustituye el término "valor real" por "valor" sin más, equiparando éste al "valor de mercado". Argumenta tal decisión en base a la reciente doctrina del Tribunal Supremo, el cual en varias sentencias manifiesta que el valor real no existe si se pretende entender el mismo como un carácter o predicado antológico de los bienes, cuando exista un mercado que integre el valor de estos bienes, este valor real coincidirá con el valor de mercado. El Tribunal Supremo en la sentencia 843/2018⁹, de 23 de mayo de 2018, ha concluido que el método de comprobación de valores basado en la estimación por referencia a los valores catastrales multiplicando éstos por determinados coeficientes tal y como dispone la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, no es idóneo, por su ambigüedad, generalidad y falta de concreción con el bien objeto cuya valoración se pretende. Añade el Tribunal Supremo que además de esta dificultad existe otra relativa a otro medio de comprobación indicado en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el del dictamen de los peritos de la Administración. En este caso, el Tribunal Supremo, en la sentencia 5306/2015¹⁰, de 26 de noviembre de 2015, les exige una comprobación *in situ* en el propio inmueble a valorar. Pues bien, parece ser, que ante las reiteradas sentencias del Supremo de los últimos años anulando las comprobaciones de valores propuestas por la Administración, el Gobierno ha decidido cambiar los criterios de valoración para los bienes inmuebles, añadiendo una nueva regla para computar el valor de los mismos, por su "valor", equiparándolo al valor de mercado, presumiendo, salvo prueba en contrario, que este valor es el de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Este

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2018, 843/2018.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de noviembre de 2015, 5306/2015.

mismo Anteproyecto también refiere que la anterior regla de valoración se añade al Impuesto sobre el Patrimonio como una más a considerar para valorar tanto los bienes inmuebles rústicos como urbanos.

Según mi opinión, parece ser, que dada la gran litigiosidad acerca de la determinación de los valores de los bienes inmuebles y la doctrina favorable de los Tribunales a los contribuyentes anulando los procedimientos de comprobación de la Administración, Hacienda pretende añadir esta nueva regla de valoración, para que sea el propio sujeto pasivo el que tenga que probar el valor de los bienes inmuebles. Se ha establecido una presunción de que el valor de mercado es el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, presunción "iuris tantum" que admite prueba en contrario. Y ahí precisamente radica el problema, ya que tendrá que ser el propio contribuyente quien, en caso de desacuerdo, tenga que destruir esa presunción y acreditar que el valor del bien, urbano o rústico, es inferior al determinado por la Administración tras aplicar el valor nuevo de referencia del Catastro.

Ahora bien, esta norma solo es un Anteproyecto de Ley y se desconoce por tanto si llegará a aprobarse. Por último, quiero señalar que en la Comunidad de Castilla-La Mancha se viene utilizando este valor de referencia del Catastro como cuarta alternativa de valoración desde el año 2015.

3.4. Límite conjunto de tributación del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que la cuota íntegra de este impuesto, junto con la cuota íntegra del IRPF, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos a este impuesto por obligación personal, del 60% de la base imponible del IRPF, base imponible general más base imponible del ahorro. A estos efectos la norma establece que cuando se produzca un exceso de cuota sobre dicho límite, debe reducirse la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio para respetar el límite máximo de tributación, no obstante, esta reducción no puede superar el 80% de la cuota. Es decir, se establece una cuota mínima en el Impuesto sobre el Patrimonio, no reducible, equiparable al 20% de la total.

Este mecanismo concreta, para la correcta determinación del referido límite, diversas normas relacionadas con la base imponible del ahorro y a las que corresponda a ciertos elementos patrimoniales no susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

3.5. Bonificaciones aplicables sobre la cuota

Como ya he señalado en los cuadros 2 y 3, en la Comunidad de Madrid se ha establecido desde el ejercicio 2016 y hasta la actualidad, una bonificación del 100% sobre la cuota, para los contribuyentes con residencia fiscal en esta Comunidad. Se trata de una bonificación total sobre la cuota íntegra, por tanto, no tendrán carga tributaria alguna por este impuesto, no obstante, ello no significa que estén exentos de declarar por el mismo si el valor de sus bienes y derechos valorados según las normas de este impuesto superan los 2.000.000 €.

Por su parte, la Comunidad Autónoma de la Rioja aplicó una bonificación del 50% sobre la cuota desde el ejercicio 2016, aumentando la bonificación al 75% desde el ejercicio 2018.

4. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

El Impuesto sobre el Patrimonio se incorpora en nuestro sistema tributario por la Ley 19/1991, de 6 de junio, en cuya exposición de motivos se desarrollan los objetivos y la finalidad del mismo.

Cuatro son los objetivos que expone la exposición de motivos de la referida Ley:

- 1) Mayor equidad en la carga tributaria
- 2) Mayor eficacia en la utilización de los patrimonios
- 3) Mayor redistribución de la riqueza
- 4) Función censal y de control, complementario al IRPF

Sin embargo, los avatares de la economía nacional e internacional y las distintas modificaciones a las que se sometió el impuesto desde su establecimiento, imposibilitó que se cumplieran los objetivos para los que fue creado, perdiendo paulatinamente su razón de ser, hasta que por la Ley 4/2008¹¹ se suprimió.

Dicha Ley introduce, como he apuntado en los apartados anteriores, una bonificación del 100% de la cuota tributaria y deroga la obligación de liquidar y pagar convirtiéndolo, por tanto, como han declarado muchos autores, en un "impuesto muerto".

Aunque esta Ley habla de supresión, se optó por la fórmula de la bonificación general del 100% para no desestabilizar el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Finalmente, mediante Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, se restablece de nuevo con carácter temporal eliminando la bonificación. El hecho de que se utilizara un Decreto-Ley como instrumento normativo para implantarlo de nuevo en el sistema tributario fue muy controvertido y algunos expertos plantearon su constitucionalidad.

El artículo 133 de la Constitución atribuye la potestad originaria para establecer los tributos, exclusivamente al Estado, mediante Ley, sentando el principio de la "reserva de Ley" en materia tributaria lo que implica que ningún tributo pueda ser establecido o impuesto sino por Ley. Este principio constitucional de legalidad tributaria cumple una doble función, por un lado, de garantía personal y seguridad jurídica frente a las injerencias en la libertad y propiedad de los ciudadanos, asegurar que algo que forma parte del ámbito vital de las personas sólo dependa de la voluntad de sus representantes y por otro lado, cumple una función política porque afianza la participación democrática de los ciudadanos en el establecimiento de un sistema tributario justo para cumplir la obligación solidaria que nos impone la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

¹¹ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 310, de 17 de marzo de 2019, 51998 a 52024. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-20802>

Por otra parte, el artículo 86 de la Constitución establece la posibilidad de que el Gobierno, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, dicte disposiciones legislativas provisionales bajo la forma de Decreto-Ley con limitaciones en cuanto a la materia (no podrá afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, al régimen de las Comunidades Autónomas, ni al derecho electoral general) y en cuanto a la forma (se someterá a debate y votación del Congreso de los Diputados en un plazo de un mes y en caso de ser convalidado se tramitará como Proyecto de Ley por el procedimiento de urgencia).

Esta fórmula permite a los Gobiernos que, ante la necesidad de aumentar los ingresos obtenidos por la recaudación fiscal y disminuir el déficit público, adopten medidas presupuestarias de forma urgente. Justificar la situación de urgencia cuando la coyuntura económica es muy precaria es relativamente fácil. En este sentido se pronuncia la STC 6/1983¹², FFJJ 5.º y 6.º, en la que se expone que la Constitución ha contemplado el Decreto-Ley para dotar de flexibilidad a la legislación, ante un entorno cambiante, como lo es la vida actual. Más difícil es justificar si se traspasa el límite material del artículo 86 CE. La Constitución claramente establece que no podrán versar sobre materias que afectan a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución, entre ellos se halla el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, recogido en el artículo 31CE (Falcón Tella, 1997)¹³.

El Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, alteró cuantitativa y cualitativamente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario vulnerando, a mi entender, el límite material del artículo 86 de la Constitución, pues habiéndose suprimido por Ley el Impuesto sobre el Patrimonio con la bonificación del 100% de la cuota, su reimplantación implica el nacimiento de una nueva obligación tributaria para el contribuyente y por tanto supone una alteración esencial de su deber de contribuir regulado en la Constitución en el Título I.

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero 6/1983, FFJJ 5 y 6.

¹³ Falcón Tella, R. (1997). *Decreto-Ley, Reserva de Ley y deber de contribuir, nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional. Quincena Fiscal Aranzadi*. Madrid: Aranzadi.

A modo de conclusión diré que, cuanto menos, el Decreto-Ley analizado presenta razonables dudas de constitucionalidad, por el principio de legitimidad tributaria o reserva de Ley para la creación y establecimiento de los tributos que exige el artículo 133 CE y por penetrar de lleno en el deber de contribuir, constitucionalmente vedado a la legislación de urgencia en el artículo 86.1 CE.

5. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y SU RELACIÓN CON OTROS IMPUESTOS. Problemática de la doble imposición.

Desde el punto de vista teórico la tributación en España y, en general en los países desarrollados, se sustenta en el principio de la capacidad económica del contribuyente (artículo 31.1 CE) como fundamento de la imposición y como medida de ésta.

A grandes rasgos, para determinar la capacidad económica del sujeto existen tres manifestaciones claves: el consumo, la renta y el patrimonio.

En el sistema tributario español el impuesto que grava el consumo es el IVA y los impuestos especiales sobre el alcohol, tabaco, carburantes, etc.

En lo referente a la renta, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) grava la renta que las personas físicas obtienen en España y el Impuesto sobre Sociedades la renta que obtienen las personas jurídicas.

En cuanto al patrimonio, la imposición sobre el patrimonio tiene diversas vertientes que en determinados casos puede parecer que existe una doble imposición. Por un lado, nos encontramos con un impuesto municipal que grava la tenencia de bienes inmuebles, se trata del Impuesto de Bienes Inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que también tiene carácter periódico anual como el Impuesto sobre el Patrimonio. También existe un impuesto municipal que grava las plusvalías que se generan en la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana atendiendo exclusivamente al valor del suelo de los mismos, esto es, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU). Por su parte, las CCAA gravan la transmisión de bienes mediante el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) si se produce la transmisión a título oneroso y, mediante el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) si la transmisión de los bienes es a título lucrativo. Y,

por último, el controvertido Impuesto sobre el Patrimonio que grava todo el patrimonio neto de las personas físicas residentes en España por obligación personal o no residentes si tienen bienes en España por obligación real.

Esta proliferación de figuras impositivas sobre el patrimonio genera problemas de doble imposición.

En este apartado voy a analizar la eventual colisión del Impuesto sobre el Patrimonio con otros impuestos autonómicos, locales y estatales. Entiendo que dada la falta de capacidad legislativa que tienen los municipios, cualquier responsabilidad derivada de una "sobreimposición" devenida por el hecho imponible versus objeto de gravamen en estos tributos, debería ser estatal o autonómica.

La doctrina se ha referido ampliamente a la doble imposición. Checa González¹⁴ (1987) entiende que *"existe doble imposición cuando se somete a una misma persona a impuestos de naturaleza similar por un mismo periodo impositivo y por un mismo objeto impositivo"*. Por su parte, López Espadafor¹⁵ (2012) mantiene que *"la doble imposición interna se muestra con un carácter jurídico ya que se produce por la confluencia de dos leyes tributarias sobre un mismo suceso, se origina, por tanto, la coincidencia de una serie de impuestos sobre una misma materia dando lugar a consecuencias de índole jurídica"*. Por último, es importante mencionar a Pérez de Ayala Becerril¹⁶ (1997) para el que *"el fenómeno de la doble imposición es aquél a través del cual dos o más figuras tributarias recaen sobre un mismo objeto imponible"*.

La idea común para determinar que existe duplicidad impositiva es la concurrencia de tres requisitos: mismo periodo impositivo, identidad en el sujeto pasivo y mismo hecho imponible. Los dos primeros son fácilmente identificables, la controversia se presenta a la hora de determinar que es el hecho imponible y su relación con el objeto de gravamen.

¹⁴ Checa González, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *Anuario de la Facultad de Derecho*. págs. 53 y ss. Universidad de Extremadura.

¹⁵ López Espadafor, C.M. (2012). *La doble imposición, problemática actual*. La Ley.

¹⁶ Pérez de Ayala Becerril, M. (1997). *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el derecho español*. Cedecs.

Las interrelaciones entre hecho imponible y objeto del impuesto fueron consideradas por el Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987¹⁷: "*por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico, que en atención a determinadas circunstancias la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según dispone el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que dan lugar a otros tantos hechos imponibles determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes*".

A continuación, se analizará la interrelación del Impuesto sobre el Patrimonio con el IRPF, IBI, ISD e IVTM.

5.1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Aunque aparentemente el hecho imponible puede parecer diferente, a mi entender, someter a tributación el patrimonio neto de las personas físicas es simplemente someter a gravamen la parte de la renta que ya ha tributado y que no se ha consumido, no se ha gastado y concretamente, se ha ahorrado. El ahorro entiendo que no tiene una definición *per se*, es simplemente ingreso no gastado. Partiendo de esta definición de que es un tipo de ingreso por el que previamente ya se ha declarado y hacerlo de manera reiterada anualmente ha sido el motivo de consideración como posible duplicidad impositiva.

Para los defensores del impuesto, esta crítica carece de todo sentido pues entienden, por un lado, que la renta es una manifestación de capacidad económica flujo, periódica y diferenciada de una variable estática como es el patrimonio y, por otro lado, que la riqueza es diferente de la renta y se considera como un símbolo, estatus social y otro tipo de expresiones de valor distintas de la renta. Por tanto, distinguen dos

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 37/1987.

manifestaciones de capacidad económica distintas, la renta y el capital y por ello defienden la posibilidad de que sean gravadas de forma independiente y, en consecuencia, niegan la existencia de una doble imposición entre estos dos tributos.

El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Lagares Calvo, 2014)¹⁸ consideró que, desde el punto de vista técnico, no existe doble imposición al gravarse el patrimonio y la renta de manera simultánea. Según este informe, la capacidad de pago a la Hacienda Pública tiene tres manifestaciones diferentes (renta, consumo y patrimonio) y por tanto proponen como necesarias, desde la perspectiva de la equidad, tanto la imposición sobre el consumo, como la recayente sobre el patrimonio, conviviendo ambas con la tributación sobre la renta.

Por su parte, García Moreno (2004)¹⁹ defiende la independencia de ambos impuestos ya que para él "*la mera existencia de un patrimonio personal es susceptible de someterse a gravamen con absoluta independencia de las rentas que puedan obtener sus titulares como resultado de su explotación productiva*".

5.2. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

Otro tributo que concurre de manera controvertida con el Impuesto sobre el Patrimonio es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En el punto anterior de este mismo apartado he referido la sutil diferencia establecida por el Tribunal Constitucional al distinguir entre materia imponible y hecho imponible.

Según el artículo 61.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004²⁰: "*Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de*

¹⁸ Lagares Calvo, M. (2014). *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Págs. 224 - 225. Madrid. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

¹⁹ García Moreno, V.A. (2004). *El impuesto sobre el patrimonio. Manual de derecho tributario: parte especial*. Navarra: Aranzadi.

²⁰ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 59, de 20 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos b) De un derecho real de superficie c) De un derecho real de usufructo d) Del derecho de propiedad". Por su parte, el artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, al delimitar el hecho imponible de este impuesto establece: "*Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley*".

Aparentemente, podría parecer que la diferencia del hecho imponible de ambos impuestos radica únicamente en el tiempo del verbo constituir, bien sea presente o futuro. No obstante, esta, *a priori*, concurrencia ha sido muy debatida y según la jurisprudencia antes citada y la doctrina (Albiñana García-Quintana, 1996)²¹ (Ferreiro Lapatza, 1976)²² no debe circunscribirse únicamente al hecho imponible, sino a las materias u objetos imponibles.

Ante estos dos hechos imponibles, el del IBI y el del IP y de acuerdo con su contenido, se observa que el ámbito de este último impuesto es mucho mayor que el del primero, ya que engloba la totalidad del patrimonio del sujeto pasivo, es decir, patrimonio mobiliario, inmobiliario y financiero, por esto mismo y, en relación con los bienes inmuebles, es obvio que ambos impuestos son coincidentes, aunque sea de forma parcial, en sus correspondientes objetos imponibles, puesto que los bienes inmuebles son el objeto imponible del IBI y en parte del Impuesto sobre el Patrimonio (Checa González, 2000)²³. La profesora Manuela Fernández Junquera (1995)²⁴ es más explícita, según ella, el IBI es un impuesto parcial sobre el patrimonio, porque no recae sobre el conjunto de bienes de un sujeto pasivo, sino sobre uno solo.

A pesar de la evidente similitud de ambos tributos y de la aparente doble imposición, de nuevo el Tribunal Constitucional se ha manifestado al respecto rechazando la posible

²¹ Albiñana García-Quintana, C. (1996). Comentarios a las Leyes políticas. Págs. 330 - 331 Madrid: Edersa.

²² Ferreiro Lapatza, J.J. (1976). El objeto del Tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*.

²³ Checa González, C. (2000). *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. Pág. 106. Madrid: Marcial Pons.

²⁴ Fernández Junquera, M. (1995). El contribuyente ante la administración tributaria local. *Revista de Hacienda Local* nº 74. Pág. 255.

existencia de la doble imposición, fundamentando que los hechos imponible de estos impuestos son distintos.

La STC 233/1999²⁵ resume el posicionamiento del Tribunal Constitucional sobre la doble imposición con el IBI. Se planteaba por los recurrentes la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 60.1 a) y 61 a 78, todos ellos de la LHL que establecen y regulan el impuesto municipal IBI, que, al someter a tributación la mera propiedad, para ellos, se incurría en duplicidad con el Impuesto estatal sobre el Patrimonio, y contrario a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el art. 31.1 C.E. Ante lo cual, el TC argumentó que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 LOFCA, que sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales [fundamento jurídico 4º c)] y tras distinguir entre materia imponible --toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición-- y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible --el presupuesto fijado por la Ley "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" (art. 28.1 L.G.T.)--, concluyó que no puede afirmarse que esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible se produzca, pues, mientras que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo de carácter personal que grava el patrimonio neto de que sea titular una persona física en el momento del devengo (el 31 de diciembre), el I.B.I. es un tributo directo de carácter real que grava, bien la propiedad de bienes inmuebles rústicos o urbanos, bien la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los servicios públicos a que se encuentren afectados (art. 61 LHL) y que ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el I.B.I. transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre, 233/1999.

5.3. Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

El artículo 1 de la Ley 29/1987²⁶, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones establece que el mismo tiene como finalidad gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas y el artículo 3 de la misma Ley dice que el hecho imponible está constituido por: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito *inter vivos*. c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. Es decir, que el hecho imponible objeto de tributación por el ISD sería la adquisición de bienes y derechos por el fallecimiento del causante y no la titularidad de los mismos. No se daría la coincidencia objetiva para estimar doble tributación con respecto al IP.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones grava a su sujeto pasivo por haber adquirido por herencia o legado y el Impuesto sobre Patrimonio grava al sujeto pasivo por ser titular de un determinado patrimonio neto. El ISD no grava el patrimonio del causante, si no la parte individual que se adjudica a cada heredero o legatario en virtud de un acto de transmisión de la propiedad a título lucrativo.

Estos dos tributos, IP e ISD, son de los denominados impuestos patrimoniales que cuentan con defensores y detractores de la concurrencia histórica de los mismos. Entendiendo los detractores que, aunque no coincida exactamente el sujeto pasivo de estos dos impuestos, se produce una sobreimposición, puesto que el causahabiente, generalmente, padre o madre, miembro en la mayoría de casos de una misma unidad familiar, ha tributado previamente por esos bienes o derechos (Backer&Mckenzie, 2015)²⁷.

²⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 303, de 23 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

²⁷ Backer&Mckenzie (2015). *Informe del grupo de trabajo de la fundación Impuestos y Competitividad para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*. Pág. 55.

A priori, parece que no concurren los mismos sujetos pasivos, ni el mismo periodo impositivo, ni el hecho imponible. Si bien, me parece importante resaltar que a pesar de la falta de coincidencia existen indicios de identidad subjetiva (misma unidad familiar o familiar directo, en muchas ocasiones) y objetiva, pues son bienes que ya han sido gravados anteriormente cuando el titular era el difunto (ya sea por Impuesto sobre Patrimonio, IBI, IRPF, IVTNU...), signos identificativos que a menudo opacan conceptos jurídicos técnicos como materia, hecho u objeto imponible y hacen difícil de asumir la nueva tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones sobre bienes y derechos cuya titularidad se mantiene en la familia.

5.4. Impuesto sobre el patrimonio (IP) e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

El Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo local, directo, de carácter real que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría (artículo 92 del T.R. de la LRHL2).

Según el artículo 94 de la referida Ley, los sujetos pasivos de este impuesto son las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre consta el vehículo en el permiso de circulación.

Así pues, un elemento fundamental que determina la sujeción a este impuesto municipal es la titularidad del vehículo. No obstante, en sí mismo, el título de este impuesto local puede distorsionar el objeto o naturaleza del mismo, pues, en definitiva, es un impuesto que abona el sujeto pasivo por ser titular de un vehículo y para poder circular con el mismo, con independencia de que circule o no, comúnmente se le conoce como el "Impuesto de Circulación".

Respecto de la doble imposición que se puede dar con este impuesto en relación al IP, la doctrina no es pacífica.

Un sector de la doctrina defiende que este impuesto recae sobre la titularidad de un determinado bien (un vehículo) integrante de un patrimonio. En esta línea se pronuncia

López Espadafor (1999)²⁸: *"El mencionado carácter directo de este impuesto y su gravamen sobre la titularidad de vehículos hace ver que estamos ante un impuesto que grava elementos patrimoniales, es decir, los vehículos en cuanto integrantes de un patrimonio de un sujeto, por lo que se da una doble imposición, en relación a las personas físicas, en el ámbito de tales elementos patrimoniales, con el Impuesto sobre el Patrimonio"*.

Otro sector de la doctrina, entre ellos, César Albiñana García-Quintana (1992)²⁹, mantiene que lo que realmente se grava con este impuesto, es la utilización de las vías públicas y la circulación de los vehículos.

Contrariamente a esta postura, Poveda Blanco (2005)³⁰ mantiene que este impuesto no grava beneficio alguno derivado de la utilización de las vías públicas, ni el coste que pueda suponer el uso de un vehículo por el sujeto pasivo para la Administración Local.

A mi entender, lo que grava este impuesto es una parte del patrimonio del que es titular el sujeto pasivo, concretamente los vehículos aptos para circular y en este sentido, por coexistir en estos dos impuestos el mismo objeto tributario, el mismo sujeto y el mismo periodo impositivo, se podría entender que existe doble imposición.

6. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN OTROS PAISES.

El Impuesto sobre el Patrimonio fue declarado inconstitucional en Alemania en 1997, Italia lo derogó en 1992, Austria en 1994, en 1997, Alemania, Dinamarca e Irlanda, los Países Bajos en 2001, Finlandia en 2006, Suecia en 2007, Grecia en 2009, Islandia en el 2014, Luxemburgo en el 2018 y Francia lo suprimió parcialmente y lo encardinó al patrimonio inmobiliario exclusivamente, creando el Impuesto sobre la Fortuna Inmobiliaria (IFI) que ha comenzado a aplicarse en enero de este año 2019. De los 34

²⁸ López Espadafor, C.M. (1999). *La doble imposición interna*. Pág. 138. Valladolid: Lex Nova.

²⁹ Albiñana García-Quintana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. Págs. 815 – 817. Madrid: Tecnos.

³⁰ Poveda Blanco, F. (2005). *Manualidad de Fiscalidad Local*. Págs. 646-650. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

países de la OCDE que a continuación se detallan, sólo España, Noruega y Suiza lo mantienen como tal.

Es obvio que la Comunidad internacional no considera este impuesto un instrumento recaudatorio eficaz.

Según el informe de Ifo Institute (2018)³¹, que analiza los treinta y cuatro países miembros de la OCDE, a la fecha del mismo (febrero de 2018), España se situaba en el cuarto lugar entre los países que más gravan la riqueza. Ranking liderado por el país de las grandes fortunas, Suiza, al que le seguía Noruega y Francia. Todos estos países nutrían sus ingresos públicos entre otros, del Impuesto sobre el Patrimonio, oscilando desde el 3'62% en el caso de Suiza al 0'32 % en España.

Hace 16 años, cuando la OCDE contaba con diez países miembros menos, en total 24, más del 38% de los mismos aplicaban en su estructura tributaria impuestos sobre el patrimonio o la riqueza. La tendencia de los países de la zona euro era favorable a su imposición. El propio Fondo Monetario Internacional era un defensor a ultranza de los impuestos a las grandes fortunas, de hecho, defendía en el 2013 que podría ser la solución para reducir la deuda pública de los países de la eurozona a los niveles previos a la última crisis financiera de 2007. El Bundesbank declaró en plena crisis de 2014, que países como España deberían implantar un impuesto a la riqueza como condición obligatoria para reestructurar su deuda (Reuters, 2014)³².

A continuación, en los siguientes cuadros se muestra una comparativa de los denominados impuestos patrimoniales de los distintos países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

EUROPA	Existencia de impuestos sobre				Observaciones
	Patrimonio	Inmuebles	Sucesiones	Donaciones	
Alemania	NO	SÍ	SÍ	SÍ	IP inconstitucional en 1997
Austria	NO	SÍ	NO	NO	IP inconstitucional en 2007
Bélgica	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Dinamarca	NO	SÍ	SÍ	SÍ	

³¹ Ifo Institute (2018). Ifo Dice Report: Wealth Taxation 02/2018. Ifo Institute.

³² Reuters. *Noticias de Negocios*, 27 de enero de 2014. Reuters.

Eslovenia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
España	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	
Estonia	NO	SÍ	NO	NO	
Finlandia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Francia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	Desde 2018 se aplica Impuesto sobre la renta inmobiliaria
Grecia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Hungría	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Irlanda	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Islandia	NO	SÍ	SÍ	NO	IP abolido en 2014. Donaciones sujetas a IRPF
Italia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Luxemburgo	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Noruega	SÍ	SÍ	NO	NO	ISD abolido en 2014
Países Bajos	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Polonia	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Portugal	NO	SÍ	NO	NO	ISD abolido en 2014
Reino Unido	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
R. Checa	NO	SÍ	NO	NO	ISD abolido en 2014
R. Eslovaca	NO	SÍ	NO	NO	ISD abolido en 2005
Suecia	NO	SÍ	NO	NO	
Suiza	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	

Elaboración propia a partir de los datos de la OCDE

	Existencia de impuestos sobre				
AMÉRICA	Patrimonio	Inmuebles	Sucesiones	Donaciones	Observaciones
Canadá	NO	SÍ	NO	NO	Se gravan las ganancias no realizadas en IRPF
EE.UU.	NO	SÍ	SÍ	SÍ	Mínimo exento IS Modificado por Admon. Trump
Chile	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
México	NO	SÍ	NO	NO	

Elaboración propia a partir de los datos de la OCDE

	Existencia de impuestos sobre				
OTROS PAÍSES	Patrimonio	Inmuebles	Sucesiones	Donaciones	Observaciones
Australia	NO	SÍ	NO	NO	
Corea del Norte	NO	SÍ	SÍ	SÍ	
Israel	NO	SÍ	NO	NO	
Japón	NO	SÍ	SÍ	SÍ	

Nueva Zelanda	NO	SÍ	NO	NO	ISD abolido en 1993
Turquía	NO	SÍ	SÍ	SÍ	

Elaboración propia a partir de los datos de la OCDE

En EEUU no existe imposición sobre el patrimonio como tal. Es curioso el dato de que el actual Presidente Donald Trump, mucho antes de su mandato, en 1999, preocupado por la deuda pública que tenía el país, propuso un impuesto a las grandes fortunas con la finalidad de recaudar 5'7 billones de dólares, lo que suponía la aplicación de un tipo del 14'25%; sin embargo, al poco tiempo de acceder a la Presidencia, se aprobó por el Senado el mayor proyecto de rebaja fiscal de la historia. Se acordó un paquete fiscal con recortes y deducciones que, según la Administración Republicana, suponían un total de 1'5 billones de dólares que, consecuentemente, no se iban a ingresar en la Hacienda U.S.A. Este cambio de política fiscal obedece al interés por impulsar las economías domésticas. A menor presión fiscal mayor gasto e inversión.

Lejos de lo que se podría pensar, a pesar de ser los más beneficiados por esta reforma, algunas de las grandes fortunas americanas agrupadas en el "*Patriotic Millionaries*" y bajo el eslogan "porque mi país, nuestro país, significa más que mi dinero" son los mayores detractores de esta política fiscal junto al grupo de presión "*Responsible Wealth*" que integra en su organización a más de cuatrocientas personas muy ricas, personas con ingresos superiores a más de un millón de dólares anuales, entre ellos Steven Rockefeller, George Soros, Ben Cohen y Jerry Greenfield, Bill Gates y Warren Buffett.

Por último, señalar, que fuera del entorno occidental, el único país de los denominados BRIC`s que mantenía el impuesto sobre el patrimonio era India, si bien lo abolió el 1 de abril de 2015.

7. ARGUMENTOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL IMPUESTO

7.1. Argumentos a favor

Como se ha expuesto en la sección de los fundamentos jurídicos, la exposición de motivos de la Ley del IP de 1991 afirma que da "*cumplimiento a lo que deben ser sus*

objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone, permitir una mejor distribución de la renta y la riqueza, de utilización más productiva de los recursos y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". Por tanto, cuatro son las finalidades del IP, a saber: mayor equidad en la carga tributaria, fomento de una utilización más productiva del patrimonio, procurar una mejor redistribución de la riqueza y complementar al IRPF:

a) Búsqueda de una mayor equidad en la carga tributaria.

Con el IP se pretende gravar a aquellos sujetos que por tener un patrimonio ostentan mayor capacidad económica que otros que no lo tienen, aunque ambos perciban la misma renta; por ejemplo: Dos personas perciben la misma renta a lo largo de un año, por lo que, a priori, habrán de satisfacer la misma cuota de IRPF. Sin embargo, una posee un patrimonio que la otra no tiene, ello hace que la primera tenga una mayor capacidad económica que la que no lo posee, por la que tiene que tributar para que haya un trato equitativo entre ambas que no se lo da el IRPF.

Los profesores Rubio Guerrero y Álvarez García (2015)³³ manifiestan que tener un patrimonio implica una serie de ventajas que no se contemplan en la base imponible del IRPF y por ello entienden que debe someterse a otro impuesto diferente y exclusivamente patrimonial. Son ventajas no monetarias que permiten a su titular ostentar una situación privilegiada frente al que no las tiene, tales como mayor poder económico-social, acceso a créditos financieros, acceso a mejores puestos de trabajo, etc.

b) Fomento de un uso más productivo del patrimonio.

Los defensores argumentan que con el IP se consigue un uso más productivo de los bienes, más allá del mero uso y disfrute, pues al establecer la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas y participaciones en entidades, se

³³ Rubio Guerrero, J.J. y Álvarez García, S. (2015). *Análisis conceptual de la imposición patrimonial*.

incentiva a que los poseedores de estos bienes los pongan en circulación para obtener rendimientos, pues de lo contrario cada año se empobrecerían. Señala García de Pablos (2012)³⁴ que, para reactivar la economía, los ahorradores deben poner a circular sus activos para generar una mayor actividad económica.

c) El IP tiene un efecto redistribuidor de la riqueza.

Conseguir una mejor redistribución de la riqueza es una de las grandes metas de la socialdemocracia. En ese sentido, el IP tiene un efecto progresivo y, en consecuencia, redistribuidor. Habitualmente, la distribución de la riqueza en el seno de un país se mide a través del índice de Gini, que toma valores de 0 a 100, significando el 0 una distribución completamente igual y el 100 una distribución completamente desigual. La distribución de la riqueza en España se encuentra, según los datos suministrados por Eurostat para el año 2018, en la media de la Unión Europea (valor 34'1 en el índice de Gini).

Con el IP se pretende reducir la existencia de grandes fortunas (De Pablos, 2012), de manera que los recursos detraídos de éstas puedan ser redistribuidos por el poder público a través, principalmente, de políticas de gasto (subvenciones, inversiones, transferencias de renta, etc.).

Ahora bien, para ello es importante establecer mecanismos de control que impidan la evasión de los grandes patrimonios a través del fraudulento uso de la exención por actividades económicas. Se ha apuntado, en este sentido, que esta exención ha sido utilizada principalmente por los contribuyentes con mayores patrimonios, puesto que pueden fácilmente reorganizar sus activos para disfrutar de dicha exención (Durán Cabré y Esteller Moré, 2015)³⁵, lo que daña tanto la equidad vertical como el carácter redistributivo del tributo.

³⁴ García de Pablos, J.F. (2012). Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*. Ciss Praxis.

³⁵ Durán Cabré, J.M. y Esteller Moré, A. (2015). La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales. *Consolidar en la recuperación, perseverar en las reformas*. Fundación de las Cajas de Ahorros.

Por último, se ha de tener en cuenta que, tal y como han sostenido algunos autores, la existencia de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas y participaciones en entidades, los desajustes en los criterios de valoración de los distintos bienes y, en definitiva, las ineficiencias en el gravamen real del patrimonio existente aminoran el efecto redistributivo del IP (Durán Cabré y Esteller Moré, 2015). De ahí que, los expertos que defienden este impuesto propongan su reforma.

d) Complemento del IRPF y del ISD.

Al IP se le ha atribuido una función censal y de control del IRPF. En este sentido, se ha sostenido que el IP ayuda a una mejor gestión administrativa del resto de impuestos, ya que, por un lado, sirve como instrumento para combatir la defraudación y, por otro, establece los índices de valoración que serán tomados como referencia en otros impuestos. En lo que respecta a la prevención y represión del fraude, se ha argumentado con razón que la existencia del IP, en conexión con el IRPF, permite un control recíproco de rentas y patrimonios, *“en cuanto que los elementos patrimoniales pondrán al descubierto las rentas derivadas de ellos que han sido ocultadas y las distintas partidas de la renta manifestarán los bienes patrimoniales que les sirven de soporte y no han sido declarados”* (Breña Cruz y García Martín, 1980)³⁶. Asimismo, se ha apuntado que el IP es también útil para evitar el fraude en la declaración del ISD, toda vez que disponer de una declaración de patrimonio anual es de gran utilidad para reconstruir, en los casos de herencias, el caudal relicto del causante (De Pablos). Igualmente, el IP suele servir como referencia para la valoración de los bienes, cuestión que es de mucha utilidad para la efectiva gestión de otros impuestos. Así, el actual IP contiene reglas específicas de valoración para los bienes inmuebles, para los depósitos bancarios, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, seguros de vida, rentas vitalicias y temporales, derechos reales, etc. La importancia de esta función de valoración es innegable.

³⁶ Breña Cruz, F.A. y García Martín, J.A. (1980). *El impuesto sobre el patrimonio neto*. Instituto de Estudios Fiscales.

7.2. Argumentos en contra

Respecto a la función censal que se le encomendó desde su inicio, se ha pronunciado Enciso de Yzaguirre (2009)³⁷, este autor manifiesta que *"el IP no cumple una función censal, ya que no se encuentra capacitado técnicamente para llevarla a cabo"*. Según el mismo, *"para poder llevar a cabo una función censal el IP debe cumplir con tres condiciones: generalización respecto al número de declarantes, universalidad del patrimonio gravado y criterios eficientes para mantener actualizada la valoración de los patrimonios declarados"*. Así, explica este autor, que *"éste impuesto desde el punto de vista del número de contribuyentes, carece de la necesaria generalidad porque no grava a todos los sujetos pasivos que incurren en el hecho imponible establecido; desde el punto de vista de la universalidad de los patrimonios gravados, ejerce la imposición sobre una mínima parte de los patrimonios sujetos a tributación y, finalmente, carece de los medios adecuados para garantizar una adecuada valoración de los patrimonios declarados"*.

Asimismo, también hay quienes sostienen que en la actualidad la Agencia Tributaria, gracias a los avances tecnológicos, tiene la posibilidad de acceder a los distintos registros oficiales, contando de esta forma con una gran cantidad de información. En esta línea, Martínez Muñoz (2009)³⁸, dice que *"no resulta imprescindible someter a los ciudadanos al cumplimiento de una obligación formal dirigida a este fin, sino que bastaría con convertir el Impuesto sobre el Patrimonio en un tributo estrictamente censal y de control del IRPF, pero sin necesidad de soportar su pago"*.

Otro de los argumentos que se ha empleado en contra de este impuesto es que únicamente está vigente en España, Noruega y Suiza y que ha sido suprimido o bonificado en el resto de países de la OCDE. En esta línea, García Novoa (2004)³⁹ ve la

³⁷ Enciso de Yzaguirre, V. (2009). *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis y perspectivas*. Págs. 31-35. Instituto de Estudios Fiscales.

³⁸ Martínez Muñoz, Y. (2009). *La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las CCAA*. Pág. 13. Nueva Fiscalidad.

³⁹ García Novoa, C. (2004). *El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio: Apuntes para una reflexión*. Págs. 13-57. Bolsa de Madrid.

supresión del IP como un acercamiento de nuestro sistema tributario con el resto de países del entorno. Para este autor se trata de un tributo que, desde un punto de vista económico, desincentiva el ahorro, repercute negativamente sobre la formación de capital y la inversión extranjera y resulta contrario a las medidas fiscales para estimularlo, previstas en distintas normas fiscales.

Otro argumento en contra es el de la doble imposición, muchos autores, entre ellos De Pablos, entienden que el patrimonio por el que se tributa ya ha sido gravado anteriormente bien por el IRPF, bien en su adquisición, si ésta fue mortis causa, a través del ISD (García de Pablos, 2014)⁴⁰.

En relación al hecho de considerar que la titularidad de un patrimonio es un índice de la capacidad económica, entiendo que no es exactamente así, pues si los bienes que se poseen son totalmente improductivos, solo generan gastos para su titular y este hecho por sí mismo hace mermar su capacidad económica y, a la postre, podría llevar a la situación de que para poder pagar el impuesto todos los años, el contribuyente debe enajenar (en algunos casos "malvender") parte de ese patrimonio para tener liquidez, lo que vulneraría el principio de equidad y de no confiscatoriedad recogido en la CE.

Por otra parte, considero que las tarifas del impuesto son muy elevadas hasta el punto de que, en muchos casos, suponen un gravamen superior al 100% del rendimiento obtenido por los bienes objeto de gravamen, en un entorno en que los tipos de interés están cercanos al 0%. Cuando se creó el impuesto en 1977, estos tipos máximos (2'5% estatal y 3'75% en Extremadura) podrían ser razonables porque entonces, los tipos de interés y la inflación superaba el 20%, pero en la actualidad no.

También se argumenta en su contra que provoca deslocalización, muchos contribuyentes han tomado la decisión de cambiar su residencia a la Comunidad de Madrid por la bonificación del 100% de la cuota que estableció esta Comunidad, con la consiguiente pérdida de declarantes para otros impuestos en su Comunidad.

⁴⁰ García de Pablos, J.F. (2014). *La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España*. Encuentro de derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español.

Por otra parte, existen mecanismos para eludir el pago del IP fácilmente, mediante la creación de entidades jurídicas interpuestas y de mera tenencia de bienes ya que el impuesto no grava los patrimonios de las personas jurídicas ni de los bienes afectos a una actividad económica.

La elusión fiscal resulta mayor para los contribuyentes más ricos que para las clases medias lo que condiciona su equidad y su finalidad de contribuir a una redistribución más justa de la riqueza.

Respecto a los sistemas de valoración de los bienes inmuebles que contempla la Ley del IP, algunos autores, entre ellos, López Espadafor (2007)⁴¹, opinan que provoca una gran desigualdad, porque bienes del mismo valor en el mercado tributarían por cuantías diferentes en este impuesto, en función de la fecha de adquisición y del valor que fue declarado en su momento. Según este autor: *"aplicar distintas valoraciones para inmuebles idénticos o de similares características, cuando ambos tengan un valor catastral semejante, puede resultar contrario al principio de igualdad en materia tributaria. Por ejemplo, en los últimos años y como consecuencia del incremento de precios en el mercado para los inmuebles urbanos, puede darse el caso de que en un mismo bloque de pisos nos encontremos con varias viviendas que sean idénticas o similares y con semejantes valores catastrales, pero que tengan un precio de adquisición diferente, por haber sido adquiridas con muchos años de diferencia y, como consecuencia, con muy diferentes valores comprobados por la Administración a efectos de otros tributos"*.

Y por último todos los expertos coinciden que el IP tiene una escasa capacidad recaudatoria tanto en relación a los ingresos públicos totales como al Producto Interior Bruto (PIB).

⁴¹ López Espadafor, C.M. (2007). La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad. Págs. 9-10. *Quincena Fiscal*.

8. ALTERNATIVAS VIABLES AL IMPUESTO

En este apartado se desarrollan posibles propuestas alternativas al Impuesto sobre el Patrimonio, desde dos vertientes, la de la Administración y la del sujeto pasivo.

8.1. Alternativas de la Administración

En el Informe de la Comisión de Expertos (Lagares Calvo, 2014), concretamente en su propuesta número 54 se sostiene que: "*Debería suprimirse formal y definitivamente el IP, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las CCAA*" y ello por las siguientes razones:

- La inadecuación de este tributo para la redistribución de la riqueza. Tal y como está configurado permite que los patrimonios más importantes eludan el impuesto constituyendo sociedades lo que hace que la presión fiscal del mismo recaiga en las clases medias.
- La amplitud normativa a través de las Leyes de Cesión a las CCAA provoca una gran disparidad en su tributación impidiendo cualquier equidad horizontal en los sujetos pasivos del impuesto.
- Su escasa recaudación, alcanzando porcentajes exiguos del PIB y respecto de otras figuras impositivas más eficientes.
- La incidencia de una posible doble imposición económica, aunque como apuntamos en apartados anteriores, no jurídica ni técnica según el Tribunal Constitucional, pero que, en opinión de los expertos, en lo que se refiere a los bienes inmuebles se ha convertido este tributo en un Impuesto de Bienes Inmuebles bis.

A pesar de este informe, lo bien cierto es que el impuesto se ha mantenido año tras año hasta la actualidad y coinciden sus defensores en la necesidad de arbitrar mecanismos tendentes a dotarlo de una mayor competitividad, mayor seguridad jurídica para los sujetos pasivos, mayor efectividad práctica y una gestión más factible.

Las medidas propuestas al objeto de conseguir estos objetivos podrían ser:

- Homogeneizar tipos impositivos, exenciones y tarifas entre las distintas CCAA con la finalidad de conseguir, sino una concordancia exacta entre las mismas, sí una analogía que corrija los efectos distorsionadores existentes en estas áreas.

- Determinar unas reglas objetivas de valoración de los bienes, especialmente los inmuebles, en aras a una mayor seguridad jurídica, clasificando y simplificando las actuales, al objeto de valorar adecuadamente y con certidumbre los elementos patrimoniales, ya que, en la actualidad, bienes económicamente similares tienen valores diferentes a efectos de este tributo.

- Reducción del tipo marginal máximo de gravamen al 1'5%, lo que supondría aproximadamente reducir este tipo al 50% de su valor actual medio de las distintas CCAA. Acorde con este tipo máximo, se deberían reducir, consecuentemente, los tipos de los tramos anteriores, al objeto de paliar el rechazo de los sujetos pasivos con patrimonios medios que lo consideran un impuesto totalmente desproporcionado.

- Debería trasladarse la carga fiscal de este impuesto a otra nueva figura impositiva como el Impuesto a las Grandes Fortunas.

- Minimizar las obligaciones formales de suministro de información a las distintas administraciones públicas, relativas al patrimonio personal, al objeto de evitar duplicidades, unificando su contenido, así como el modo de declaración.

- Reducir el porcentaje actual del 60% del límite conjunto de las cuotas íntegras del IP y la del IRPF, al objeto de reducir la carga fiscal en los sujetos pasivos con un determinado patrimonio, en ocasiones poco productivo económicamente y, con otras rentas procedentes del trabajo o de su actividad económica reducidas.

8.2. Alternativas del sujeto pasivo

El mantenimiento en España del IP conlleva que los sujetos pasivos del mismo planifiquen y analicen todas las alternativas viables para su optimización a través de distintas consideraciones, por supuesto, todas ellas encuadradas en el marco legal tributario.

8.2.1 Residencia Fiscal

La carga tributaria del IP difiere en función de la Comunidad Autónoma donde el sujeto pasivo tenga su residencia, hasta el punto de estar bonificado este tributo en el 100% y 75%, según la residencia sea en la Comunidad de Madrid o la Rioja, respectivamente.

El artículo 28 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, determina la aplicación de la normativa autonómica relativa a la residencia habitual de las personas físicas, considerando que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma en la que haya permanecido un mayor número de días del periodo impositivo.

Los criterios que determinan esa permanencia en una Comunidad Autónoma son:

- Cuando en ese territorio autónomo radique su vivienda habitual.
- Si resultara indeterminada la permanencia según el criterio anterior, se considerará su residencia, donde tenga su principal centro de interés (donde tenga mayor porcentaje de la base imponible del IRPF).
- Si aun así no pudiera determinarse su residencia, se considerará que la persona reside en el lugar de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Así pues, permaneciendo más de la mitad de los días del periodo impositivo en una vivienda habitual ubicada en una Comunidad Autónoma como Madrid o la Rioja, se

aplicarían las bonificaciones correspondientes del 100% ó 75% de la cuota, respectivamente.

No obstante, cabe precisar que esta permanencia debe ser efectiva, ya que la Administración Tributaria, tanto la Estatal como la Autonómica, puede investigar, rechazar y sancionar traslados ficticios de residencia con la finalidad última de reducir o eludir el impuesto. La inspección tributaria utiliza indicios para determinar si la permanencia es ficticia, tales como visitas periódicas al médico de la Seguridad Social de otra Comunidad; pagos reiterados en el tiempo a comercios ubicados en Comunidad distinta mediante cargos en tarjeta de crédito, etc.

8.2.2. Donaciones a descendientes

Para patrimonios medio-bajos de una unidad familiar con varios hijos, dada la progresividad de este tributo, puede considerarse una alternativa viable la donación a los hijos de parte del patrimonio, ya que el ISD, a diferencia del IP no es periódico, se paga de una sola vez en el momento del devengo que es el de la fecha de la transmisión por donación. Con independencia del necesario estudio fiscal, al objeto de optimizar el coste tributario del IP/ISD, convendría realizar la donación antes del 31 de diciembre (fecha del devengo del IP), ya que el importe de estas donaciones supondría la reducción en la base imponible del IP por esa misma cantidad.

Existen CCAA como Baleares, Canarias y Madrid, donde el coste de las donaciones realizadas a favor de familiares directos es prácticamente inexistente. En el caso de la Comunidad Valenciana, en la actualidad se aplica una reducción en la base imponible del ISD, de 100.000 €, para las donaciones realizadas a hijos o adoptados, cantidad que se incrementa en 8.000 € cada año que el donatario sea menor de 21 años, sin que esta reducción pueda superar por este motivo, los 156.000 €; exigiéndose que la donación se documente notarialmente y que el patrimonio preexistente del donatario sea inferior a 600.000 €. Además, si se trata de un descendiente con una discapacidad, la reducción en la base imponible del ISD es de 240.000 € si el descendiente tiene una discapacidad física o sensorial de grado igual o superior al 65%, o una psíquica de grado igual o superior al 33%. Esta deducción es perfectamente compatible con la reducción por

parentesco con el donante. (Bengoechea Sala, 2019)⁴². En este marco, la figura de la donación a descendientes directos reduce sustancialmente la carga fiscal en personas con un patrimonio medio-bajo. Además, si la donación consiste en elementos patrimoniales como valores mobiliarios, convendría seleccionar aquellos en los que la ganancia patrimonial haya sido nula o escasa, o en efectivo, ya que no supondría un elevado coste fiscal. En cambio, si la donación es de bienes inmuebles, sería necesario pagar el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aparte de la posible ganancia patrimonial correspondiente en el IRPF del donante.

8.2.3. Patrimonio inmobiliario afecto a actividad empresarial

Una alternativa viable, para personas con un patrimonio medio o alto, que poseen inmuebles de elevado valor y arrendados, es la de afectarlos a una actividad empresarial, con el fin de dejarlos exentos del IP.

Para que el arrendamiento de inmuebles pueda ser considerado como una actividad económica, se debe contar, al menos, con una persona empleada con contrato a jornada completa, según dispone el artículo 27.2 de la LIRPF. Cabe puntualizar, que la contratación de esta persona debe estar justificada, es decir, debe existir una determinada carga de trabajo que justifique su empleo y dedicación.

Además de este requisito, para la exención en el IP, se debe cumplir otras tres condiciones, según el artículo 4.8.1 de la LIP: (1) la debida afectación de los inmuebles a la actividad; (2) que el titular de los bienes ejerza de manera habitual, personal y directamente esta actividad; y (3) que los ingresos obtenidos por la actividad de arrendamiento constituyan su principal fuente de renta.

⁴² Bengoechea Sala, J.M. (2019). *Memento Práctico Fiscal*. Págs. 1245-1246. Francis Lefebvre.

8.2.4. Inversión en determinados productos financieros

Existen productos financieros con un atractivo fiscal al objeto de reducir la tributación por este impuesto. Son productos de ahorro que por un cierto tiempo no son rescatables y durante ese periodo están exentos de tributación por el IP, entre ellos, están los derechos económicos derivados de los planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial. Todos ellos no tributarían por IP mientras no se perciba la prestación del Plan.

Los seguros de vida, dado que según el artículo 87 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, tienen que permitir la designación de un beneficiario irrevocable, los convierte también en no rescatables. No obstante, cabe señalar, que en seguros en los que el tomador asume el riesgo de la inversión, los *Unit Linked*, es necesario que no se permita al tomador la posibilidad de modificar las inversiones afectas a la póliza y/o que las posiciones matemáticas estén invertidas en cestas de activos o fondos de inversión (BBVA Banca Privada, 2017)⁴³.

Con relación a los *Unit Linked*, es importante considerar que posiblemente su tributación cambie, en base al contenido sobre los mismos que incluye el anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

9. FUTURO DEL IMPUESTO. Propuestas políticas

En este apartado trataré de exponer los programas económico-fiscales de los partidos políticos mayoritarios que se presentan a las próximas elecciones del 28 de abril, pues el resultado de estos comicios, incierto y fragmentado, determinará el futuro de esta figura tributaria.

⁴³ BBVA Banca Privada (2017). Campaña IRPF: Impuesto sobre el Patrimonio 2016 (mayo 2017). *Boletín Fiscal. Edición Especial*.

9.1. PSOE

En líneas generales este partido contempla en su programa electoral la subida de los impuestos a las rentas más altas y a los grandes patrimonios; entre los 110 compromisos que adquiere, concretamente el número 45 (PSOE, 2019)⁴⁴ dice que reformarán la progresividad del sistema fiscal, incrementando la aportación de las grandes empresas y de los contribuyentes de ingresos más altos y con mayores patrimonios.

Así pues, las promesas económico-financieras de este partido plantean una mayor carga fiscal para las fortunas más elevadas y, en consecuencia, es de prever el mantenimiento de forma indefinida y permanente del Impuesto sobre el Patrimonio, una tributación más progresiva a través de incrementar los tipos mínimos de ciertos impuestos, aumento de la presión fiscal a las grandes empresas e instauración de tributos "verdes".

Me sorprende que el PSOE contemple en su programa este incremento fiscal en un momento en el que, según datos provisionales del Ministerio de Hacienda, España rebasó la mayor recaudación tributaria de su historia, concretamente más de 208.000 millones de euros, superando a la más alta hasta ahora del 2007. Este dato pone de manifiesto que en España ya existe una presión fiscal muy elevada para el contribuyente.

9.2. Partido Popular PP

Contempla la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto de Sucesiones y Donaciones y una reducción por debajo del 40% del IRPF y del 20% del Impuesto sobre Sociedades. Si bien, estas promesas electorales, a falta de plasmación en su programa electoral, pueden resultar difíciles de cumplir en la práctica, no cabe duda que han sido gratamente recibidas por los sectores que ansían una reducción fiscal.

⁴⁴ PSOE (2019). *110 compromisos con la España que quieres*. Pág. 20.

9.3. Ciudadanos

Ciudadanos presenta su programa electoral para las elecciones generales próximas bajo el título: "*350 soluciones para cambiar España a mejor*" (Ciudadanos, 2019)⁴⁵, cuyo punto 44: "*Reconstruir la clase media y trabajadora*" habla expresamente del IP: "*El IP pasará a ser normativa y gestión estatal. Tendrá una función fundamentalmente censal y se declararán también los bienes en el extranjero, eliminándose la declaración de bienes en el exterior, para no exigir información duplicada. En esta nueva declaración se incluirán el oro, las joyas, los yates y las obras de arte que, sorprendentemente, están excluidos de la declaración de bienes en el extranjero. Resulta necesario que la Agencia Tributaria centralice la información censal y patrimonial de este impuesto para mejorar la gestión tributaria y la comparta con las CCAA, evitando exigir la misma información varias veces a los ciudadanos*".

En mi opinión, no aporta nada nuevo al actual IP, es una propuesta ambigua e indefinida, no se pronuncia respecto de una eventual reducción, bonificación, armonización de la normativa autonómica, por lo que no puedo determinar cuál sería el futuro del impuesto propuesto por esta formación política. En contraposición, el punto 43 del mismo programa sí señala expresamente que "*la clase media y trabajadora no pagará ISD, queremos eliminarlo al 100% en toda España*".

9.4. Unidas Podemos

En el punto 47 de su programa electoral se refieren a "*Recuperación del gravamen efectivo en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*". Esta formación, como era previsible y acorde con su ideario político, se compromete a la recuperación del gravamen de forma efectiva y permanente de los dos impuestos citados, matizando que el correspondiente a sucesiones y donaciones recaería solo en grupos con alto nivel de renta.

Estos dos tributos, a su vez, serían armonizados en las diversas CCAA al objeto de regular los mismos de forma homogénea en todo el Estado. Armonización que basa en motivos de equidad, no discriminación y lucha contra el fraude fiscal.

⁴⁵ Ciudadanos (2019). *350 soluciones para cambiar España a mejor*.

En cuanto al mínimo exento, a nivel general, propone reducirlo de los 700.000 € actuales, a 400.000 € netos, revisando y modificando además las bonificaciones y deducciones actuales. Mantienen, en cambio, el importe de la exención para la primera vivienda en el cómputo del IP, en la cantidad de 300.000 €.

Esta formación ya se ha manifestado, en reiteradas ocasiones, defensora de este impuesto y detractora, en cuanto a la bonificación establecida por la Comunidad de Madrid y la Rioja, hasta el punto de que ha anunciado penalizar a las CCAA que lo eliminen aludiendo a razones de equidad pues a su entender: *"No se puede permitir que haya gobiernos de CCAA ricas que renuncien a estos ingresos y luego reciban fondos de otras CCAA con menos recursos"*.

9.5. VOX

La propuesta económico fiscal de este nuevo partido que acude a las elecciones generales por primera vez, tiene dos líneas centrales que fundamentalmente se resumen en la bajada de impuestos y en la reducción del gasto público.

VOX ya anunció a finales del pasado año, las *"100 medidas para la España Viva"*, entre las cuales, dentro del capítulo destinado a *"Economía y Recursos"*, en la medida 44, propone una reducción mínima del 50% en el Impuesto de Bienes Inmuebles para familias con hijos y la exención de pago del mismo a las familias numerosas y declara expresamente en la medida 46, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalías Municipales) en todo el territorio nacional.

En el programa electoral para las próximas elecciones del día 28 de abril, mantiene esta propuesta, concretamente, la supresión del IP y del ISD. Cuentan con la aportación profesional de Rubén Manso Olivar, ex inspector del Banco de España, al objeto de coordinar su programa económico. Rubén Manso defiende la supresión de los impuestos progresivos, así como dar fin a la que, en su opinión, *"discriminación fiscal que sufren los ricos"*. De hecho, en el "Acuerdo entre el Partido Popular y VOX para la investidura del presidente de la Junta de Andalucía", firmado el pasado 9 de enero, ambas formaciones se comprometían conjuntamente en el objetivo 5 de dicho acuerdo a

"Impulsar una reforma fiscal que contemple la bonificación del 99% del ISD, la bajada del tramo autonómico del IRPF y del tramo autonómico del IP, equiparándolo a los tipos de la escala nacional y revertir la subida del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

10. CONCLUSIONES

Las conclusiones alcanzadas en este trabajo se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Que el IP ha resultado inapropiado para alcanzar los objetivos prioritarios para los que fue creado, ya que las alternativas existentes para evitar o minimizar el pago del impuesto, hace que la carga impositiva recaiga sobre patrimonios medio-bajos y no sobre las grandes fortunas.
- Que la recaudación por este impuesto no es muy elevada en comparación con otros impuestos como el de la Renta y Sociedades.
- Que como consecuencia de la LOFCA existen grandes diferencias entre las CCAA en relación al mínimo exento, tipos de gravamen y en su caso, bonificaciones de la cuota, que provoca que existan desigualdades entre los contribuyentes, según sea su residencia en una u otra Comunidad. Concretamente en la Comunidad Valenciana el tipo marginal máximo es el tercero más elevado de todas las Comunidades y en las Comunidades de Madrid y la Rioja está bonificado el 100% y el 50%, respectivamente. Este hecho hace que sea necesario plantearse una homogeneización de las normas tributarias entre las distintas CCAA para conseguir una mayor equidad entre los contribuyentes de toda España.
- Otra modificación que en mi opinión sería interesante para conseguir una mayor redistribución de la riqueza en el supuesto de que se mantenga, es que se deberían elevar los mínimos exentos para que de verdad gravase a las grandes fortunas que ostentan patrimonios muy elevados, suprimiendo a su vez la exención de los bienes afectos a actividades empresariales.

- Que al gravar patrimonio medio-bajos, se ha planteado por varios autores que vulnera los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el artículo 31 de la CE porque grava patrimonios improductivos o con una rentabilidad mínima muy inferior a los tipos impositivos del impuesto y obligando a muchos contribuyentes a enajenar parte de este patrimonio para poder pagar todos los años el impuesto.
- También se plantea su constitucionalidad en cuanto a que puede existir una doble imposición entre IP e IRPF, IBI, ISD e IVTM, pues, aunque técnicamente el hecho imponible de los impuestos sea distinto y por ello ha sido rechazada esta teoría por el Tribunal Constitucional, el objeto o materia de gravamen coincide y según la doctrina siempre que haya identidad entre el sujeto pasivo, el objeto de gravamen y el periodo impositivo, hay una doble imposición proscrita por la CE.
- A nivel internacional es indiscutible la falta de interés recaudatorio que tiene este impuesto para la mayoría de países de la OCDE, que en las últimas décadas han ido optando por su supresión.
- La existencia en España del IP ha desincentivado la inversión extranjera en nuestro país.

En definitiva, el IP, a pesar de su escasa recaudación, de su eventual concurrencia con otras figuras tributarias, de no cumplir con los objetivos de equidad y redistribución de la renta, de no considerar los efectos de los cambios del ciclo económico, de resultar muy gravoso especialmente con los patrimonios medios, de escaparse a las grandes fortunas; tendría su razón de ser y su mayor justificación, en la apremiante necesidad de incrementar sus ingresos las CCAA para hacer frente al cada vez mayor gasto y déficit público y , por ello, lejos de suprimirse, no se descarta una mayor presión fiscal del mismo.

11. BIBLIOGRAFIA

Albiñana García-Quintana, C. (1996). Comentarios a las Leyes políticas. Págs. 330 - 331 Madrid: Edersa.

Albiñana García-Quintana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. Madrid: Tecnos.

Bengoechea Sala, J.M. (2019). *Memento Práctico Fiscal*. Págs 1245-1246. Francis Lefebvre.

Breña Cruz, F.A. y García Martín, J.A. (1980). *El impuesto sobre el patrimonio neto*. Instituto de Estudios Fiscales.

Checa González, C. (1987). Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional. *Anuario de la Facultad de Derecho*. págs. 53 y ss. Universidad de Extremadura.

Checa González, C. (2000). *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. Pág. 106. Madrid: Marcial Pons.

Cristina Berechet (2016). El Impuesto sobre el Patrimonio. Fundación para el Avance de la Libertad y Unión de Contribuyentes.

Durán Cabré, J.M. y Esteller Moré, A. (2015). La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales. *Consolidar en la recuperación, perseverar en las reformas*. Fundación de las Cajas de Ahorros.

Enciso de Yzaguirre, V. (2009). *El Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis y perspectivas*. Págs. 31-35. Instituto de Estudios Fiscales.

Falcón Tella, R. (1997). Decreto-Ley, Reserva de Ley y deber de contribuir, nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional. *Quincena Fiscal Aranzadi*. Madrid: Aranzadi.

Fernández Junquera, M. (1995). El contribuyente ante la administración tributaria local. *Revista de Hacienda Local* nº 74. Pág. 255.

Ferreiro Lapatza, J.J. (1976). El objeto del Tributo. *Revista Española de Derecho Financiero*

Fuentes Quintana, E. (2004). Los pactos de la Moncloa y la Constitución de 1978.

Fuentes Quintana, E. *Economía y economistas españoles* (pp. 163-238). Barcelona: Galaxia Gutenberg: Círculo de Lectores

García Novoa, C. (2004). *El futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio: Apuntes para una reflexión*. Págs. 13-57. Bolsa de Madrid.

García de Pablos, J.F. (2012). Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*. Ciss Praxis.

García de Pablos, J.F. (2014). *La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España*. Encuentro de derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español.

García Moreno, V.A. (2004). *El impuesto sobre el patrimonio. Manual de derecho tributario: parte especial*. Navarra: Aranzadi.

Lagares Calvo, M. (2014). *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Págs. 224 - 225. Madrid. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

López Espadafor, C.M. (1999). *La doble imposición interna*. Pág. 138. Valladolid: Lex Nova.

López Espafador, C.M. (2007). La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad. Págs. 9-10. *Quincena Fiscal*.

López Espadafor, C.M. (2012). *La doble imposición, problemática actual*. La Ley.

Pérez de Ayala Becerril, M. (1997). *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el derecho español*. Cedecs

Poveda Blanco, F. (2005). *Manualidad de Fiscalidad Local*. Págs. 646-650. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

Rubio Guerrero, J.J. y Álvarez García, S. (2015). *Análisis conceptual de la imposición patrimonial*.

Legislación Consultada

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 310, de 17 de marzo de 2019, 51998 a 52024. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2008-20802>

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 136, de 11 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392&tn=2&p=20151030>

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*, 303, de 23 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141>

Ley 50/1977, de 16 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Boletín Oficial del Estado, 274, de 10 de marzo de 2019, 27147 a 27151. Recuperado de <https://www.boe.es/boe/dias/1977/11/16/pdfs/A24945-24951.pdf>

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Boletín Oficial del Estado, 236, de 11 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166>

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 59, de 20 de marzo de 2019. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Boletín Oficial del Estado, 224, de 11 de marzo de 2019, 98863 a 98866. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-14809>

Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. Boletín Oficial del Estado, 314, de 11 de marzo de 2019, 129863 a 129874. Recuperado de https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-17991

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero 6/1983, FFJJ 5 y 6.

Sentencia del Tribunal Constitucional, de 16 de diciembre, 233/1999.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de marzo 37/1987.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2018, 843/2018.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de noviembre de 2015, 5306/2015.

Otras Noticias

Backer&Mckenzie (2015). *Informe del grupo de trabajo de la fundación Impuestos y Competitividad para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*. Pág. 55.

BBVA Banca Privada (2017). Campaña IRPF: Impuesto sobre el Patrimonio 2016 (mayo 2017). *Boletín Fiscal. Edición Especial*.

Ciudadanos (2019). *350 soluciones para cambiar España a mejor*.

Ifo Institute (2018). Ifo Dice Report: Wealth Taxation 02/2018. Ifo Institute.

PSOE (2019). *110 compromisos con la España que quieres*. Pág. 20.

Reuters. *Noticias de Negocios*, 27 de enero de 2014. Reuters.