



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2022/2023**

EL CONTROVERTIDO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

THE CONTROVERSIAL WEALTH TAX

GRADO EN DERECHO

AUTOR: D. ISMAEL GONZÁLEZ REBOLLO

TUTORA: D^a. MARÍA TERESA MATA SIERRA

ÍNDICE DE CONTENIDO

ABREVIATURAS	3
RESUMEN	5
PALABRAS CLAVES	5
ABSTRACT	6
OBJETO	7
METODOLOGÍA	8
1.ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	10
2.ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	17
2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS	17
2.2. HECHO IMPONIBLE	19
2.3. EXENCIONES	19
2.4. SUJETO PASIVO	21
2.5. BASE IMPONIBLE	22
2.6. BASE LIQUIDABLE	29
2.7. DEUDA TRIBUTARIA	29
2.8. GESTIÓN DEL IMPUESTO	32
3. REVISIÓN DE LOS ARGUMENTOS TEÓRICOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	33
3.1. ARGUMENTOS A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	33
3.2. ARGUMENTOS EN CONTRA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	37
4.EL IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS ...	47
CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	53

ABREVIATURAS

Artículo.....	art.
Asociación Española de Asesores Fiscales.....	AEDAF
Boletín Oficial del Estado.....	BOE
Conferre.....	Cfr.
Constitución Española.....	CE
Coordinadores.....	Coords.
Dirección General de Tributos.....	DGT
Director.....	dir.
Directores.....	dirs.
Edición.....	ed.
Impuesto sobre el Patrimonio.....	IP
Impuesto sobre el Valor Añadido.....	IVA
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	IRPF
Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas.....	ITSGF
Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.....	LIS
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.....	LGT
Número.....	núm.
Obra citada.....	ob. cit.
Organización Internacional de Estándares.....	ISO
Organización Internacional del Trabajo.....	OIT
Página.....	pág.

Páginas.....	págs.
Real Academia Española.....	RAE
Sentencia del Tribunal Constitucional.....	STC
Sentencia del Tribunal Supremo.....	STS
Sentencias del Tribunal Superior de Justicia.....	SSTSJ
Sentencias del Tribunal Supremo.....	SSTS
Siguientes.....	ss.
Trabajo de Fin de Grado.....	TFG
Unión Europea.....	UE
Véase.....	Vid.

RESUMEN

En la actualidad, el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra en pleno debate debido a la aprobación del nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas. Históricamente, siempre se ha tratado de una figura tributaria controvertida prueba de ello es su supresión durante 3 años y su posterior recuperación en 2011.

Sobre su vigencia o supresión definitiva se han manifestado números autores. Entre los investigadores que se encuentran a favor de su permanencia argumentan de que se trata de una figura clave para el control y buen funcionamiento del sistema tributario español. Mientras que los más escépticos consideran que es un tributo que provoca dobles imposiciones y que en la mayoría de países han acabado.

PALABRAS CLAVES

Impuesto sobre el Patrimonio, cesión, Comunidades Autónomas, Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, competencias normativas, mínimo exento, bonificación, tarifa.

ABSTRACT

The Wealth Tax is currently under debate due to the approval of the new Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes. Historically, it has always been a controversial tax figure, proof of which is its suppression for 3 years and its subsequent recovery in 2011.

A number of authors have expressed their opinions on its validity or definitive abolition. Among the researchers who are in favour of its permanence, they argue that it is a key figure for the control and proper functioning of the Spanish tri-butary system. While the more sceptical consider that it is a tax that leads to double taxation and that in most countries it has ended.

KEYWORDS

Wealth Tax, assignment, Autonomous Communities, Temporary Solidarity Tax on Major Fortunes, regulatory powers, exemption minimum, rebate, tariff.

OBJETO

El presente Trabajo de fin de Grado (en adelante, TFG), tiene por objeto principal el análisis y estudio, desde un punto de vista teórico, de la argumentación teórica acerca de la vigencia o supresión del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP). Sin perjuicio de ello, con carácter previo a la consecución de dicho objeto principal, resulta necesario estudiar las generalidades del IP, el origen y la evolución del mismo, así como, su estructura.

Los objetivos específicos perseguidos por este trabajo de investigación son:

1. Exponer brevemente la trayectoria de este Impuesto desde su implantación, su supresión en el año 2008, junto con las modificaciones que éste, a lo largo de ese tiempo, haya sufrido, hasta la más vigente actualidad de su realidad jurídica.
2. Establecer los caracteres generales del Impuesto y su estructura interna, haciendo especial hincapié en la legislación estatal y las cesiones que concede la misma a las Comunidades Autónomas sobre ciertos aspectos del tributo.
3. Estudiar los argumentos teóricos a favor y en contra de esta figura impositiva, reflexionando acerca de la necesidad o no de mantener vigente el Impuesto sobre el Patrimonio en el sistema tributario español.
4. Analizar y comprender el Impuesto sobre las Grandes fortunas (en adelante, ITSGF) y su relación con el IP.

METODOLOGÍA

La metodología empleada, tanto para realizar el presente TFG, como para alcanzar los objetivos establecidos, se enmarca en el método de investigación propio de las Ciencias Jurídicas. Para su desarrollo, se analizará el contenido de las disposiciones legales aplicables al objeto de estudio, como fuente primaria, así como otras fuentes secundarias, tales como la doctrina administrativa o la jurisprudencia.

En cuanto a su ejecución material, el procedimiento para la elaboración de este estudio se ha dividido en varias fases.

La primera fase se corresponde con la elección de la temática a tratar en el trabajo de investigación que, en este caso, debía versar sobre alguna cuestión relativa al Derecho Financiero y Tributario. En este sentido, y, dado que quiero realizar las oposiciones a Inspector de Hacienda, se decidió optar por un tema que relacione ambos aspectos. De modo que, se escogió el estudio del Impuesto sobre el Patrimonio y su actual coyuntura.

Elegida la temática, y, siguiendo las directrices de la tutora, se llevó a cabo la recopilación de información mediante monografías, manuales, artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario, doctrina administrativa y jurisprudencia. Dicha información ha sido recopilada mediante la página web de la Universidad de León y La Rioja (Dialnet), las bases de datos Aranzadi Instituciones y Tirant lo Blanch, y, todo ello, sin dejar de lado las aportaciones de la tutora en lo relativo a revistas y bibliografía. En cuanto a la doctrina administrativa y jurisprudencia, se accedió a la misma a través de la base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), respectivamente.

Una vez recopilada toda la información necesaria, se procedió a la lectura, estudio, comprensión y análisis de la misma, para posteriormente, fijar las bases sobre las que se conformaría la investigación. Así, tras un estudio más exhaustivo del tema, se decidió que el trabajo se dividiría en cuatro grandes bloques, de modo que, partiendo de cuestiones generales, se iría especificando y ahondando en el objeto principal de la investigación. En consecuencia, los dos primeros bloques debían consistir en introducir los caracteres generales y su origen, mientras que el tercer y el último bloque, se centraría en analizar los argumentos teóricos en relación a esta figura tributaria, a favor y en contra de la misma

para terminar con una referencia al recientemente aprobado Impuesto sobre las Grandes Fortunas dejando apuntadas las dificultades que tendrá esta figura.

Conformadas las bases del trabajo, se procedió a la elaboración de un índice acorde con las mismas.

La siguiente fase consistió en redactar, de acuerdo con el referido índice, el trabajo de investigación. Así, para la elaboración de los primeros bloques se han utilizado, fundamentalmente, monografías y manuales, mientras que, para el tercer bloque predomina la utilización de sentencias de diversos órganos judiciales.

Una vez terminada la primera versión del trabajo, se han efectuado las correcciones pertinentes y, finalmente, se ha llevado a cabo la elaboración de las conclusiones, que, lejos de ser un mero resumen, poseen un carácter empírico y propositivo.

1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio surge en España a raíz de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal¹, ley que a su vez aprueba la primera amnistía fiscal y regula el delito fiscal. Dicho impuesto² fue desarrollado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978³ y modificado a través de la Ley 20/1989 de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas⁴, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero que, a pesar de que solo se pronunciaba sobre la inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵- primera regulación de este impuesto- hizo que fuese necesario que el legislador tuviese que llevar a cabo una labor de armonización mediante la modificación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas⁶.

A pesar de que se trata de una norma, la Ley 50/1977, carente de preámbulo o de exposición de motivos, si abordaba la definición del tributo como “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”, señalando en su artículo primero su carácter excepcional y transitorio⁷. Ahora bien, a partir de la reforma tributaria realizada en 1991, se puso de manifiesto que este tributo había venido para quedarse debido a que en aquel momento se aprobó una nueva ley reguladora de este tributo, la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que sigue siendo, a pesar de los años transcurridos, la ley básica del tributo y con la que el gravamen pasaría a denominarse Impuesto sobre el Patrimonio⁸. De esta forma y aunque esta figura

¹ BOE, Núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.

²Sobre los antecedentes remotos de este impuesto puede verse ESCRIBANO LÓPEZ, F.: El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, Ed. Cívitas, Madrid, 1985, págs. 22 y 23.

³ Orden de 14 de enero de 1978 (rectificada) por la que se regula la obligación de colaborar de los Bancos, Cajas de Ahorro y demás Entidades de Crédito con la Administración Tributaria. BOE núm.23, de 27 de enero de 1978.

⁴ BOE, Núm. 180, de 29 de julio de 1989

⁵ BOE, Núm. 217, de 11 de septiembre de 1978.

⁶ Sobre este tema puede verse ARRIBAS LEÓN, M.: “El impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 2, 2012, págs. 5 y ss.

⁷Sobre esta primera versión del impuesto nos remitimos a GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*, Ed. Dykinson, Madrid, 2000, págs. 34 y 35.

⁸ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho tributario*, 22ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2017, págs. 480 y ss., y también MARTÍN QUERALT, J., LOZANO

nació como un impuesto con carácter “extraordinario” y “excepcional” que perdura inalterado hasta que en 1991 fue modificado por la Ley hoy vigente, con el fin primordial de conseguir una tributación complementaria del IRPF que, en principio, depara una mayor progresividad del sistema fiscal⁹.

Por su parte, en el artículo 11.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁰ (en adelante LOFCA), se establecía una previsión que otorgaba la posibilidad de ceder este impuesto a dichos entes territoriales. Precisamente por ello, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas¹¹, desarrollando lo expuesto en dicha ley orgánica, contempla la cesión del rendimiento de este impuesto a cada una de las Comunidades Autónomas, indicando someramente que la normativa que resultaría aplicable era la estatal y que, por delegación del Estado, las Comunidades Autónomas se encargarían de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los recursos tributarios de aquél¹².

Sin embargo, habrá que esperar hasta el año 1996 para que las Comunidades Autónomas dispongan de capacidad normativa en relación a los impuestos cedidos, previsión que se contempla en el *“Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”*¹³. A raíz de dicho informe, se aprobaría la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias¹⁴.

SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho tributario*. 30ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2019, págs. 795 y ss.

⁹Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas”, Documento número 12/09, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pág. 24.

¹⁰ BOE, Núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

¹¹ BOE, Núm. 311, de 29 de diciembre de 1983.

¹² Cfr. CUSÍ, J.M.: “La tributación del patrimonio en España: presente y futuro”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Núm. 989, 2022, pág. 21.

¹³ Cfr. MONASTERIO ESCUDERO, C.: “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas” Libro Blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas. *Cuadernos de actualidad*, Núm. 3, 1993, págs. 85 y ss.

¹⁴ Vid. *“Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Núm. 131, 1995, págs. 62-63.

A través de ambas leyes, se atribuyeron a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a este tributo, muestra de ello es el artículo 13.3 de la Ley 14/1996 que estableció que las mismas pudieran regular el mínimo exento y la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁵.

Las competencias cedidas se incrementarían a razón de la aprobación de 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 régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En su artículo 39 se pone de manifiesto la posibilidad que se le otorga a las Comunidades Autónomas para regular la tarifa del impuesto sin ningún tipo de condición, no como pasaba con la anterior Ley que la tarifa debía tener una progresividad similar a la del Estado. Sumado a lo anterior, también tenían la posibilidad de crear deducciones y bonificaciones en el impuesto, esta previsión, además de recogida en dicha Ley, se establecería en el “Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica”¹⁶.

Esta situación se mantuvo sin variaciones a pesar de la aprobación de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁷ y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias¹⁸ que fue la que se utilizó para poner en marcha el sistema de financiación que fue aprobado el 15 de julio de 2009¹⁹.

Sin lugar a duda, el momento más difícil que ha sobrevenido al Impuesto sobre el Patrimonio tuvo lugar en el 2008, año en el que se produjeron elecciones generales y las dos mayores fuerzas políticas dispusieron en sus respectivos programas electorales la eliminación de este impuesto²⁰. Tanto fue así que, sorprendentemente, esta promesa de

¹⁵ Cfr. DE LA PEÑA AMORÓS, M del M.: “La cesión del impuesto sobre el patrimonio de la Comunidad Autónoma de Madrid”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, Núm. 26, 2008, págs. 2964 y ss.

¹⁶ *Ídem*.

¹⁷ BOE, Núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

¹⁸ BOE, Núm. 305 de 19 de diciembre de 2009.

¹⁹ Cfr. CALVO VÉRGEZ, J.: “La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la “casilla de salida?””, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 6, 2021, en línea [Consultado el 15 de noviembre de 2022].

²⁰ Programa Electoral PSOE para las Elecciones Generales del año 2008, p. 107. Que puede consultarse en <https://www.psoe.es/media-content/2019/04/PSOE-programa-electoral-elecciones-generales-28-de-abril-de-2019.pdf> [Consultado el 16 de noviembre de 2022].

eliminación se hizo efectiva y, además, de una forma bastante apresurada publicándose en el boletín oficial del Estado la 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 del IVA y se introducen otras modificaciones de la normativa tributaria²¹. En la Exposición de Motivos de dicha ley se justifica su supresión de la siguiente forma: “*la vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*”

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir”.

Resulta llamativo que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no fuese derogada por la Ley 4/2008 que optó, tras eliminar el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, por dar una renovada redacción al artículo 33 de la Ley 19/1991, estableciendo una bonificación del 100% en la cuota del Impuesto; asimismo, derogó los preceptos 6, 36, 37 y 38 de la misma norma además de su disposición transitoria²². La principal razón por la que finalmente el Estado se decanta por establecer esta bonificación es que si hubiera derogado la Ley 19/1991 les hubiera dejado un gran espacio a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de impuestos propios sobre el patrimonio de las personas físicas residentes en sus territorios²³. Otra razón de elegir este modelo de

²¹ BOE, Núm. 310 de 25 de diciembre de 2008.

²² Vid. CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del impuesto sobre el patrimonio: algunas reflexiones”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 5, 2008, págs. 9 y ss.

²³ Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2009, págs.9 y ss.

bonificación es que mediante su implantación se hacía posible no tener que cambiar diversas normas y permitía dejar en vigencia el resto de la ley de este tributo²⁴.

Así las cosas podemos decir que el Impuesto sobre el Patrimonio se dejó en “*stand by*” desde el año 2008 hasta el año 2010²⁵ porque en 2011, a través del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio²⁶, el legislador volvió a dar vida a este impuesto, si bien con carácter temporal manifestando que su derogación definitiva se haría el 1 de enero de 2013²⁷, además de recuperar la vigencia de los artículos derogados en 2008 e introducir modificaciones en los preceptos 4.9, 6, 28 y 33²⁸.

Acudiendo a la Exposición de Motivos de esta norma se observan las justificaciones del legislador de la extraordinaria y urgente necesidad que se exige en el artículo 86 de la Constitución para utilizar esta norma en torno a tres argumentaciones²⁹.

- La primera de ellas es que resulta necesario restablecerlo para garantizar cumplir los objetivos de estabilidad presupuestaria.
- La segunda, radica en que la rapidez en la aprobación de esta norma se debe a la necesidad de dejar un periodo de tiempo amplio a las Comunidades Autónomas para que si así lo deseasen pudieran ejercitar sus competencias sobre este impuesto recuperado.
- La tercera era que el impuesto iba producir efectos a partir del 1 de enero de 2011 y ya se encontraban en septiembre, por lo que era vital recurrir al Decreto-ley para que los contribuyentes conociesen con la mayor celeridad posible.

²⁴ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., BANACLOCHE PALAO, C.: *Introducción al sistema tributario español*, 6ª ed., Editorial Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 34-56.

²⁵ La falta de interés que suscita esta figura en estas fechas se evidencia por DE PABLOS ESCOBAR. L.: *Objetivos e incidencia de la imposición personal sobre la riqueza en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

²⁶ BOE, Núm. 224, de 17 de diciembre de 2011.

²⁷ Cfr. GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: “El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLV, 2012, pág. 409.

²⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 10, 2008, en línea [Consultado el 15 de noviembre de 2022].

²⁹ Vid. BADÁS CEREZO, J., MARCO SANJUÁN, J.A.: *Renta y patrimonio 2015*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2015, págs. 18 y ss.

Como es sabido, en lo que respecta a la constitucionalidad en el uso del Decreto-Ley, el Tribunal Constitucional ha establecido numerosa jurisprudencia³⁰ que reitera la posibilidad de uso de este tipo de norma para regular asuntos de naturaleza tributaria pero siempre que concurren las notas de extraordinaria y urgente necesidad y no afecte al deber de contribuir modificando alguno de los elementos esenciales del tributo³¹,

Ahora bien, DELGADO GONZÁLEZ considera que este Decreto-Ley es inconstitucional, debido a que *“si estas razones fueran ciertas, nos referimos a los objetivos y efectos recaudatorios del tributo, no es difícil concluir que el establecimiento supondría una alteración sustancial, tanto desde un punto de vista cualitativo como cuantitativo, del deber de contribuir de los españoles en el sentido sostenido por el Tribunal Constitucional. Y si no lo fuera, el establecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio no parece que sea la medida adecuada para alcanzar esta necesidad, extraordinaria y urgente, de estabilidad presupuestaria”*³².

A pesar del carácter temporal establecido por el Real Decreto-Ley 13/2011, limitándolo para los ejercicios de 2011 y 2012, la vigencia de este impuesto se fue prolongando en el tiempo de manera anual a lo largo de los años posteriores. Así, en este periodo nos encontramos con hasta seis modificaciones de este Decreto-Ley que, en la práctica, han ido retrasando la eliminación del impuesto hasta la actualidad, a saber:³³

- La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que la retrasa hasta el 2014³⁴.
- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014³⁵, que la aplaza un año más hasta 2015.

³⁰ Pueden verse las Sentencias del Tribunal Constitucional STC 6/1983, 182/1997, 137/2003, 108/2004 o 189/2005, entre otras.

³¹ STC 189/2005, de 7 de julio de 2005.

³² Cfr. DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “De la posible inconstitucionalidad del Decreto ley 13/2011 de 16 de septiembre que ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13, 2012, en línea [Consultado el 11 de noviembre de 2022].

³³ Vid. IBAÑEZ GARCÍA, I.: “La opinión del Defensor del Pueblo sobre la “recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 3, 2012, en línea [Consultado el 13 de noviembre de 2022].

³⁴ BOE, Núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.

³⁵ BOE, Núm. 309, de 26 de diciembre de 2013.

- La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015³⁶, que vuelve a prolongar su eliminación al 2016.
- La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016³⁷, que otra vez más alarga un año hasta 2017.
- El Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social³⁸, que la retrasa hasta 2018.
- La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018³⁹, que nuevamente retrasa su eliminación hasta el 2019.
- El Proyecto de Ley de Presupuestos para 2019, de 16 de enero de 2019⁴⁰ contaba con una disposición derogatoria que pretendía acabar con los problemas legislativos a través de la supresión pospuesta contenida en el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre⁴¹. Ahora bien, el pleno del Congreso mantuvo el término de la eliminación hasta el 2019 momento en el cuál a través del Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de seguridad social⁴² se vuelve a retrasar el término de la supresión hasta el 2021. Finalmente, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021⁴³, en su Disposición derogatoria primera⁴⁴ sustituye el carácter temporal que se da al Impuesto en el Real

³⁶ BOE, Núm. 315, de 28 de diciembre de 2014.

³⁷ BOE, Núm. 260, de 30 de octubre de 2015.

³⁸ BOE, Núm. 292, de 3 de diciembre de 2016.

³⁹ BOE, Núm. 161, de 4 de julio de 2018.

⁴⁰ https://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-38-1.PDF

⁴¹ BOE, Núm. 224, de 18 de septiembre de 2011.

⁴² BOE, Núm. 312, de 28 de diciembre de 2019.

⁴³ BOE Núm. 341, de 31 de diciembre de 2020.

⁴⁴ Disposición derogatoria primera. Derogación del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Decreto-ley 13/2011, y establece, a partir del 1 de enero de 2021, su carácter indefinido.

2. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo que presenta un carácter directo y una naturaleza personal, que se plantea como un impuesto estrictamente individual sobre el patrimonio neto de las personas físicas⁴⁵. Atendiendo al artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se entiende por patrimonio neto: *“el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”*

En lo referente a su ámbito de aplicación territorial, el artículo 2.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que *“el Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento interno.”* También hay que señalar, siguiendo el artículo 2.2 de la misma Ley que este impuesto: *“está cedido a las Comunidades Autónomas, en los términos dispuestos 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.”*

⁴⁵Cfr. ARRIBAS LEÓN, M.: “El impuesto sobre el patrimonio en España”, *Revista Nueva Fiscalidad*, cit., págs.. 8 y ss.

Se podría resumir el Impuesto sobre el Patrimonio teniendo en cuenta una serie de consideraciones que nos permiten identificar las características más importantes de esta figura y que puede definirse de la forma que sigue⁴⁶:

- Un impuesto individual y personal, ya que no contempla las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Además, no permite la tributación conjunta de los miembros de la unidad familiar. Cada uno de los miembros que integran la unidad familiar, si están obligados individualmente, deben presentar la declaración individualmente.
- Un impuesto principal y autónomo, cumple una función complementaria con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero no es un impuesto a cuenta de éste, si bien tiene una gran función de soporte y control.
- Un tributo periódico y de carácter directo, debido a que su devengo es anual y a que grava el patrimonio del que resulte titular, no pudiendo trasladarlo a terceros.
- Un impuesto general desde el punto de vista del elemento objetivo del hecho imponible, ya que grava la titularidad de todo tipo de bienes o derechos de carácter económico.
- No obstante, desde la perspectiva del elemento subjetivo del hecho imponible es un impuesto parcial, porque únicamente son sujetos pasivos del tributo las personas físicas, no siéndolo las personas jurídicas ni otros entes sin personalidad.
- Un impuesto progresivo, la progresividad se aplica por escalones, de tal forma que cada tramo de patrimonio soporta el tipo de gravamen que tenga asignado, siendo la cuota total el resultado de la suma de las cuotas parciales que resulte de cada tramo.
- Un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

⁴⁶ Vid. ARESES TRONCOSO, M.C., ARNÁIZ ARNÁIZ, T., PÉREZ HUETE, J., RODRÍGUEZ RELEA, F.J.: *Fiscalidad práctica 2015. IRPF, patrimonio y sociedades*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2015, págs. 36y ss.

2.2. HECHO IMPONIBLE

Conforme al artículo 3 de la Ley 19/1991 el hecho imponible viene a estar integrado por la titularidad, por parte del sujeto pasivo, del patrimonio neto en el momento de devengo del impuesto, el cual será cada 31 de diciembre de cada año. Ahora bien, se entenderá que comporta el patrimonio neto el conjunto de bienes y derechos que en el momento del anterior devengo pertenecieron al sujeto pasivo, salvo que se demuestre una transmisión o pérdida patrimonial.

2.3. EXENCIONES

Siguiendo el artículo 4 de la Ley 19/1991 y los comentarios realizados por MARTÍN QUERALT *et alii*, estarán exentos de este Impuesto los siguientes bienes y derechos⁴⁷:

“a) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.

b) Los objetos de arte y antigüedades siempre que su valor sea inferior al fijado por el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Asimismo, los objetos de arte y antigüedades comprendidos en el artículo 19, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados. También, la obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

c) El ajuar doméstico, entendiéndose como tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular, excepto joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades.

d) Derechos de contenido económico en determinados instrumentos

e) Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales.

⁴⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho tributario.*, ob., cit., pág. 482.

f) Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

g) Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

h) La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por cien computado de forma individual, o del 20 por cien conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por cien de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

i) La vivienda habitual del contribuyente hasta un importe máximo de 300.000 euros.”

2.4. SUJETO PASIVO

Como anteriormente se ha comentado el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo que recae sobre las personas físicas y no así sobre las personas jurídicas ni las entidades sin personalidad jurídica como son: sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes. En lo referente al deber de contribuir, el artículo 5 de la Ley 19/1991 establece dos modalidades⁴⁸:

a) **Por obligación personal:** se considerarán sujetos pasivos por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio español. Dicha residencia habitual se establece a través de las reglas utilizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, puede pasar que una persona física que reside en territorio nacional, pase a tener su residencia en otro territorio diferente al español. En estos casos se podrá elegir seguir contribuyendo como obligado personal en España, si bien, esa elección tiene que ejercerla a través de la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español. En esta modalidad, el impuesto se exige por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

b) **Por obligación real:** serán sujetos pasivos por obligación real, las personas físicas que, aun no teniendo su residencia habitual en territorio nacional español, son titulares de bienes y derechos y estos se encuentran situados, pueden ejercitarse o debieran cumplirse en el territorio nacional español. En esta modalidad, el impuesto exclusivamente se exige sobre estos bienes y derechos del sujeto pasivo, en otras palabras, se exige el “patrimonio español” del sujeto no residente. Atendiendo al artículo 6 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, estos sujetos pasivos por obligación real, están en la obligación de nombrar a una persona física o jurídica que tenga residencia en territorio español con la finalidad de que les represente en lo relativo a sus

⁴⁸ Seguimos en este punto a ARESES TRONCOSO, M.C., PÉREZ HUETE, J., RODRÍGUEZ RELEA, F.J., ARNÁIZ ARNÁIZ, T.: *Fiscalidad práctica 2014: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2014, págs. 15 y ss.

obligaciones con este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando así lo requiera la Administración tributaria por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español⁴⁹.

2.5. BASE IMPONIBLE

Se establece en el artículo 9 de la Ley que la base imponible de este Impuesto será igual al valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Para la determinación de este patrimonio neto del sujeto pasivo, se establecen dos opciones en función de si el sujeto pasivo lo es por obligación personal o real. Respecto al primer caso, el patrimonio neto es igual a la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular menos las cargas y gravámenes de naturaleza real que reduzcan su valor y las deudas u obligaciones personales a cargo del sujeto pasivo. Importante señalar que, las cargas y gravámenes no se deducirán, para la determinación del patrimonio neto, si corresponden a bienes exentos. En lo que respecta a la obligación real de contribuir, para la determinación del patrimonio neto exclusivamente serán deducibles las cargas y gravámenes de los bienes y derechos que se encuentren sujetos, puedan ejercitarse o tuvieran que cumplirse en territorio nacional, así como las deudas por capitales invertidos en los mencionados bienes⁵⁰

En lo respectivo a los métodos de aplicación para la determinación de la base imponible, la regla general es la aplicación del método de estimación directa según el artículo 26 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, la Administración tributaria hará uso de las declaraciones o documentos presentados, así como de otros datos, justificantes o documentos que guarden relación con la obligación tributaria. Sin embargo, también es posible la aplicación del método de estimación indirecta en los siguientes supuestos legales establecidos a tal efecto por el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: falta de presentación de

⁴⁹ El nombramiento se debe comunicar, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto ante la Administración tributaria. En caso de incumplimiento de esta obligación, se impondrá una infracción tributaria grave consistente en multa pecuniaria fija de 1.000 euros que podrá aumentarse en un 100% en caso de una comisión repetida de infracciones tributarias. Por último, en relación con la responsabilidad tributaria, el depositario o gestor de los bienes o derechos del sujeto pasivo no residente responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada.

⁵⁰ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., BANACLOCHE PALAO, C.: *Introducción al sistema tributario español*, ob., cit., págs. 47 y ss.

declaraciones o que sean incompletas o inexactas; resistencia, obstrucción, negativa a la actuación inspectora; incumplimiento de las obligaciones registrales y contables; destrucción o desaparición, a pesar de causa de fuerza mayor, de libros contables.

Existen un grupo de reglas de valoración para cuantificar la base imponible. Estas reglas de valoración del patrimonio neto del contribuyente vienen establecidas en los artículos 10 a 24 de la Ley 19/1991 siendo las siguientes⁵¹:

○ Bienes inmuebles:

Los inmuebles de naturaleza rústica y urbana se computarán por el mayor valor de los siguientes: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración, el valor de la adquisición. En todo caso, encontramos dos reglas especiales de valoración:

- En el caso de inmuebles en fase de construcción, se estimará la valoración por la cuantía invertida en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, añadiendo el valor del solar. En el supuesto de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se fijará según el porcentaje establecido en el título.
- En los supuestos de derechos sobre inmuebles que han sido adquiridos a través de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial u otras fórmulas análogas, se valorarán, en caso de que supongan la titularidad parcial del bien, según el mayor valor de los siguientes: valor catastral, valor comprobado, valor de adquisición. Si, por otra parte, no suponen la titularidad parcial de bien, se valorarán por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de ellos.

○ Actividades Empresariales y Profesionales:

Los bienes y derechos del sujeto pasivo que se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional, se valorarán por el valor resultante de su contabilidad y, en términos más precisos, por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible. Si bien,

⁵¹AGENCIA TRIBUTARIA.: *Manual práctico de Patrimonio 2021*, que puede consultarse en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/patrimonio-2021.html>

en ausencia de contabilidad la valoración de estos bienes pasará a ser la que resulte de aplicar el resto de preceptos de este Impuesto.

En lo referente a los inmuebles afectos a una actividad empresarial o profesional, serán valorados por las normas de valoración aplicables a los bienes inmuebles, excepto que dichos bienes sean parte del activo circulante y el objeto de estas actividades empresariales o profesionales se base en exclusiva en actividades de construcción o promoción inmobiliaria.

- Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo:

Estos depósitos se valorarán por el saldo total de que dispongan en el momento de devengo del Impuesto, a excepción de que dicho saldo fuese inferior al saldo medio relativo al último trimestre del año, en este caso habría que tomar este último.

- Valores:

En este apartado, la legislación establece una diversidad de reglas de valoración, a saber:

- Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, se valorarán en función de su valor de negociación media asociado al último trimestre anual.
- Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, se computarán por su valor nominal incluyendo, si fuese necesario, las primas de amortización y reembolso.
- Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados, se valorarán a partir de su cotización media vinculada al último trimestre anual. En este punto hay que destacar dos especialidades:

Tratándose de suscripción de nuevas acciones que no gozan hasta el momento de su admisión a cotización oficial, que han sido lanzadas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, el valor de estas acciones será el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Por su parte, las ampliaciones de capital pendientes de desembolso, su valoración se realizará atendiendo a las disposiciones anteriores, interpretando un

desembolso total, incluyendo la parte pendiente de ser desembolsada como deuda a cargo del sujeto pasivo.

- Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, su valoración se efectuará mediante el valor teórico afecto al último balance aprobado. Si bien, este balance ha debido ser revisado y verificado además de contar con un informe afirmativo por parte de la auditoría. En caso contrario, se ejecutará la valoración por el mayor valor entre los siguientes: valor nominal, valor teórico del último balance aprobado o el valor resultante de capitalizar al 20% los beneficios promedios de los 3 ejercicios cerrados antes del devengo del Impuesto.
- Valores representativos de la participación en los fondos propios de las Instituciones de Inversión Colectiva, se valorarán mediante el valor liquidativo en el momento de devengo, computando los activos del balance con conformidad a las normas de su legislación específica y deduciendo las obligaciones con terceros.
- Valores representativos de la participación en los fondos propios de las Cooperativas, su valoración se ejercerá a raíz de la suma total de las aportaciones sociales desembolsadas que provengan del último balance aprobado, con deducción, si es posible, de las pérdidas sociales no reintegradas.

○ Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias:

Los seguros de vida se valorarán en función del valor de rescate del que dispongan a tiempo del devengo del Impuesto. Por su parte, las rentas temporales o vitalicias se valorarán por el valor de capitalización el cual posean al devengo del Impuesto, siendo de aplicación las reglas de la constitución de pensiones establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

○ Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves:

Todos ellos se valorarán a partir de su valor de mercado arrojado al devengo del Impuesto. No obstante, el sujeto pasivo puede emplear unas tablas que muestran el valor de vehículos usados que son aprobadas cada año por el Ministerio de Economía y Hacienda para establecer el valor de mercado.

- Objetos de arte y antigüedades:

Al igual que los bienes anteriores, los objetos de arte y antigüedades se computarán en función del valor de mercado que tengan a la hora de que este Impuesto sea devengado.

- Derechos reales:

En cuanto a los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad hay que atender a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El usufructo temporal se computará al 2% anual, en base a cada año de duración, sin superar al 70% del valor que posee el bien. Por su parte, el usufructo vitalicio se valorará por el 70% de valor del bien, siempre y cuando, el usufructuario tenga una edad inferior a veinte años, reduciéndose un 1% en función de cada año de más del usufructuario, no pudiendo ser el valor inferior al 10% del valor del bien.

En cuanto a los derechos reales de uso y habitación su valor consistirá en la aplicación del 75% del valor de los bienes sobre los que se establecieron las reglas valorativas del usufructo temporal o vitalicio.

Los derechos reales que no han sido abordados en apartados anteriores se valorarán, en caso de que su valor fuese de la misma o superior cuantía que el valor resultante de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, por el capital, precio o valor que se pactara al constituirlos. En caso de que el valor obtenido fuese menor que el valor resultante de dicha capitalización, se valorará en función de este último.

- Concesiones administrativas:

Las concesiones administrativas, al igual que ocurre con los derechos reales, encontramos sus reglas de valoración en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Atendiendo a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, se aplicará las siguientes reglas para la determinación del valor del derecho surgido a raíz de la concesión:

- En el supuesto de que la Administración marcara un precio o canon, el valor del derecho sería dicho importe.
- Si la Administración fijara un canon, precio, participación o beneficio mínimo y este se satisfaga de manera periódica, nos encontramos ante dos posibles situaciones:
 - En caso de que la concesión no durase más de un año, se valorará por la cuantía total de las prestaciones periódicas.
 - Por otro lado, si la concesión durase más de un año, se valorará capitalizando, en función del plazo de la concesión, al 10% la cuantía anual que satisfaga el concesionario.
- En caso de que la Administración estableciera una cuantía anual periódica y variable debido al uso de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Por su parte, si la variación se produce a raíz de diferentes circunstancias conocidas en el momento de su otorgación, la cuantía a capitalizar resultará de la media anual de las que satisfaga el concesionario durante la vigencia de la concesión.
- Si el concesionario debe revertir determinados bienes a la Administración, se tomará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, añadiendo los gastos previstos para la reversión.
- En los casos en los que no se pueda aplicar las reglas anteriores, la base imponible se determinará atendiendo a estas reglas:
 - Aplicando un 2% por año de duración de la concesión sobre el valor de los activos fijos, con el mínimo del 10% y sin que el máximo supere el valor de los activos.
 - Sin la anterior valoración, se usará la establecida por la Administración.

- A falta de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, pudiendo la Administración comprobarlo a través de los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- o Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial:

En el caso de que estos derechos hayan sido adquiridos de terceros, se valorarán tomando el valor de adquisición y se integrarán dentro del patrimonio del adquirente. Si bien, como ya se ha comentado, estos derechos si se encuentran en el patrimonio de su autor serán un caso de exención. Por otro lado, si se integran en un patrimonio empresarial o profesional se atenderá a la regla de valoración para actividades empresariales y profesionales.

- o Opciones contractuales:

Se valorarán conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que establece que se valoran en el precio especial convenido y en su defecto o en caso de que fuese menor, el 5% de la base aplicable a dichos contratos.

- o Demás bienes y derechos de contenido económico:

Los restantes bienes y derechos de carácter económico se computarán atendiendo al precio de mercado que muestren a la hora del devengo del Impuesto.

Valoración de las deudas:

Las deudas se computarán por su valor nominal a la hora del devengo del Impuesto y únicamente, si se encuentran correctamente justificadas, podrán ser deducibles.

No obstante, no son objeto de deducción:

- Las cantidades avaladas, hasta que el avalista se encuentre en situación de obligación de desembolsar la deuda, por ejercerse el derecho contra el deudor principal y este fuese fallido. Si se trata de obligación solidaria, la cuantía avalada no se deducirá hasta que se ejerza el derecho contra el avalista.

- La hipoteca que, en la adquisición de un bien, garantice el precio aplazado. No obstante, si puede ser deducible el precio aplazado o deuda garantizada.
- Las deudas que surgen para adquirir bienes o derechos que son exentos. En caso de que la exención sea parcial, se deducirá la parte proporcional de las deudas.

2.6. BASE LIQUIDABLE

En consideración del artículo 28 de la Ley 19/1991, la base liquidable será la resultante de deducir a la base imponible la cuantía que se establece como mínimo exento. El mínimo exento será el que establezca cada Comunidad Autónoma, ya que tienen capacidad normativa en lo relativo a su fijación. Sin embargo, en ausencia de fijación por parte de la Comunidad Autónoma del mínimo exento, el aplicable será de 700.000 euros.

2.7. DEUDA TRIBUTARIA

- Cuota íntegra:

Atendiendo al artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la cuota íntegra se determina aplicando a la base liquidable los tipos de la escala que haya sido aprobada por cada una de las Comunidades Autónomas y, en su defecto, es decir, que la Comunidad Autónoma no asumiera competencias normativas en la aprobación de los tipos de escala, la base liquidable será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

No obstante, el artículo 31 de la Ley 19/1991 establece un límite a la cuota íntegra. Este límite consiste en que la suma de esta cuota junto a las cuotas del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, no puede superar al 60% de la suma de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de obligación personal de contribuir. Si bien, no se tendrá en cuenta, a efectos del límite, la base imponible del ahorro proveniente de ganancias y pérdidas patrimoniales que se corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondiente a dicha parte de la base imponible del ahorro. Tampoco se tendrá en consideración, la parte de este Impuesto que provenga de elementos patrimoniales no susceptibles de obtener los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso de las cuotas conjuntamente superen el límite establecido anteriormente del 60%, se reducirá la cuota patrimonial hasta conseguir el límite indicado, pero dicha reducción no puede superar el 80%. Los Tribunales⁵² consideran que este límite no vulnera el principio de no confiscatoriedad debido a que *“el Impuesto se proyecta sobre la capacidad económica derivada de la titularidad del patrimonio y persigue finalidades adicionales como la activación de la activación de la utilización del patrimonio”*⁵³

Por último, destacar, que cuando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las personas que conforman la unidad familiar han optado por la tributación conjunta, el límite se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en el Impuesto sobre el Patrimonio. La reducción, que en su caso sea procedente, se prorrateará entre los sujetos pasivos en función a sus cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- Deducciones y Bonificaciones

Una vez calculada la cuota íntegra, en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se prevén una serie de deducciones y bonificaciones de carácter estatal:

- Atendiendo al artículo 32 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se deducirá de la cuota los bienes y derechos que

⁵² Pueden verse a este respecto las Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2000 (JT 2000, 202925), de 22 de noviembre de 2000 (JT 2001, 98) y de 16 de enero de 2001 (JT 2001, 1055).

⁵³ En este sentido se pronuncia CALVO VÉRGEZ, J.: “El límite de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio: algunas consideraciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Núm. 22, 2003, págs. 12 y ss.

radiquen, se ejerzan o se cumplan fuera de España cuando la obligación de contribuir sea personal y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales. La cantidad a deducir será la menor entre las dos siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.
 - El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.
- En relación al artículo 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que se bonificará de la cuota los bienes o derechos computados, situados o que se deban cumplir o ejercer en territorio de Ceuta y Melilla. La bonificación consiste en un 75% de la parte de la cuota que resulte de los bienes y derechos anteriormente nombrados. No obstante, esta bonificación no tendrá cabida a los no residente en Ceuta y Melilla, a excepción de los valores representativos del capital social de entidades jurídicas cuya domiciliación y objeto social resida en Ceuta y Melilla o en los supuestos de establecimientos permanentes sitos en dichas ciudades.

De acuerdo con el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias normativas en materia de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Estas deducciones y bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas serán siempre compatibles con las establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto y no podrán modificar las mismas. Las deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán de manera posterior a las estatales.

2.8. GESTIÓN DEL IMPUESTO

En lo que se refiere a la gestión de este Impuesto el artículo 35 de la Ley 19/1991, dispone que el titular de las diferentes competencias de gestión, liquidación, recaudación y revisión será el Estado, si bien hay que atender a lo dispuesto en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas.

En la gestión de este Impuesto, el artículo 36 de la Ley 19/1991 muestra que el sistema utilizado es el de autoliquidación. Los sujetos pasivos tienen una serie de obligaciones entre las que podemos encontrar: presentar declaración, practicar autoliquidación e ingresar la deuda tributaria si se diera el caso en el lugar, forma y plazos establecidos a tal efecto. En cuanto al pago de la deuda tributaria podrá efectuarse a través de la entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Por otra parte, la obligación del sujeto pasivo de presentar declaración presenta ciertos matices ya que como se establece en el artículo 37 de la Ley 19/1991 solo estarán obligados aquellos cuya cuota tributaria o el valor de sus bienes o derechos resulte superior a 2.000.000 de euros.

3. REVISIÓN DE LOS ARGUMENTOS TEÓRICOS A FAVOR Y EN CONTRA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

3.1. ARGUMENTOS A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Es abundante la doctrina que está a favor de que exista un impuesto que grave la riqueza neta de los individuos. En este sentido, algunos de los argumentos doctrinales a favor de la vigencia de este tributo se tratan principalmente de: su carácter censal y de control, constituirse un instrumento que facilita una mejor redistribución de la renta y la riqueza, aumentar la progresividad del sistema tributario y servir de complemento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.⁵⁴

En primer lugar, aunque el carácter censal y de control atribuido al Impuesto sobre el Patrimonio es un argumento utilizado por muchos investigadores, encontramos también detractores que consideran que el Impuesto no cumple con esta función, como se contará más adelante.

En la línea de defensa del Impuesto, CALVO ORTEGA manifiesta que uno de los argumentos utilizados por los detractores era la escasa capacidad recaudatoria del tributo, no haciéndose referencia, a la función censal que cumple. Éste argumentaba que: *“la supresión del tributo no es una medida conveniente porque, por una parte, desde el ámbito de la justicia tributaria, el tributo equilibraba en cierta medida el sistema impositivo, y por otra parte, desde la perspectiva de la función censal, ya que si bien, los avances en información fiscal han ampliado el conocimiento de la Administración de manera importante, el campo de la riqueza inmobiliaria y de las ganancias patrimoniales se apoya en buena medida en el IP que ahora se suprime”*.⁵⁵

Siguiendo esta línea, ARRIBAS LEÓN, considera evidente el carácter censal y de control que el Impuesto sobre el Patrimonio puede tener sobre otros impuestos, más concretamente el IRPF y sobre el ISD. En palabras de esta autora: *“el examen de las*

⁵⁴ Cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad constitucional actual”, *Revista de Información Fiscal*, Núm. 85, 2008, págs. 14-15.

⁵⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 5, 2008, ya citado, pág. 15.

declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio presentadas por los contribuyentes permite, entre otros aspectos, detectar posibles ganancias no justificadas, así como, llevar a cabo plusvalías a efectos del IRPF o comprobar la masa hereditaria del causante y el patrimonio preexistente del causahabiente en el ISD".⁵⁶

La función de control del Impuesto sobre el Patrimonio es defendida por la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Dicha organización en un informe publicado en junio de 2008, exponía que: *"la supresión de este impuesto perjudicaría a la lucha contra el fraude fiscal, ya que, a su juicio, se eliminaría un instrumento muy útil para poder descubrir los extraños cambios de patrimonio que se suelen producir cuando se ponen bienes a nombre de testaferros, y esto se produce tanto en caso de delito fiscal, como en los relativos a delitos de blanqueo de capitales o de corrupción urbanística"*.⁵⁷

Poseer un patrimonio para algunos constituye una manifestación ineludible de capacidad económica de tal manera que su tributación puede dar lugar a un incremento de la progresividad del sistema, en el sentido de dar cumplimiento al art. 31.1 de la Constitución Española, que establece el hecho de que todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

En este sentido, AGULLÓ AGÜERO establece que: *"para una persona la simple tenencia de sus bienes le permite disfrutar de cierta capacidad de gasto, así mismo le puede evitar la necesidad de ahorrar una parte de la renta anual como previsión para futuros gastos, permitiéndole de esta forma disfrutar mucho más de su renta. La posesión de un patrimonio, así como de la renta que éste le produce o le puede producir, deja intacta su fuerza de trabajo, a la que también puede acudir para incrementar su potencialidad económica. De esta forma, la posesión de un patrimonio constituye en sí misma una verdadera capacidad económica, y en consecuencia, una posible capacidad de pago"*.⁵⁸

⁵⁶ Cfr. ARRIBAS LEÓN, M.: *La renuncia a la imposición patrimonial*, 1ªed, Ediciones CEF, Madrid, 2010, pág. 107.

⁵⁷ ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO: "La supresión del impuesto sobre el patrimonio perjudica la lucha contra el fraude". Documento 27, 2008, pág. 5.

⁵⁸ Cfr. AGULLÓ AGÜERO, A.: "¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto?", *Hacienda Pública Española*, Núm. 82, 1983, pág. 190.

Asimismo, GARCÍA DE PABLOS dispone que: *“la riqueza constituye una manifestación de capacidad económica en sí misma, de tal forma que su tributación puede incrementar la progresividad del sistema, incrementando al mismo tiempo los tipos efectivos para determinadas rentas del capital. El Impuesto sobre el Patrimonio también puede servir como un instrumento complementario al IRPF, a la hora de gravar las ganancias patrimoniales antes de su realización”*.⁵⁹

Algunos investigadores defienden el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio desde una perspectiva todavía más trascendente señalando que con esta figura se consigue cumplir con el art. 31.1 de nuestra Constitución Española que, como es sabido, establece los principios constitucionales tributarios y la más justa distribución de la renta y la riqueza⁶⁰.

En esta línea VEGA BORREGO y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, también aportan argumentos a favor sobre el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio al señalar que: *“es posible afirmar que la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro sistema fiscal contribuye a que éste tenga un efecto más redistribuidor. Del mismo modo, esta razón se puede expresar de forma inversa: la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio va en dirección contraria a la consecución de una mejor distribución de la riqueza en España”*.⁶¹

Por su parte, CENCERRADO MILLAN ha analizado las alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio considerando que: *“a pesar de que la función redistributiva de este impuesto no es muy elevada, sí que existe; que este impuesto resulta complementario del IRPF en el gravamen de las rentas del capital o que las decisiones políticas tomadas en relación con el impuesto se han realizado teniendo en cuenta la opinión pública. Esta figura impositiva aumenta la progresividad alcanzada por el IRPF, ayudando así a controlar la concentración de riqueza”*. Por tanto, los argumentos utilizados tradicionalmente a favor de la imposición patrimonial podrían seguir vigentes en la actualidad. No obstante, considera que: *“los problemas del Impuesto sobre el*

⁵⁹ Cfr. GARCÍA DE PABLOS, J.F.: “La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Núm. 254, 2011, pág. 19.

⁶⁰ Como afirma CALVO ORTEGA, la llamada a la equitativa distribución de la carga tributaria que contiene este precepto puede entenderse como ausencia de privilegios y de sobreimposición. En CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Ed. Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2012, pág. 117.

⁶¹ Cfr. VEGA BORRERO, F.A., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El Impuesto sobre el Patrimonio*, 1ªed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 26.

Patrimonio, siguen siendo muchos, como pueden ser: la falta de equidad horizontal en su aplicación, los problemas de gestión o la falta de cumplimiento tributario, junto con el hecho de que el encontrarse cedido a las Comunidades Autónomas no ha conllevado mejoras importantes". Sin embargo, su opinión es que la solución no debe consistir en la supresión del mismo, sino: *"en llevar a cabo una profunda revisión que terminara en reformas que mejorasen notablemente su funcionalidad, tales como: establecer criterios de valoración homogéneos; gravar los activos atendiendo al principio de generalidad, con lo que deberían existir pocas exenciones o que las tarifas sean progresivas, dado el carácter redistributivo del impuesto, aunque más bajas que las aplicadas hasta el momento"*⁶².

En definitiva y desde este punto de vista la justificación del impuesto se basa en que se sirve para gravar la mayor capacidad de pago que supone la mera tenencia de riqueza material y por ello, constituye un instrumento adicional para la redistribución de la renta, y sería un complemento a la imposición sobre la renta. Como señala GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO *"se considera que hay que elevar la presión fiscal que soportan quienes tienen activos distintos de su propio capital humano. Los que más tienen, han de soportar una presión fiscal adicional"*⁶³.

Por último, tampoco cabe olvidar, como último argumento a favor del impuesto la eficiencia, en la medida en que el Impuesto sobre el Patrimonio incentiva a utilizar el capital de forma productiva. De esta forma, la existencia del Impuesto puede inducir al sujeto a un empleo más productivo de sus recursos patrimoniales ya que al tratarse de un impuesto nominal sobre el capital, pero efectivo sobre la renta, el sujeto buscará bienes más rentables. En otras palabras, la existencia del impuesto motivará a no dejar ocioso el patrimonio ya que, de hacerlo así, se empobrecería cada año⁶⁴.

⁶²Cfr. CENCERRADO MILLAN, E.: "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades", *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 1997, pág. 35.

⁶³ Cfr. GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: "El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio", *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, Núm. XLV, 2012, págs. 414 y 415.

⁶⁴ *Ídem*, pág. 415.

3.2. ARGUMENTOS EN CONTRA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

No obstante, y a pesar de los defensores del mantenimiento de esta figura, encontramos que mucha parte de la doctrina se pronuncia expresamente por la inconveniencia de esta figura planteando su supresión. Vamos a tratar de organizar cuáles son en definitiva los argumentos en detrimento del Impuesto sobre el Patrimonio.

Primero: la posible vulneración de principios constitucionales:

Quizá el argumento de más peso que puede esgrimirse para justificar la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio es que esta figura, por su propia naturaleza podría contrariar los principios de ordenación del sistema tributario establecidos a tal efecto en el artículo 31.1.de la Constitución, principios que como ha señalado el Tribunal Constitucional reiteradamente, tienen pleno “*valor normativo*”.⁶⁵ La amplitud de estos principios y la importancia de este tema impone su análisis diferenciado:

- En primer lugar, se podría estar vulnerando el principio de capacidad económica

El Tribunal Constitucional define este principio como un principio fundamental de justicia contributiva, estableciendo que “*capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre*”⁶⁶

La capacidad económica viene a ser un límite al poder legislativo en lo que respecta a la materia tributaria, “*que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia*”.⁶⁷ Por ello, este principio no grava la riqueza ficticia⁶⁸ pero si lo hará de la potencial.⁶⁹

En un principio no parece que sea inconstitucional que el patrimonio sea una materia imponible, en este sentido el Tribunal Constitucional establece que “*es palmario*

⁶⁵ Sentencia 16/1982, de 28 de abril, FJ 1º

⁶⁶ Sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º.

⁶⁷ Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º.

⁶⁸ Sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º

⁶⁹ Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º.

que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta”⁷⁰

El patrimonio de los sujetos conlleva una cierta capacidad de pago y esta es superior en aquel sujeto que con un determinado nivel de renta posee bienes patrimoniales. Si bien, a partir de este punto comienzan a suscitarse las dudas sobre este Impuesto. En primer lugar, debido a lo etéreo que es el concepto de patrimonio. El patrimonio es en palabras de Patricia, *“el conjunto de relaciones jurídicas evaluables en dinero que pertenecen a la esfera jurídica de una persona, activa o pasivamente, integrado por bienes y derechos”*. De este modo, debido a que los bienes patrimoniales se traducen en aquellos evaluables en dinero, quedarían fuera tanto los bienes fuera de comercio como los denominados *“bienes y derechos de la personalidad”*, los cuales tradicionalmente no se les atribuye valor económico, pero pueden llegar a tenerlo como es el caso del derecho a la imagen de deportistas, artistas. Esto produce que no se defina con claridad el objeto gravado. Siguiendo en esta línea, para considerar el patrimonio como un índice de capacidad económica que pueda ser objeto de tributación es necesario que se grave como patrimonio neto y así se establece en el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio: *“el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley”*. Pero a la hora de determinar las deudas deducibles el artículo 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece: *“Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas”*. Por tanto, al considerar tan solo deducibles las deudas justificadas se ha tachado a este tributo de ser *“injusto por no permitir la compensación adecuada de las pérdidas”*⁷¹

Además, para establecer lo que es susceptible de ser gravado o no en el patrimonio se suscita el problema de si el patrimonio comprende el denominado “capital humano”. En este sentido para GARCIA VILLAREJO Y SALINAS SÁNCHEZ: *“...a pesar de que parece evidente que si lo que se persigue con el gravamen de este impuesto desde el punto*

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23°.

⁷¹ AEDAF: *Informe sobre el impuesto sobre patrimonio*, Gabinete de Estudios, 2003, consultado en línea y disponible en la web de AEDAF, <https://www.aedaf.es/es/busqueda?term=informe%20sobre%20el%20impuesto%20sobre%20patrimonio> [Consultado el 16 de enero de 2023].

de vista de la equidad fiscal es un trato homogéneo para los individuos de acuerdo a la capacidad de pago que se deriva de su patrimonio deberían tenerse en cuenta, a la hora del gravamen, ambas formas de capital, toda vez que parece claro que, en igualdad de condiciones, se encuentra en situación ventajosa aquel que posee un mayor nivel de formación cultural o técnica". Hay que tener en consideración que el impuesto, se paga en realidad con la renta que genera el patrimonio. El fin del tributo es esa renta, por lo cual se está gravando los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio, lo que debería comprender al capital humano, como "potencialidad". Si el Impuesto sobre el Patrimonio grava los bienes y derechos de contenido económico, pero no el "capital humano", está tratando de gravar los bienes y derechos con contenido económico que puedan generar renta. A pesar de que el Impuesto se determina sobre el patrimonio, se paga con la renta, por lo que el Impuesto carece de un propio hecho imponible, lo cual su validez se hace cuestionar por el principio de capacidad económica⁷².

Por lo tanto, el Impuesto sobre el Patrimonio grava la renta, que ya se tributó en el momento de adquirirla, en consecuencia, se superpone con la imposición sobre la renta. Y nuevamente se superpone con la disposición patrimonial, mediante los impuestos indirectos. Por ende, hay una evidente sobreimposición que puede llegar a vulnerar el principio de capacidad contributiva⁷³.

Por otro lado, se gravan los bienes susceptibles de producir renta, en consecuencia, también los patrimonios "improductivos", cuya única justificación es motivos extrafiscales. Motivos que el Tribunal Constitucional establece que deben responder "*principalmente a criterios económicos y sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza*"⁷⁴.

- Acerca de si el Impuesto tiene un fin "extrafiscal": penalizar el patrimonio improductivo.

Más allá de que el Impuesto no se ciña a las exigencias de capacidad económica, tiene una fundamentación "extratributaria". Se busca incentivar la productividad de los

⁷² Cfr. GARCIA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública*, Tercera edición, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 484.

⁷³ En esta línea se manifiesta CABRILLO F., "La Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio", Documento Núm. 58. Fundación FAES, Madrid 2007, <https://docplayer.es/14209167-La-supresion-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-crece-el-consenso-para-acabar-con-un-tributo-obsoleteo-no-equitativo-e-ineficiente.html>[Consultado el 18 de enero de 2023].

⁷⁴ Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13°.

patrimonios, acorde a lo establecido en el artículo 33.2 de la Constitución española sobre las exigencias de la función social de la propiedad.

No obstante, el Impuesto sobre el Patrimonio no plasma en su presupuesto de hecho y en su base imponible la “improductividad” del bien, cosa que si lo hacen ciertos impuestos autonómicos, por ejemplo, el andaluz sobre Tierras Infrautilizadas. El Tribunal Constitucional en la sentencia que analiza este Impuesto, señala que *“no cabe identificar la infrautilización de fincas rústicas con la propiedad de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas”*.⁷⁵

Parece demostrado que la vigente regulación del Impuesto sobre el Patrimonio no recoge esta finalidad y, por ende, no puede sustentarse en esta fundamentación.

- Otra posible vulneración de la capacidad económica. La multiplicidad de criterios de valoración.

Si el patrimonio neto se calcula en función de la titularidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio menos las deudas, la base deberá tomar en consideración el valor de esos bienes. Aquí, se muestra de nuevo incompatibilidades del régimen del Impuesto sobre el Patrimonio con el principio de capacidad económica.

El Impuesto sobre el Patrimonio teóricamente trata de gravar el patrimonio para aplicar un tratamiento penalizador sobre las rentas de capital, pero para ello el Impuesto debe gravar el patrimonio susceptible de generar tales rentas y el valor a tener en cuenta debe ser el valor productivo. No obstante, la valoración de los elementos que integran el patrimonio se hace a través del valor de mercado, el cual no representa el valor productivo, sino un valor de cambio⁷⁶. Por otro lado, este valor de mercado no representa un valor único. Ejemplo de ello, es el artículo 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la regla en los inmuebles es la del “mayor valor” (catastral/comprobado/ adquisición) sin que haya posibilidad de probar un valor distinto de mercado a través de la tasación pericial contradictoria. En estos casos, como señala ESCRIBANO LOPEZ, F., se hace caso omiso de la coherencia y la racionalidad⁷⁷

⁷⁵ Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º.

⁷⁶ Cfr. PLAZA VAZQUEZ, A.L.: *El valor real tributario*, 1ªed, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2000, pág. 333.

⁷⁷ Cfr. ESCRIBANO LOPEZ, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores”, *Gaceta Fiscal*, Núm. 86, 1991, pág. 199.

Las reglas de valoración también dan lugar a excepciones al devengo instantáneo del Impuesto, ya que el patrimonio que se imputa es aquel del que el sujeto sea titular a 31 de diciembre. Es el ejemplo de las valoraciones por el valor medio del último o cuarto trimestre del año.

Todo ello da lugar a graves ataques al derecho a la igualdad y a la capacidad económica. Lo cual es especialmente grave cuando a este Impuesto, se le quiere asignar la función “de auténtica coordinación de valores”, función que obviamente no cumple en la actualidad ⁷⁸

- Vulneración de la igualdad:

La actual regulación del Impuesto sobre el Patrimonio podría estar vulnerando el principio de igualdad. Recordemos, como síntesis de la doctrina de la igualdad acuñada por el Tribunal Constitucional, que el Alto Tribunal, en el FJ 9 A de la sentencia 76/1990, de 26 de abril, señala “...no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”, añadiendo que “...el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional”. Añade el Tribunal Constitucional que “el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”. “...de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional...”.⁷⁹

Si bien, la Ciencia de la Hacienda basándose en la llamada *equidad fiscal*, ha realizado diversas teorías de la igualdad. La igualdad se puede observar desde el plano

⁷⁸ En CARBAJO VASCO, D.: “La valoración tributaria en España. La frustrada Ley de Valoraciones”, *Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores*, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1989, pág. 689 y ss.

⁷⁹ Esta doctrina ha sido aplicada, entre otras, en la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º B), como antes lo había sido en la sentencia 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º).

horizontal y el vertical. En el plano horizontal, el principio de igualdad se viene a corresponder con el de generalidad, es decir que, dado un determinado nivel de riqueza, todos aquellos individuos que dispongan de un mismo nivel de ella, deben contribuir cuantitativamente de un modo similar. Por otro lado, en el plano vertical, el principio de igualdad se viene a corresponder con la proporcionalidad y ésta a su vez con la capacidad contributiva, alcanzando también la redistribución o igualdad de hecho. Es decir, hay necesidad de un trato fiscal desigual a aquellos que tengan distinta capacidad económica. Para lograr la equidad vertical el instrumento más apropiado sería la progresividad de los impuestos. Ahora bien, el Impuesto sobre el Patrimonio tiene deficiencias tanto en materia de igualdad horizontal, en el plano territorial, como de justicia, es decir, que el Impuesto incida preferentemente en los individuos que ostentan mayor capacidad económica. En lo referente a las desigualdades territoriales éstas se derivan de que el Impuesto sobre el Patrimonio es, como ya se ha hecho referencia, un Impuesto sobre el cual las Comunidades autónomas tienen atribuidas importantes competencias normativas. La cesión de competencias normativas sobre aspectos tan importantes puede llegar a producir diferencias en la tributación que, si bien no han sido hasta el momento cuestión de grandes controversias, es por el reducido uso que las Comunidades autónomas han realizado de sus competencias normativas. Si las desigualdades territoriales en la tributación del impuesto son una mera posibilidad, no lo son así los aspectos del régimen del Impuesto sobre el Patrimonio que pueden afectar a la igualdad vertical. Como se ha dicho, en el plano vertical, el principio de igualdad consiste en conseguir la redistribución o igualdad de hecho. Y eso no se consigue con el vigente Impuesto sobre el Patrimonio ya que en la práctica realmente grava los patrimonios medios, debido a las numerosas posibilidades de elusión que la normativa ofrece a los grandes patrimonios. A lo sumo, el Impuesto sobre el Patrimonio da lugar a desigualdades debido a que grava a las personas físicas y no a las jurídicas. Aunque en un principio esto resultaría coherente debido a que las sociedades son gravadas mediante la tributación de las acciones y participaciones en manos de los socios y podría darse una doble imposición, ello no es un argumento de total validez ya que, como recuerda SIMON ACOSTA *“podría haberse hecho distinción en cuanto a tipos de personas jurídicas, ya que existen algunas en las que no hay participaciones sociales gravadas por el Impuesto sobre el Patrimonio”*⁸⁰.

⁸⁰ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *Curso de Introducción al sistema impositivo estatal*, CEURA, Madrid, 1981, pág. 78.

Además, en las sociedades el valor de la representación no se erige siempre de manera inequívoca como un fiel reflejo del valor del patrimonio social que representan. El Impuesto no gravará a las sociedades cuyos socios sean personas jurídicas y mucho menos si las mismas residen en el exterior. Y a pesar de que en el artículo 32 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se establezca la existencia del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, se está dando lugar a una discriminación a favor de sociedades situadas en el extranjero⁸¹.

- Confiscatoriedad:

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional afirma que el sistema fiscal tendría alcance confiscatorio si “mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”⁸²

Este principio consiste en definitiva en la prohibición de que en la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se agote la riqueza imponible “so pretexto del deber de contribuir”⁸³

Y ese es un peligro real, ya que, aunque el Impuesto recaee sobre el patrimonio se paga con la renta, incidiendo por ende en ambos objetos de tributación. Ello implica riesgos reales de confiscación, debido a que el Impuesto grava los bienes con valor económico, independientemente de que sean productivos o no. Además, la función extrafiscal de incentivar la productividad de los bienes invita a que se graven también los bienes improductivos. La solución adoptada viene establecida en el artículo 31. 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que se opta por un mecanismo que limita conjuntamente la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio junto con la correspondiente del IRPF.

En cualquier caso, la técnica de límite conjunto de cuotas íntegras IRPF-Impuesto sobre el Patrimonio, no está cumpliendo la finalidad de garantizar que el Impuesto sobre el Patrimonio se pague con la renta y no con cargo al patrimonio.

⁸¹ Cfr. CARRETERO PEREZ, A.: *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, 1ª ed., CEURA, Madrid, 1981, pág. 401.

⁸² Sentencia 150/1990, de 4 de diciembre (FJ 9º).

⁸³ Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º) como ya lo había hecho en las anteriores 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º y 14º) y 14/1998, de 24 de enero (FJ 11, B).

Segundo: Vulneración del principio de seguridad jurídica:

La regulación vigente del Impuesto sobre el Patrimonio podría estar vulnerando las exigencias de seguridad jurídica tal y como se establece en el artículo 9 de la CE. Este principio constitucional se encuentra establecido en el artículo 9.3 de la Constitución. El Tribunal Constitucional en su sentencia 27/1981, de 20 de julio, destaca que, aunque la seguridad jurídica es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad", "...si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente". El contenido esencial de este principio, se basa en la idea de previsibilidad de las consecuencias fiscales de las actuaciones del ciudadano. El Tribunal Constitucional en su sentencia 27/1981, de 20 de julio, establece que "lo fundamental que hay que proteger es la confianza, ya que el no hacerlo es atacar la buena fe" (FJ 9º). Respecto a esta exigencia constitucional, la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, establece que "la realización de los principios de justicia e igualdad deben armonizarse con el respeto a los principios informadores del ordenamiento, y de manera especial con la seguridad jurídica" (FJ 5º).

La Ley 19/1991 incluye situaciones que podrían vulnerarla seguridad jurídica del contribuyente. Hablamos pues de situaciones de inseguridad jurídica provocadas por las normas de valoración, ya que en ocasiones los criterios de valoración aparecen regulados en normas distintas a la Ley 19/1991. Es lo que ocurre, por ejemplo, con la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que se refiere a los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985; en este caso se reconoce al arrendador el derecho a valorar el inmueble arrendado capitalizando al 4 por 100 la renta devengada, "siempre que el resultado sea inferior al que resultaría de la aplicación de las reglas de valoración de bienes inmuebles previstos en la ley del impuesto sobre el patrimonio".

Por lo tanto, una regla de valoración en una norma que no tiene relación con el ordenamiento tributario, es un ejemplo de la falta de claridad y sistematicidad, que va en contra al derecho del contribuyente a la previsibilidad y a la seguridad jurídica.

Tercero: una casi inexistencia de este Impuesto en los sistemas fiscales de Derecho Comparado:

El Impuesto sobre el Patrimonio, en contra posición a otros tributos, carece del mismo grado de implementación en el resto de países de nuestro alrededor, es decir, se trata de un Impuesto que carece de exigibilidad en la mayor parte de los países de la Unión Europea. En esta línea, el Impuesto sobre el Patrimonio se ha ido suprimiendo a lo largo de los últimos años, ejemplo de ello lo encontramos en Países Bajos, Dinamarca, Austria, Alemania, Finlandia, Irlanda, Luxemburgo y Suecia⁸⁴.

PAÍS	¿VIGENTE?	AÑO DEROGACIÓN
Alemania	NO	1997
Austria	NO	1994
Bélgica	NO	-
Bulgaria	NO	-
Chipre	NO	-
Dinamarca	NO	1995
Eslovaquia	NO	-
Eslovenia	NO	-
España	SI	-
Estonia	NO	-
Finlandia	NO	2006
Francia	SI	-
Grecia	NO	-
Hungría	NO	-
Irlanda	NO	1997
Italia	NO	-
Letonia	NO	-
Lituania	NO	-
Luxemburgo	NO	2006
Malta	NO	-
Países Bajos	NO	2000
Polonia	NO	-
Portugal	NO	-
Reino Unido	NO	-
República Checa	NO	-
Rumanía	NO	-
Suecia	NO	2007

Fuente: GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal General*, 2ª ed., Dalloz, Paris, 1999.

⁸⁴Cfr. GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal General*, 2ª ed., Dalloz, Paris, 1999, pág. 360

Como se puede observar en la tabla, el Impuesto sobre el Patrimonio solo permanece vigente en dos de los veintisiete países integrantes de la Unión Europea: España y Francia. Si bien, encontramos a otros países europeos no pertenecientes a la Unión Europea que si gravan el patrimonio: Suiza, Noruega y Liechtenstein.

Cuarto: Desincentivación del ahorro:

Gravar el patrimonio implica gravar la renta ahorrada, por lo cual el Impuesto desincentiva el ahorro. Entendemos por ahorro, aquella parte de la renta que después de los impuestos no se consume por las personas físicas o no se distribuye por las personas jurídicas. La finalidad del ahorro es la formación de capital e inversión, pero al gravarse la renta que no se consume, es complicado que se produzca esa formación de capital. Al gravarse todos los bienes y derechos, lo mejor es optar por los bienes de consumo y no por bienes específicos de inversión. El Impuesto da lugar a contradicciones con los objetivos de constitución de ahorro, un objetivo que es prioritario en la política económica y en función del cual encontramos en el IRPF numerosos incentivos fiscales⁸⁵.

Quinto: función de control:

Es una obviedad que el control de los bienes, es un fin constitucional, para la lucha contra la ocultación y el fraude. Lo que sí hay que cuestionarse es que dicho fin deba alcanzarse por medio de un impuesto, una figura esencialmente recaudatoria, que tenga como fundamento básico el control de rentas. Las obligaciones de información, que son el cauce institucional normal para controlar las fuentes de renta, recaen sobre los propios sujetos a los que tal información afecta, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 35. 2 de la LGT, según el cual los sujetos pasivos están obligados a facilitar a la Administración, datos, informes, antecedentes y justificantes, que tengan relación con el hecho imponible⁸⁶.

⁸⁵ En CABRILLO F., “La Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”, Documento Núm. 58. Fundación FAES, Madrid 2007, <https://docplayer.es/14209167-La-supresion-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-crece-el-consenso-para-acabar-con-un-tributo-obsolete-no-equitativo-e-ineficiente.html>

⁸⁶ Cfr. LOPEZ MARTINEZ, J.: *La Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, 2ª ed., Edersa, Madrid, 2000, pág. 30.

4. EL IMPUESTO SOBRE LAS GRANDES FORTUNAS

A mediados de octubre, en el Plan Presupuestario de 2023 se deja entrever la idea de que dicho Impuesto será de aplicación ya en 2022 y finalmente así ha sido mediante la publicación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Se busca con ello establecer: un nuevo impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Así como, una modificación en la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, para que deban tributar por este impuesto las participaciones en entidades no residentes cuyo activo esté constituido, de forma directa o indirecta, en, al menos, el 50%, por bienes inmuebles situados en territorio español⁸⁷.

En lo relativo al objeto y naturaleza de este Impuesto, el hecho imponible lo constituye la titularidad por parte de las personas físicas de un patrimonio neto superior a 3.000.000€ en el momento del devengo del Impuesto, es decir, se busca garantizar que las elevadas fortunas contribuyan, como establece nuestra Constitución, al sostenimiento de los gastos públicos⁸⁸.

Refiriéndonos a las características de este nuevo tributo podemos observar⁸⁹:

- Se trata de un Impuesto complementario al Impuesto sobre el Patrimonio.
- Presenta un carácter estatal y no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas.
- Grava los patrimonios de las personas físicas que superen los 3 millones de euros.

⁸⁷ Cfr. SALTO GUGLIERI, J. (28/11/22): Descubriendo al Impuesto de las Grandes Fortunas. *Hay Derecho*. <https://www.hayderecho.com/2022/11/28/descubriendo-al-impuesto-de-las-grandes-fortunas/> (Consultado el 5 de febrero de 2023).

⁸⁸ Cfr. SEMPERE, P., SALCES ACEBES, L. (2/9/20): Dos tercios de las grandes fortunas no pagan el impuesto de Patrimonio. *El País*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/09/01/economia/1598982655_204703.h.ml (Consultado el 5 de febrero de 2023).

⁸⁹ INFORME DE FEDEA. <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/comunidades-afectadas-impuesto-grandes-fortunas/2877276/>

- Sigue el esquema del Impuesto sobre el Patrimonio.
- El primer devengo de este nuevo impuesto se produjo el 31 de diciembre de 2022 ya que está vigente y aprobada la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Si bien, el impuesto nace con una vigencia temporal limitada de 2 años, por lo que en principio resultará de aplicación durante los ejercicios 2022 y 2023. Finalizado dicho periodo de vigencia de dos ejercicios, el Gobierno evaluará los resultados del impuesto y propondrá su mantenimiento o supresión.
- Permite que la cuota abonada por Impuesto sobre el Patrimonio sea totalmente deducible.
- Tiene una doble finalidad:
 - ✓ Por un lado, recaudatoria, vinculada con la actual coyuntura económica.
 - ✓ Por otro lado, armonizadora, con la finalidad de reducir las diferencias en el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas. Como es sabido, ciertas Comunidades Autónomas en uso de las competencias que les atribuye la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, han establecido mínimos exentos que distan del marcado en la Ley estatal del Impuesto sobre el Patrimonio de 700.000€, gravámenes y bonificaciones propias. Ello implica desequilibrios tributarios entre territorios.

En cuanto a los aspectos más relevantes de este nuevo Impuesto, analizando la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, cabe hablar de lo siguiente:

- En referencia a la duración de este impuesto, como ya se ha comentado anteriormente, será aplicable en los 2 primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor.

- Por otra parte, el hecho imponible está constituido por la titularidad de un patrimonio neto superior a 3.000.000 euros por parte del sujeto pasivo en el momento del devengo del Impuesto. Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.
- En cuanto a las exenciones, sujeto pasivo, base imponible se hace una remisión a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- La tarifa del nuevo Impuesto es equivalente a la del Impuesto sobre el Patrimonio a partir de los 3 millones de euros de Base liquidable:

IMPUESTO SOBRE GRANDES FORTUNAS			
Base liquidable hasta (euros)	Cuota (euros)	Resto de base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	0,00	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00%
0,00	0,00	0,00	0,00%
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00%
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,70%
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,10%
10.695.996,06	152.223,93	en adelante	3,50%

Fuente: Ley del Impuesto sobre las Grandes Fortunas.

TARIFA ESTATAL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO			
Base liquidable hasta (euros)	Cuota (euros)	Resto de base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,20%
167.129,45	334,26	167.123,43	0,30%
334.252,88	835,63	334.246,87	0,50%
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,90%
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,30%
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,70%
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,10%
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,50%

Fuente: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- En lo que respecta al límite conjunto renta-patrimonio, se produce una remisión a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En caso de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite conjunto del 60% de la suma de las bases imponibles se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.
- El sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.
- La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del Impuesto corresponde al Estado.
- Por último, destacar que este nuevo Impuesto conllevará una incidencia superior en las Comunidades Autónomas que hayan reducido total o parcialmente la tributación en el IP. En tal escenario se encuentran Madrid y Andalucía, que han aprobado una bonificación del 100% en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La incorporación de esta nueva figura al ordenamiento tributario apunta problemas procedimentales- en la medida en que se ha incorporado mediante una enmienda a una proposición de ley que cabe cuestionar desde el respeto a las garantías y los trámites del procedimiento parlamentario contemplados en los artículos 87 a 89 de la Constitución.

A ello se une el problema que genera este impuesto al haberse aprobado sin modificar las condiciones de la cesión sobre el Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas en la medida en que supone la práctica derogación unilateral por parte del Estado de las competencias normativas cedidas en su día a estos Entes territoriales en materia del Impuesto sobre el Patrimonio sin haber seguido los cauces legalmente establecidos. Resulta obvia la invasión de competencias que, probablemente se dirima a futuro por el Tribunal Constitucional.

Y todo ello por no hablar de la falta de seguridad jurídica derivada de su aplicación retroactiva en el año 2022, a pesar de haberse aprobado a falta de 3 días para finalizar el año lo que supone un serio problema para los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Primera- El Impuesto sobre el Patrimonio tiene una gran importancia y prueba de ello, son sus manifestaciones en materia de colaboración en una mejor gestión de otras figuras tributarias o su función de control de la evicción fiscal. Por ello, considero de gran importancia la labor de control acometida por este tributo en relación a otros tributos como el ISD o el IRPF. También, el mismo ejerce una colaboración de manera muy notable en una mejor redistribución de la riqueza, debido a que grava la tenencia de capital.

Segunda- Este tributo tal y como se encuentra regulado en su Ley estatal, la Ley 19/1991, es por ciertos motivos, imposible de mantener en nuestro sistema tributario. Por ello, considero que para continuar con la vigencia de este Impuesto sería necesario acometer una serie de reformas (haciendo énfasis en los aspectos como el mínimo exento; las reglas valorativas o las exenciones) que diesen lugar a una mejor adaptación de éste a la coyuntura económica actual.

Tercera- El Impuesto sobre el Patrimonio ya ha sufrido una serie de modificaciones tratando de buscar dicha adaptación, prueba de ello es el Real Decreto-Ley 13/2013, en el que se trataba de excluir de la tributación a las clases medias a través de la elevación del mínimo exento, que pasó de 108.182,18 euros a 700.000 euros (e excepción de competencia autonómicas) y, mediante el incremento del límite fijado para la exención de la vivienda habitual, el cual estaba fijado en 150.253,03 euros y pasó a establecerse en 300.000 euros. No obstante, no considero que la adaptación haya cumplido sus fines, ya que, desde mi punto de vista, la elevación del mínimo exento debería haber sido más elevada, siendo así un tributo dirigido a los grandes patrimonios. En cuanto a la exención de la vivienda habitual creo que debería ser suprimida para así lograr una equidad horizontal entre sujetos pasivos, ya que, por ejemplo, un contribuyente con un patrimonio de 1.000.000 €, conformado por 700.000 € de mínimo exento y 300.000 € exención de vivienda habitual, no tendría que tributar nada bajo este concepto. Mientras que otro contribuyente con análogo patrimonio pero que destina esos 300.000 € a otros conceptos, debería tributar bajo este Impuesto.

Cuarta- En lo que respecta a la valoración de los bienes que integran el patrimonio, considero que no puede haber diferencias tales como que algunos de ellos se valoren a raíz de un valor de mercado o valores de referencia actualizados y otros como

pueden ser los bienes inmuebles no suceda esto. Por tanto, considero que la reforma que se lleve a cabo debería eliminar estas diferencias valorativas, incluyendo bajo un valor aproximado de mercado todos los bienes que conforman el patrimonio del contribuyente.

Quinta- Por otra parte, creo que se debería suprimir la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas. Consciente de las implicaciones que tendría llevar a cabo esta medida, como podría ser la deslocalización de empresas, considero que podrían establecerse unos mecanismos de control que impidan la evasión de las grandes masas patrimoniales a través de un fraudulento uso de esta exención. Por lo tanto, se lograría aumentar la equidad vertical al emerger los patrimonios más elevados y al mismo tiempo, se seguiría favoreciendo la inversión empresarial.

Sexta- La supresión por prácticamente la totalidad de los Estados miembros de la Unión Europea, deja entre ver que su supresión en España no sería algo del todo descabellado.

Séptima- Mientras se decide o no acerca de su supresión, el Estado ha aprobado con carácter temporal el Impuesto sobre las Grandes fortunas con la doble finalidad de ayudar en la recaudación y conseguir una mayor uniformidad en el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas dando al traste con los desequilibrios existentes entre los diferentes territorios debido al uso de bonificaciones por parte de algunas Comunidades Autónomas en las que de facto no se tributaba por este concepto.

Octava- La incorporación de esta nueva figura al ordenamiento tributario apunta problemas procedimentales por incorporarse mediante una enmienda a una proposición de ley sin respetar las garantías y los trámites del procedimiento parlamentario contemplados en los artículos 87 a 89 de la Constitución.

Novena- A ello se une el problema que genera este impuesto al haberse aprobado sin modificar las condiciones de la cesión sobre el Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas lo que supone la práctica derogación unilateral por parte del Estado de las competencias normativas cedidas en su día a estos Entes territoriales. Y todo ello por no hablar de la falta de seguridad jurídica derivada de su aplicación retroactiva en el año 2022, a pesar de haberse aprobado a falta de 3 días para finalizar el año lo que supone un serio problema para los contribuyentes del impuesto.

BIBLIOGRAFÍA

AEDAF: *Informe sobre el impuesto sobre patrimonio*, Gabinete de Estudios, 2003.

AGENCIA TRIBUTARIA.: *Manual práctico de Patrimonio 2021*.

AGULLÓ AGÜERO, A.: “¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto?”, *Hacienda Pública Española*, Núm. 82, 1983.

ARESES TRONCOSO, M.C., ARNÁIZ ARNÁIZ, T., PÉREZ HUETE, J., RODRÍGUEZ RELEA, F.J.: *Fiscalidad práctica 2015. IRPF, patrimonio y sociedades*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2015.

ARRIBAS LEÓN, M.: *La renuncia a la imposición patrimonial*, 1ªed, Ediciones CEF, Madrid, 2010.

ARRIBAS LEÓN, M.: “El impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 2, 2012.

BADÁS CEREZO, J., MARCO SANJUÁN, J.A.: *Renta y patrimonio 2015*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2015.

CABRILLO F., “La Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”, Documento Núm. 58. Fundación FAES, Madrid 2007.

CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”, *Nueva Fiscalidad*, Núm. 5, 2008.

CALVO ORTEGA, R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Ed. Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2012.

CALVO VÉRGEZ, J.: “El límite de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio: algunas consideraciones”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Núm. 22, 2003.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la “casilla de salida?””, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 6, 2021.

CARBAJO VASCO, D.: “La valoración tributaria en España. La frustrada Ley de Valoraciones”, *Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores*, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1989.

CARRETERO PEREZ, A.: *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, 1ª ed., CEURA, Madrid, 1981.

CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., BANACLOCHE PALAO, C.: *Introducción al sistema tributario español*, 6ª ed., Editorial Aranzadi, Navarra, 2018.

CENCERRADO MILLAN, E.: “Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades”, *Quincena Fiscal*, Núm. 7, 1997.

CUSÍ, J.M.: “La tributación del patrimonio en España: presente y futuro”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Núm. 989, 2022.

DE LA PEÑA AMORÓS, M del M.: “La cesión del impuesto sobre el patrimonio de la Comunidad Autónoma de Madrid”, *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, Núm. 26, 2008.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “De la posible inconstitucionalidad del Decreto ley 13/2011 de 16 de septiembre que ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 13, 2012.

DE PABLOS ESCOBAR. L.: *Objetivos e incidencia de la imposición personal sobre la riqueza en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectiva s”, Documento número 12/09, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

ESCRIBANO LÓPEZ, E.: El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, Ed. Civitas, Madrid, 1985.

ESCRIBANO LOPEZ, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores”, *Gaceta Fiscal*, Núm. 86, 1991.

FALCÓN Y TELLA, R.: “El Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 10, 2008.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: “La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Núm. 254, 2011.

GARCIA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública*, Tercera edición, Tecnos, Madrid, 1994.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M.: “El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, Núm. XLV, 2012

GONZALO Y GONZÁLEZ, L.: *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*, Ed. Dykinson, Madrid, 2000.

GROSCLAUDE, J., MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal General*, 2ª ed., Dalloz, Paris, 1999.

IBAÑEZ GARCÍA, I.: “La opinión del Defensor del Pueblo sobre la “recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 3, 2012.

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad constitucional actual”, *Revista de Información Fiscal*, Núm. 85, 2008.

LOPEZ MARTINEZ, J.: *La Información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*, 2ª ed., Edersa, Madrid, 2000.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho tributario*, 22ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2017.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho tributario*. 30ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2019.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Nueva Fiscalidad*, Núm. 1, 2009.

MONASTERIO ESCUDERO, C.: “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas” Libro Blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas. *Cuadernos de actualidad*, Núm. 3, 1993.

ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO: “La supresión del impuesto sobre el patrimonio perjudica la lucha contra el fraude”. Documento 27, 2008.

PLAZA VAZQUEZ, A.L.: *El valor real tributario*, 1ªed, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2000.

SALTO GUGLIERI, J. (28/11/22): Descubriendo al Impuesto de las Grandes Fortunas. *Hay Derecho*. <https://www.hayderecho.com/2022/11/28/descubriendo-al-impuesto-de-las-grandes-fortunas/>

SEMPERE, P., SALCES ACEBES, L. (2/9/20): Dos tercios de las grandes fortunas no pagan el impuesto de Patrimonio. 5 días, *El País*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/09/01/economia/1598982655_204703.h.ml

SIMÓN ACOSTA, E.: *Curso de Introducción al sistema impositivo estatal*, CEURA, Madrid, 1981.

VEGA BORRERO, F.A., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: *El Impuesto sobre el Patrimonio*, 1ªed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

