



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Grado en Economía
Curso 2018/2019

EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA. EVOLUCIÓN Y
DIFERENCIAS REGIONALES
(WEALTH TAX IN SPAIN. EVOLUTION AND TERRITORIAL DIFFERENCES)

Realizado por el Alumno Dña. Marta Pérez Castañosa

Tutelado por el Profesor D. Luis Buendía García

León, 11 de diciembre de 2018

RESUMEN

El Impuesto sobre el Patrimonio en España está siendo objeto de duda desde la última década, debido a los resultados negativos en cuanto a las funciones que debía desempeñar, su supresión durante tres años consecutivos, o debido a las decisiones que han ido tomando muchos países en cuanto a la supresión definitiva de un tributo con estas características. En el presente trabajo se realiza una revisión histórica del Impuesto sobre el Patrimonio español, desde su creación hasta la actualidad, repasando los objetivos que se han intentado conseguir a través del mismo. Además, se analizan los datos obtenidos de las principales magnitudes del Impuesto en varias etapas y se hace hincapié en las regulaciones autonómicas que las Comunidades Autónomas han llevado a cabo desde el restablecimiento del Impuesto, realizando finalmente una comparación entre Comunidades Autónomas. Por último, se exponen las conclusiones de nuestro trabajo y se exponen algunas perspectivas sobre el futuro del Impuesto sobre el Patrimonio.

ABSTRACT

Wealth Tax in Spain has been subject of doubt since the last decade, due to the negative results in terms of the functions which it should perform, its elimination for three consecutive years, or the decisions that many countries have taken in relation to the definitive suppression of a tax with these characteristics. In this project, a historical review of the Spanish Wealth Tax is carried out, since its creation to the present time, reviewing the ends that have been tried to achieve. Moreover, the data obtained from the main magnitudes of the tax are analyzed in several phases and emphasizing the autonomous regulations that the Autonomous Communities have gone through. To sum up, the conclusions of the work and some perspectives of the future of the Wealth Tax are exposed.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre Patrimonio, funciones, base imponible, Comunidades Autónomas, supresión, restablecimiento, capacidad normativa, mínimo exento, bonificación, escala de gravamen.

KEYWORDS

Wealth Tax, functions, tax base, Autonomous Communities, suppression, restoration, normative capacity, minimum exempt, bonus, scale of charges

INDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	7
2. NATURALEZA Y FUNCIONES DEL IP	8
2.1. ÁMBITO TEMPORAL	8
2.2. AMBITO TERRITORIAL	9
2.3. SUJETO PASIVO	9
2.3.1. Obligación personal	9
2.3.2. Obligación real	10
2.4. ESQUEMA DE LIQUIDACION DEL IP	10
2.5. HECHO IMPONIBLE	11
2.5.1. Exenciones	11
2.6. BASE IMPONIBLE	13
2.7. BASE LIQUIDABLE	13
2.8. CUOTA ÍNTEGRA Y TIPO MEDIO	14
2.9. CUOTA A INGRESAR Y TIPO EFECTIVO	14
2.10. FUNCIONES	16
2.10.1. Función de complementariedad y control	16
2.10.2. Función de equidad y redistribución	17
2.10.3. Función de eficiencia y recaudación	18
3. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE PATRIMONIO EN ESPAÑA	18
3.1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO	18
3.1.1. Desde 1978 hasta 1991. La creación de un impuesto extraordinario	19
3.1.2. Desde 1992 hasta 2007. El nuevo Impuesto sobre el Patrimonio	21
3.1.3. Desde 2008 hasta 2010. La supresión del Impuesto	23
3.1.4. Desde 2011 hasta la actualidad. El restablecimiento del Impuesto	25
3.3. ANÁLISIS CUANTITATIVO	27

3.3.1. Número de declarantes	27
3.3.2. Base imponible y liquidable	34
3.3.3. Cuota íntegra	42
3.3.1. Cuota resultante	44
4. EL IP EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. COMPETENCIAS NORMATIVAS	46
4.1. COMUNIDADES DE RÉGIMEN FORAL	47
4.2. REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR MÍNIMO EXENTO	47
4.3. ESCALA DE GRAVAMEN	50
4.4. BONIFICACIONES AUTONÓMICAS	53
5. CONCLUSIONES	58
6. BIBLIOGRAFIA	61

INDICE DE TABLAS

Tabla 2.1.- Tipos impositivos. Año 2017	14
Tabla 3.1.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (1996-1998)	29
Tabla 3.2.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (1999-2002)	30
Tabla 3.3.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (2003-2007)	31
Tabla 3.4.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (2011-2016)	32
Tabla 3.5.- Base imponible y base liquidable (1998-2002)	34
Tabla 3.6.- Base Imponible y base liquidable (2003-2007)	35
Tabla 3.7.- Base imponible y base liquidable (2007-2016)	36
Tabla 3.8.- Cuota íntegra (1998-2016)	42
Tabla 3.9.- Cuota resultante (1998-2016)	45

INDICE DE GRAFICAS

Gráfico 3.1.- Declaraciones presentadas (1992-2016)	28
Gráfica 3.2.- Número de declaraciones positivas y negativas (1996-2015)	33
Gráfico 3.4.- Deudas deducibles (1998-2014)	39
Gráfico 3.5.- Deudas sobre el total de la Base imponible (1998-2014)	40
Gráfica 3.6.- Base liquidable (1998-2016)	41
Gráfica 4.1.- Mínimos exentos regulados por las CCAA (2011-2017)	49
Gráfica 4.3.- Tipos máximos de escala de gravamen para la determinación de la cuota íntegra (2011-2017)	52

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), según la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP)¹, es un tributo periódico de carácter directo, es decir, que se aplica sobre la capacidad económica, y naturaleza personal, que grava el patrimonio neto de las personas físicas, por lo que se excluyen de tributar en este impuesto las entidades jurídicas y entes sin personalidad jurídica. Es un tributo progresivo, ya que, al aumentar la base imponible, la tasa impositiva a aplicar aumenta.

En España, el IP se creó con el fin de cumplir unas funciones específicas para mejorar el Sistema Tributario Español. Estas funciones han ido tomando una estructura diferente conforme ha ido evolucionando la situación económica del país.

Actualmente, el IP está atravesando un momento crítico en la economía española. Existen argumentos a favor del impuesto, como la necesidad de financiar el sector público o de redistribuir la riqueza hacia un nivel más equitativo (Durán Cabré y Esteller Moré; 2014), pero también existen argumentos en contra, como que las regulaciones normativas que se han llevado a cabo no han mejorado el Impuesto e, incluso, han ayudado a los sujetos pasivos más ricos a evadir gran parte de su patrimonio a través de las nuevas exenciones, o que el gasto de administración que supone el IP no es rentable con los ingresos que genera.

A nivel mundial, tan solo doce países de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) tenían en 1990 un impuesto que gravara la riqueza (Alemania, Austria, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Italia, Irlanda, Noruega, Países Bajos, Suecia y Suiza) y en 2017 solo mantuvieron el impuesto cuatro de ellos (España, Francia, Noruega y Suiza) y a principios de este año Francia lo reemplazó por un impuesto que grava únicamente la riqueza inmobiliaria, según la revista del periódico francés “Sud Ouest” publicada el 20 de octubre de 2017. Algunas de las causas por los que estos países han suprimido este tributo se deben a los problemas administrativos y de eficiencia que conlleva el IP, o a que no han cumplido el objetivo principal de redistribuir el patrimonio hacia unos niveles más justos y

¹Artículo 1 de la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, publicado en el "BOE" número 136, de 7 de junio de 1991.

equitativos (OECD; 2018). Sin embargo, otros países (como España) ven el impuesto como una herramienta que ayude a incrementar los ingresos fiscales y a combatir la desigualdad de la riqueza.

En cualquier caso, es importante analizar los efectos sobre el IP con una visión a largo plazo, ya que los efectos de este impuesto no van a acorde a las necesidades financieras que se dan a corto plazo debido a su compleja administración.

En la continuación del trabajo se realiza una breve descripción de las magnitudes utilizadas para la obtención del resultado final del Impuesto y se comentan las funciones que el IP ha desempeñado (o ha intentado cumplir) a lo largo de su historia. En tercer lugar, se realiza una revisión histórica del Impuesto y se analizan los datos obtenidos en las diferentes etapas, desglosándolos por tipos de magnitudes. En cuarto lugar, se realiza un análisis comparativo sobre las regulaciones autonómicas que las Comunidades Autónomas han llevado a cabo desde el restablecimiento del IP, y en último lugar se exponen las conclusiones a las que se han llegado con el presente trabajo y se proponen varias alternativas.

2. NATURALEZA Y FUNCIONES DEL IP

Entendemos por patrimonio neto² el conjunto de bienes y derechos con valor económico del que es titular una persona física, una vez deducidas las cargas y gravámenes, y las deudas y obligaciones a las que el sujeto pasivo debe responder.

2.1. ÁMBITO TEMPORAL

El devengo de este impuesto es anual, con fecha 31 de diciembre, afectando así a todo el patrimonio que el sujeto pasivo posea en esa fecha.

El fallecimiento del sujeto pasivo supondrá que no se devengue el IP en ese ejercicio. Sin embargo, si la fecha del fallecimiento coincide con la fecha de devengo, es decir, el 31 de diciembre, en ese caso el impuesto sí se devengará en ese ejercicio.

² Artículo 2 de la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.2. AMBITO TERRITORIAL

Con carácter general, se exige en todo el territorio español. No obstante, existen diversos regímenes tributarios especiales para ciertas comunidades, como es el caso de la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esto es debido a las características normativas propias que poseen y que están reconocidas en la Constitución Española.

El rendimiento del impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas. Para saber a qué comunidad se le atribuye el rendimiento se toma como referencia la Comunidad Autónoma a la que pertenece la residencia habitual³ del sujeto pasivo, que es la equivalente a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF). Así pues, quedan excluidos de cesión a las Comunidades Autónomas los rendimientos correspondientes a los bienes de los sujetos pasivos no residentes.

Además, cada Comunidad Autónoma puede establecer sus propias normativas en cuanto al establecimiento del mínimo exento del Impuesto, de las deducciones y bonificaciones a aplicar en la cuota, y de su tarifa. Profundizaremos sobre este tema más adelante.

2.3. SUJETO PASIVO

Según el artículo 5 de la LIP, están obligados a declarar los sujetos pasivos que cumplan como mínimo uno de los dos requisitos que se plantean a continuación: en primer lugar, que su cuota tributaria resulte a ingresar y/o en caso de que no se dé el requisito anterior, el valor de los bienes o derechos de que se es titular supere los dos millones de euros

2.3.1. Obligación personal

Serán sujetos pasivos por obligación personal las personas físicas, bien sean españolas o extranjeras, que tengan su domicilio o residencia habitual en territorio

³ Para que al sujeto pasivo se le considere residente en territorio español, este debe haber permanecido más de ciento ochenta y tres días durante el año natural del ejercicio correspondiente. En este caso, la Comunidad Autónoma de residencia habitual será aquella en la que haya permanecido durante el mayor número de días. Si no fuese posible determinar la permanencia, se tendrá en cuenta la Comunidad Autónoma donde tenga su mayor centro de intereses. En el caso de que no se pueda determinar la residencia usando los dos criterios anteriores, se considerará residencia habitual la última Comunidad Autónoma declarada como residencia habitual en el IRPF. (Agencia Tributaria; 2017. pp. 62-64).

español, gravándose la totalidad de su patrimonio neto, sin tener en cuenta el lugar en el que estén situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Para evitar el supuesto de la doble imposición (por el hecho de tributar también los bienes situados en el extranjero) se permite deducir el impuesto satisfecho en el extranjero.

2.3.2. Obligación real

Los sujetos pasivos que tributan por obligación real serán las personas físicas que no tengan residencia habitual en territorio español, o que adquieran su residencia fiscal en España y decidan tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) durante el periodo impositivo del cambio de residencia y los 5 siguientes. Están obligados a tributar por todos los bienes y derechos de que sea titular y que se sitúen, se puedan ejercitar o hayan de cumplirse en territorio español.

En el caso de los no residentes que pertenecen a un estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), disfrutan de la posibilidad de liquidar el impuesto en las CCAA donde posea el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que estén obligados a presentar el impuesto, citados en el párrafo anterior.

2.4. ESQUEMA DE LIQUIDACION DEL IP

A continuación, se representa el esquema de liquidación del Impuesto, desde la cuantificación del patrimonio neto hasta la cuota resultante del IP:

Cuadro 2.1.- Esquema de liquidación del IP

(+)	Valor de bienes y derechos no exentos (Patrimonio Bruto)
(-)	Deudas deducibles
=	BASE IMPONIBLE (Patrimonio Neto)
(-)	Reducción por mínimo exento
=	BASE LIQUIDABLE (PN sujeto a gravamen)
(x)	Tipos impositivos según escala de gravamen
=	CUOTA INTEGRAL

(-)	Reducción por límite conjunto IRPF
(-)	Deducción por impuestos extranjeros
(-)	Bonificación Ceuta y Melilla
(-)	Bonificaciones autonómicas
=	CUOTA RESULTANTE

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

En los siguientes apartados se explica qué es y cómo se cuantifica cada partida del IP.

2.5. HECHO IMPONIBLE

Según el artículo 3 de la Ley 91/1991, el hecho imponible se entiende como la propiedad de bienes y la titularidad de derechos, que constituyan el patrimonio neto por parte del sujeto pasivo en el momento del devengo del impuesto. Es importante tener en cuenta la fecha del devengo, ya que todos aquellos bienes y derechos que el sujeto pasivo ha tenido en titularidad en algún momento del ejercicio pero han sido transmitidos o vendidos antes de la fecha de devengo, no serán objeto de gravamen.

Como hemos explicado anteriormente, el patrimonio bruto abarca todos los bienes y derechos que posean un valor económico. Por el contrario, no formarían parte del patrimonio bruto y, por tanto, estarían excluidos del hecho imponible, los derechos que carezcan de significación económica. Por ejemplo, como explican Bengochea et al. (2018) no sería hecho imponible la percepción de una indemnización, pero sí lo sería la materialización en forma de bienes o derechos de dicha indemnización.

2.5.1. Exenciones

En cuanto a los bienes y derechos exentos, según el artículo 4 de la LIP, el Impuesto de Patrimonio excluye la tributación de varios supuestos de:

- Vivienda habitual, con límite hasta 300.000 euros por cada titular (es decir, en el caso del matrimonio en régimen de gananciales, la vivienda estará exenta hasta 600.000 euros, teniendo que tributar cada cónyuge por la mitad).
- Obras de arte y antigüedades, como por ejemplo los bienes de patrimonio histórico español (inscritos en el Registro General de Bienes de interés Cultural o en

el Inventario General de Bienes Muebles), los bienes de interés cultural calificados como tales por el Ministerio de Educación, cultura y deporte (inscritos en el registro correspondiente) o las obras propias de los artistas, entre otros.

- Ajuar doméstico, con ciertas excepciones según lo expuesto en el artículo 4. cuatro de la LIP.
- Derechos de contenido económico, como los correspondientes a los planes de pensiones, a las aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial, o los derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo y los empresarios a los contratos de seguro colectivo, entre otros.
- Valores en manos de no residentes, cuando los rendimientos de dichos valores estén también exentos en el IRNR.
- Patrimonio empresarial, quedando excluidos todos los bienes y derechos a las personas físicas necesarias para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, siempre que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que este sea un empresario individual. Además, existen exenciones que afectan a ambos cónyuges, en caso de matrimonio, y han de tenerse en cuenta diversas reglas que así lo conforman.
- Participaciones en entidades, estando exentos la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre dichas participaciones en entidades, teniendo en cuenta varios requisitos en lo referente al porcentaje de participación, a las funciones de dirección y a la entidad participada. No estarán exentas las instituciones de inversión colectiva.
- Propiedad intelectual e industrial, estando exentos los derechos de autor, y en lo referido a la propiedad industrial no debe estar afecto a ninguna actividad industrial. En el caso de la cesión a terceros, se debe incluir en su patrimonio por su valor de adquisición.
- Patrimonio protegido de personas con discapacidad. En este caso, solo están exentos en las Comunidades de Canarias y de Castilla y León.

2.6. BASE IMPONIBLE

La base imponible es el valor del patrimonio neto del contribuyente, y se calcula sumando los bienes y derechos que forman el patrimonio bruto del sujeto pasivo y restando las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor del patrimonio bruto, así como las deudas personales que tenga el contribuyente en la fecha de devengo. No obstante, según lo establecido en el artículo 9.tres de la LIP, del IP, en ningún caso se podrá restar al patrimonio bruto el conjunto de las cargas y gravámenes de aquellos bienes y derechos que estén exentos de tributar.

2.7. BASE LIQUIDABLE

La base liquidable es el resultado de reducir a la base imponible el mínimo exento.

Para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, esta cuantía dependerá de la Comunidad Autónoma por la cual se vaya a tributar. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento, este se fijará por defecto en 700.000 euros. En la actualidad, las únicas comunidades autónomas que han regulado este mínimo exento son las siguientes:

- Aragón: 400.000 euros.
- Cataluña: 500.000 euros.
- Extremadura: con carácter general esta reducción está fijada en 500.000 euros. No obstante, según el grado de discapacidad psíquica, física o sensorial el mínimo exento podrá verse aumentado.
- Comunidad Valenciana: Con carácter general el mínimo exento está regulado en 600.000 euros. Sin embargo, en algunos casos en los que el contribuyente sufra discapacidad el mínimo exento podrá verse aumentado.

En el caso de los contribuyentes por obligación real y de los sujetos pasivos no residentes que opten por la obligación personal, el mínimo exento está fijado en 700.000 euros.

2.8. CUOTA ÍNTEGRA Y TIPO MEDIO

La cuota íntegra se calcula aplicando a la base liquidable unos tipos impositivos que se fijan mediante una tabla, que está fijada por cada Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no fijara la escala, se aplicará por defecto aquella fijada según el artículo 30 de la LIP⁴ representada en la tabla 2.1.

Tabla 2.1.- Tipos impositivos. Año 2017

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto Base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicado (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	2.523,86	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	2,50

Fuente: Base de datos de la Administración Tributaria. Elaboración propia.

Estos tipos de gravamen son progresivos, es decir, ante una base liquidable mayor, el tipo impositivo que se aplicará será también mayor.

Por otro lado, calcularemos el tipo medio como una ratio que se obtiene al multiplicar por cien el cociente entre la cuota resultante y la base liquidable

2.9. CUOTA A INGRESAR Y TIPO EFECTIVO

La cuota resultante o cuota a ingresar se obtiene aplicando una serie de reducciones y bonificaciones. Dichas reducciones y bonificaciones son:

- Reducción por el límite conjunto con el IRPF: Según el artículo 31 de la LIP, la cuota íntegra del IP junto con la del IRPF tiene un límite del 60 por ciento de la Base Imponible del IRPF para aquellos contribuyentes por obligación personal. Si se

⁴ Modificada por el art. 59.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

superase dicho límite, la cuota del IP se reduciría hasta alcanzar el límite (siempre que esta reducción no suponga más del 80 por ciento).

- **Deducción por impuestos extranjeros:** El artículo 32 de la LIP establece que la deducción es aplicable, en el caso de que el contribuyente esté sujeto al IP por obligación personal, a los bienes situados en el extranjero y a los derechos que se tengan que ejercitar o cumplir fuera del territorio nacional. La cuantía a deducir se calcula escogiendo la menor entre:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del IP a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

- **Bonificaciones Ceuta y Melilla:** Aquellos bienes y derechos situados, ejercitados o cumplidos en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla que conforman la Base Imponible gozan de una bonificación. La cuantía de la bonificación se determina calculando el 75 por ciento de la parte proporcional de la cuota que corresponda a estos bienes y derechos.

- **Bonificaciones autonómicas:** Estas bonificaciones las pueden aplicar los contribuyentes que sean residentes en los respectivos territorios autonómicos que cumplan los requisitos y las condiciones establecidas por las normas autonómicas. Dichas normas autonómicas pueden ser reguladas o no por las Comunidades Autónomas, ya que estas adquirieron capacidad normativa para ello. En la actualidad, las normas autonómicas vigentes para cada Comunidad Autónoma se describen a continuación:

- Aragón: Bonificación de aquellos patrimonios protegidos que posean los sujetos pasivos con una discapacidad mínima del 33 por ciento.
- Asturias: Bonificación de aquellos patrimonios especialmente protegidos que posean los sujetos pasivos con una discapacidad.
- Islas Baleares: Bonificación de los bienes de consumo cultural.

- Cataluña: Bonificación de aquellos patrimonios protegidos que posean los sujetos pasivos con discapacidad y de las propiedades forestales.
- Galicia: Acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación.
- Madrid: Bonificación general del 100 por ciento.
- La Rioja: Bonificación general del 50 por ciento si el resultado de la liquidación es positivo.

Finalmente, el tipo efectivo de gravamen es el resultado de dividir a la cuota resultante la base liquidable, y multiplicarlo por cien (es una magnitud ratio).

2.10. FUNCIONES

A lo largo de la existencia del IP, se han ido persiguiendo diferentes objetivos, dando más importancia a unas funciones que a otras dependiendo de la etapa y de la situación en la que se encontrara la economía española. A continuación, se exponen las diversas funciones que pretenden justificar la existencia del IP:

2.10.1. Función de complementariedad y control

El IP actúa como un instrumento adicional para redistribuir la renta, es un complemento del IRPF, ya que grava los niveles de renta a los que el IRPF no alcanza mediante los tipos marginales impositivos. Según De Pablos Escobar (2006) el IP también se complementa con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), debido a que a través de este se obtienen los datos reales del bien relicto⁵ y ayuda a evitar el fraude fiscal.

La inversión en patrimonio desvela las rentas obtenidas y que han sido derivadas para dicha inversión, permitiendo comprobar si se ha defraudado a la hora de declarar alguna percepción de renta. Breña Cruz y García Martín (1980) sostienen que el control también es recíproco, es decir, las diferentes partidas de renta desvelarán aquellos bienes patrimoniales que han servido de soporte y que no han sido declarados.

⁵ El bien relicto es el patrimonio formado por bienes, derechos y obligaciones de la persona por la cual se produce la sucesión, y es repartido entre sus herederos.

Por otro lado, sirve como una declaración informativa de la base imponible del sujeto pasivo durante el ejercicio fiscal, con el objetivo de controlar las rentas del contribuyente (Gómez de la Torre, 2011; p.146).

2.10.2. Función de equidad y redistribución

Estas funciones se basan en la equidad vertical⁶, pues al gravar la capacidad tributaria adicional permite diferenciar las capacidades económicas de distintos individuos teniendo en cuenta, además de la renta, la posesión de patrimonio. Algunos manuales, según comentan Breña Cruz y García Martín (1980), explican este hecho mediante el siguiente ejemplo:

“A y B perciben la misma renta a lo largo de un año, por lo que, a priori, habrán de satisfacer la misma cuota de IRPF. Sin embargo, el individuo A posee cierto patrimonio preexistente, mientras que el individuo B no posee ningún patrimonio. Entonces, parece sensato sostener que A tiene una capacidad de pago mayor que B, y por tanto deba tributar por esa posesión de patrimonio” (De Pablos Escobar; 2001; p. 290).

Este ejemplo explica que la posesión de patrimonio es una fuente de riqueza adicional, por la que se debe tributar, ya que en el IRPF solo se grava la renta, no la riqueza patrimonial. Así se llegaría a obtener una economía más equitativa.

La función de equidad va ligada a la de redistribución, ya que este tributo busca una mejor distribución de la riqueza para conseguir una economía justa y equitativa. Como hemos comentado al principio de este capítulo, el IP es un impuesto progresivo. Por ello, Gómez de la Torre (2011) justifica la función de distribución afirmando que "los que más tienen, han de soportar una presión fiscal adicional". Asimismo, al ser un impuesto directo, es un impuesto difícil de trasladar (al contrario que los impuestos indirectos), por lo que la carga impositiva recaerá sobre el sujeto más rico, con imposibilidad de trasladarlo a otros sujetos que posean rentas más bajas, por ejemplo.

⁶ La equidad vertical consiste en dar un tratamiento desigual a los que están en situaciones diversas (Albi Ibañez; 2017)

2.10.3. Función de eficiencia y recaudación

El IP tiene como otro objetivo incentivar la utilización de los recursos patrimoniales de una forma más productiva, mediante inversiones más productivas, como apunta Cabrillo (2007), para así generar una actividad económica más activa, siempre que se dé un uso correcto y evite castigar el ahorro en exceso. Sí es verdad que este uso productivo de los recursos patrimoniales debe ir acorde con un uso equitativo y redistributivo del tributo, como apunta Martínez Sánchez (2011).

La función de recaudación ha estado presente desde la última restauración del IP en 2011, pues en el Real Decreto-Ley 13/2011 de 16 de septiembre se expone que esa reestructuración tiene como objetivo asegurar la estabilidad económica y recuperar la economía y el empleo, aumentando los ingresos públicos. Es por ello que también tenemos que hablar de una función de estabilidad.

En cualquier caso, es importante tener en cuenta que no todas estas funciones han tenido los objetivos esperados. A continuación, haremos una revisión histórica en la cual observaremos todos los cambios normativos que ha sufrido este Impuesto, la mayoría de ellos debido a fallos e incumplimientos de las funciones que acabamos de nombrar.

3. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE PATRIMONIO EN ESPAÑA

El IP en España ha atravesado varias etapas desde su creación hace treinta años: se creó como un impuesto de carácter extraordinario y temporal, aunque doce años después se calificó como un impuesto permanente. En 2008 el IP se suprime y tres años más tarde se restablece, de nuevo con carácter temporal previsto para dos años, aunque aún sigue vigente.

En este capítulo se realiza una revisión histórica del IP, por un lado, analizando las modificaciones normativas y los argumentos a favor o en contra del IP que han realizado varios autores, y por otro lado analizando los datos obtenidos en las declaraciones del IP de las principales magnitudes.

3.1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO

Para estudiar mejor la evolución del IP, se ha dividido en cuatro etapas:

1. Desde 1978 hasta 1991
2. Desde 1992 hasta 2007
3. Desde 2008 hasta 2010
4. Desde 2011 hasta la actualidad

A continuación se analiza detalladamente cada una de las etapas citadas.

3.1.1. Desde 1978 hasta 1991. La creación de un impuesto extraordinario

En el año 1978 entra en vigor en España un nuevo impuesto con carácter excepcional y transitorio, mediante la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, desarrollado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 (BOE 17 de enero). Era un Impuesto Extraordinario que gravaba el Patrimonio de las Personas Físicas (IEPPF). No tenía afán recaudatorio, ya que tenía un mínimo exento muy elevado (4 millones de pesetas y 6 millones de pesetas para los contribuyentes que presentaran declaración conjunta) y una reducción también muy elevada (6 millones de pesetas). Por otro lado, el tipo de gravamen era bastante pequeño, cuyo máximo era el 2 por ciento (en el caso de los sujetos pasivos que tuvieran una base imponible mayor a 2.500 millones de pesetas). El carácter extraordinario del impuesto estaba ideado para censurar los grandes capitales, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión de patrimonio supone (De Pablos, 1985) y complementar la acción del IRPF, gravando aquellas rentas a las cuales el IRPF no llega, además de proporcionar el conocimiento de las fuentes de rendimiento patrimoniales y mixtos (Ferraz Ricarte, 1978).

Los detractores del IEPPF desaconsejaban su implantación, argumentaban que la administración era más difícil y costosa en comparación con los ingresos que el Estado pudiera obtener en la recaudación tributaria. Defendían la existencia de una declaración informativa con el fin de controlar las fuentes de ingresos patrimoniales sin tener que pagar ningún tributo (Ferraz Ricarte, 1978). Sin embargo, el problema de imponer una declaración informativa era que no conllevaría la obtención de ingresos directos a favor del Estado, pero los costes seguirían siendo los mismos que los derivados del IEPPF.

En 1983, el IEPPF se cede a las Comunidades Autónomas, como dicta la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, sobre la regulación de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, donde establece que la normativa que dicten las Comunidades Autónomas tendrá que ajustarse al régimen tributario establecido por las normas estatales, y que “la Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del tributo, cuando se devengue en destino, y de las tasas y demás acciones sobre el juego en los términos previstos en la presente Ley.”

Los resultados que se observaron en los primeros años fueron realmente negativos. La función de control se vio “descontrolada” tras la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas y, por otro lado, aunque era un impuesto progresivo, apenas tenía carácter redistributivo y en consecuencia la función de equidad tampoco estuvo presente, pues los únicos afectados por los efectos del impuesto eran los sujetos con unos niveles de renta medios (De Pablos, 2001). Debido a estos resultados negativos, se establecieron los primeros cambios normativos relevantes, introducidos por la Sentencia del Tribunal Constitucional del 20 de febrero de 1989, en la Ley 20/1989 de 28 de julio.

El cambio más relevante tiene que ver con la modalidad de tributación, pues se elimina la posibilidad de la tributación conjunta, atribuyendo aquellos patrimonios de la unidad familiar a cada sujeto pasivo según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso (De Pablos, 2001). Sin embargo, cabe destacar que este cambio no estuvo presente a la hora de modificar el IRPF, optando por la posibilidad de tributar conjuntamente o individualmente. De Pablos (2001) detecta tres consecuencias significativas derivadas de la tributación individual como única opción: la primera tiene que ver con el número de declaraciones, ya que, al dividirse los bienes y propiedades de la unidad familiar, la base imponible de cada sujeto pasivo disminuiría. En segundo lugar, la posibilidad de tributación conjunta en el IRPF afectó negativamente a la función de control - una de sus principales funciones - pues el número de declaraciones del IRPF no coincidía con el número de declaraciones del IEPPF. Por último, disminuyeron las magnitudes más relevantes del IEPPF, y desapareció la reducción por matrimonio. No obstante, este último resultado no se debió únicamente al cambio de modalidad de tributación, sino que también se vieron afectadas las magnitudes por la

reducción por mínimo exento y por hijo. Por último, cabe destacar que, aunque el Impuesto siga siendo progresivo, apenas tiene incidencia para funcionar como elemento redistributivo de la riqueza.

3.1.2. Desde 1992 hasta 2007. El nuevo Impuesto sobre el Patrimonio

El 1 de enero de 1992 entraba vigor el nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, regido por la LIP de 6 de junio, y se eliminaba el carácter “extraordinario, excepcional y transitorio”.

Entre las novedades de esta Ley destacan los nuevos objetivos: lograr obtener una mayor eficacia en la utilización de patrimonios y una mayor justicia redistributiva de renta y riqueza complementaria a la aportada por el IRPF, objetivos que acompañan a las funciones de carácter censal, de control y de equidad que han estado presentes desde la implantación del tributo. Otra novedad significativa fue la implantación de nuevas reglas de valoración de los elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo, como aquella de los bienes inmuebles, que se comenzó a valorar dando uso al valor catastral. Probablemente este sea uno de los problemas más aludidos, tal y como explica De Pablos (2007), ya que el no poder cuantificar todos los patrimonios con un mismo criterio de valoración dificulta el objetivo de justicia redistributiva. En cuanto a la base imponible, quedan exentos elementos como el ajuar doméstico, los derechos de autor, o las obras de arte y antigüedades (cumpliendo una serie de requisitos). El mínimo exento vuelve a aumentar, y las declaraciones permanecen siendo estrictamente individuales.

Dos años después, se volvió a modificar el IP mediante la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, haciendo hincapié en las actividades empresariales y profesionales, así como en las sociedades, quedando exento el patrimonio empresarial necesario para el desarrollo de la actividad empresarial⁷ así como las participaciones en entidades⁸ cuya

⁷ Siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta, tal y como dicta el apartado 8.uno del artículo 4 de la Ley 22/1993.

⁸ Para que se cumpla esta exención, se han de cumplir las condiciones descritas en el apartado 8.dos del artículo 4 de la Ley 22/1993. En primer lugar la entidad no puede tener por actividad empresarial la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Segundo, en el caso de que la entidad sea una sociedad, no deben concurrir los supuestos establecidos en el artículo 52 (sobre el régimen de transparencia) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF. Por último, la participación del sujeto pasivo debe ser superior al 20 por ciento y este debe ejercer funciones de dirección en la entidad, además de obtener una remuneración salarial mínima del 50 por ciento sobre el total de sus rendimientos salariales.

titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo y no se negocien en mercados organizados.

Aunque en 1983 se aprobara la ley de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, no es hasta 1996 cuando estas adquieren también la capacidad normativa de los tributos cedidos. 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 (en la cual ya se preveía ceder el tributo⁹), y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, asignan a las Comunidades Autónomas de Régimen Común la capacidad normativa únicamente mediante el importe de la reducción por el mínimo exento y la tarifa. No sería hasta 2002¹⁰ cuando se modifica el sistema de financiación autonómica y el Estado cede a las Comunidades Autónomas más competencias normativas (bonificaciones y deducciones de la cuota), siempre que estas fueran compatibles con las establecidas en la normativa estatal reguladora del IP.

En 1999, a través de los Presupuestos Generales del Estado¹¹, se actualizó el mínimo exento hasta 17.300.000 pesetas (103.975 euros). Este mínimo, que establece la cuantía de la base imponible del sujeto pasivo por el cual empieza a estar obligado a declarar el IP, podría verse modificado por aquellas Comunidades Autónomas que tuvieran capacidades normativas para ello. En el caso contrario (que no tuviera capacidades normativas para regularlo), o en el caso de que la Comunidad Autónoma tuviera esa capacidad pero no hubiese regulado la cuantía, el mínimo exento sería el fijado por los Presupuestos Generales del Estado.

A partir del 1 de enero de 2001, fecha en la que entra en vigor la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, sobre medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, se estableció, en primer lugar, la opción de mantener la

⁹ Artículo 11.1 apartado a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA.

¹⁰ Fecha en la que entra en vigor 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 de Estatuto de Autonomía.

¹¹ Ley 49/1998, de Presupuestos Generales del Estado.

tributación por obligación personal en el caso de los residentes en territorio español que por motivos de trabajo debieran ser desplazados al extranjero. Del mismo modo se estableció la exención de la vivienda habitual del contribuyente hasta un valor fiscal de 25 millones de pesetas (que se traduce en 150.253,026 euros). Sin embargo, para calcular la base imponible, las deudas contraídas para la adquisición de los bienes y derechos exentos no se permiten deducir, aunque en el caso de que la exención fuera parcial sí se permitía deducir la parte proporcional no exenta de las deudas (por ejemplo, si se adquirió una vivienda para uso habitual menor al valor exento establecido, el préstamo hipotecario obtenido para la adquisición de dicha vivienda no se pudo deducir para aminorar la base imponible).

3.1.3. Desde 2008 hasta 2010. La supresión del Impuesto

En el año 2008, con el cambio de gobierno y en plena crisis económica, se aprueba, junto a otras medidas, la supresión del IP. La ley que lo suprime¹², reconocía en la propia exposición de motivos una “pérdida de capacidad de dicho impuesto para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, debido a las transformaciones, tanto en el entorno económico internacional, como las mismas modificaciones introducidas en el tributo”. Por ello se modifica la LIP, pero no se elimina el IP, sino que se eliminan el gravamen, estableciendo una bonificación general de la cuota íntegra, tanto para los sujetos pasivos por obligación personal como por obligación real, y la obligación de presentar la declaración, mediante la derogación de varios artículos de la Ley.

Para Martínez Sánchez (2010), la exposición de motivos se muestra como si el legislador estuviera alegando dos tipos de razones: “la incompatibilidad entre la globalización y el IP, y la inadecuación del tributo respecto a los objetivos que perseguía.” Sin embargo, Martínez Sánchez plantea varios problemas a los que pueda referirse el legislador en esa Exposición de Motivos:

- En el caso de que el IP sea incompatible con la globalización, lo relaciona con la fuga de capitales o el desincentivo de las inversiones extranjeras. No obstante,

¹² Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Martínez Sánchez muestra cierto desacuerdo, pues el IP en obligación personal grava todos los bienes, tanto en territorio español como en el extranjero, que posean los residentes en España. Si bien es verdad que se pueden dar casos en los que los ciudadanos con grandes patrimonios decidan residir fuera del país para no tener la obligación de declarar¹³, se suele hacer en el caso del IRPF, ya que este impuesto es, en términos cuantitativos, más gravoso que el IP.

- El segundo problema se refiere a que el IP ya no cumple las funciones por el cual fue creado. Como hemos comentado en el primer apartado de este trabajo, y como se explica en la Exposición de Motivos, los objetivos principales del IP son la equidad (diseñado para gravar la capacidad de pago adicional mediante la posesión del patrimonio), la eficiencia (para incentivar la utilización más productiva del patrimonio), la redistribución (a través de un efecto progresivo del tributo para conseguir una distribución más justa de la renta y la riqueza) y la complementariedad (para ayudar a conseguir las funciones del IRPF y del ISD). Es verdad que estas funciones pueden lograr los objetivos que hemos descrito anteriormente, no obstante, es posible que también tengan efectos negativos sobre el IP y que, además, estos tengan más peso, lo que hace que no se consigan los objetivos para los que fue diseñado el IP.

A continuación, se muestran esos efectos negativos y sus posibles soluciones, planteadas por Martínez Sánchez (2010). En el caso del objetivo de la equidad, para gravar esa capacidad de pago adicional, se ha recurrido al aumento de los tipos efectivos de gravamen de las rentas de capital, sin embargo, aunque este mecanismo es eficaz, no resulta suficiente para conseguir esa equidad, pues es necesario otro tipo de mecanismo adicional que impidan la evasión de los patrimonios más altos aprovechando la exención que existe para las actividades económicas. En el caso de la eficiencia ya se comentó junto a su función que esta se conseguirá si no se castiga en exceso el ahorro, y como solución propone una reducción de la base imponible. Ser complemento de otros impuestos para controlar el fraude es otro objetivo muy importante, pero para

¹³ Hay que tener en cuenta que, según la normativa vigente, para la no sujeción del Impuesto sobre Patrimonio, en obligación personal, el sujeto pasivo ha de residir fuera de España durante ciento ochenta y tres días al año, como mínimo.

conseguirlo hay que establecer unos criterios de valoración adecuados, ya que no todos los bienes pueden ser medidos de la misma forma y puede llevar a problemas de desigualdad tributaria. De hecho, ha habido varias modificaciones de la LIP en lo referente a los criterios de valoración de los bienes muebles e inmuebles. Los impuestos directos resultan ser progresivos, lo que impulsan a un efecto redistributivo de la renta y riqueza, sin embargo, todos estos efectos negativos que se han ido nombrando hacen que la redistribución pierda fuerza, es decir, el objetivo principal de ser elemento redistributivo está relacionado con el resto de objetivos, y el fracaso de una de las funciones hace que el resto también fallen.

La principal razón por la que no se elimina en su totalidad el IP se debe a la cesión de tributos por parte del Estado a las Comunidades Autónomas, entre los que se encuentra el IP. La eliminación del IP supondría la modificación de la Ley 21/2001 y debería “ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”¹⁴.

3.1.4. Desde 2011 hasta la actualidad. El restablecimiento del Impuesto

Sin embargo, esta supresión duró poco. El 16 de septiembre de 2011 se aprobó el Real Decreto Ley 13/2011, por el que se restableció el IP, aunque con carácter temporal, ya que en principio esta medida se efectuó únicamente para los ejercicios 2011 y 2012. La vuelta de dicho tributo pretendía asegurar la estabilidad económica y favorecer la recuperación, así como complementar el IRPF y el ISD. El objetivo era conseguir una recaudación adicional aplicando el principio de equidad. Es decir, que la contribución sea más fuerte para aquellos que tuvieran una mayor capacidad económica, a la vez que se buscaba excluir el gravamen de los contribuyentes con un patrimonio medio. Para lograr este último objetivo se modificó el límite para la exención de la vivienda habitual y el mínimo exento, con respecto a las cantidades que se venían aplicando antes de 2008. El límite para la exención de vivienda aumentaría hasta los 300.000 euros¹⁵ y el

¹⁴ Apartado cuarto de la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008.

¹⁵ Artículo 4.9 de la Ley 19/1991, modificado por el apartado primero del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011.

mínimo exento hasta los 700.000 euros¹⁶, este último siempre que la Comunidad Autónoma correspondiente no hubiera regulado este mínimo, pues recordamos que las Comunidades Autónomas de Régimen Común tenían la capacidad normativa para regular el mínimo exento. Otras modificaciones, indispensables para el restablecimiento del IP fueron la eliminación de la bonificación del 100 por ciento de la cuota y establecer de nuevo la obligación a declarar, así como establecer las mismas condiciones de obligación a presentar declaración tanto para los contribuyentes por obligación personal como por obligación real, las cuales eran poseer un patrimonio bruto superior a dos millones de euros o que la cuota resultante fuera positiva.

No obstante, desde el año 2013 se ha visto prorrogada la vigencia de este impuesto hasta la actualidad, en la que aún no se sabe si habrá IP para 2018.

En 2014 se publica el “Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español”, presidido por Manuel Lagares, en el cual se propone la “supresión definitiva y total, estableciéndose las previsiones legales oportunas para que tampoco pueda ser establecido como impuesto propio por las Comunidades Autónomas” (Ministerio de Hacienda y Función Pública; 2014; p. 240). Las causas de esta propuesta son, entre otras, los efectos negativos sobre el ahorro y la recaudación escasa que se ha experimentado, tanto en España como en los diferentes países desarrollados que ya han suprimido este tributo (tan sólo quedaba Francia y este año se ha suprimido el impuesto, y ha sido reemplazado por otro impuesto sobre la riqueza inmobiliaria).

En 2017, la OCDE elaboró un informe sobre el Impuesto sobre el Patrimonio Neto titulado “*The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*”, sobre el cual ya se ha hablado en la introducción. Este informe llegaba a la conclusión de que este Impuesto tiende a ser más distorsionado y menos equitativo que un impuesto que grave la renta del capital personal, pero que este último no es necesario para resolver los problemas de desigualdad distributiva, por lo que sugiere un impuesto que grave la riqueza para que se complementen. No obstante, la OCDE argumenta la presencia de un impuesto sobre

¹⁶ Artículo 28 de la Ley 19/1991, modificado por el apartado tercero del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011.

el patrimonio neto en aquellos países en los que el impuesto sobre la renta de capital sea bajo o donde no exista un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales, situación en la que no se encuentra España. En su caso, al existir impuestos que graven las rentas de capital y las transmisiones patrimoniales, en el informe se aboga por regular unas exenciones de niveles elevados para que así solo afecte a los patrimonios más ricos, así como unos tipos de gravamen bajos para evitar la fuga de capitales (OCDE; 2017).

3.3.ANÁLISIS CUANTITATIVO

En este apartado se hará un análisis cuantitativo del IP según su evolución a lo largo del tiempo con la ayuda de tablas y gráficos.

Previamente, debo comentar que, aunque en el apartado anterior se ha hablado de la evolución del IP desde su origen, los datos que se aportan en este apartado son los correspondientes al año 1993 y siguientes, hasta el año 2016 inclusive, ya que, actualmente, en las estadísticas aportadas por la Administración Tributaria no se encuentran disponibles datos fiables anteriores. Es importante aclarar que cuando se está analizando un año se refiere al año de presentación de las declaraciones, es decir, que el periodo impositivo al que se refiere es al del año anterior.

3.3.1.Número de declarantes

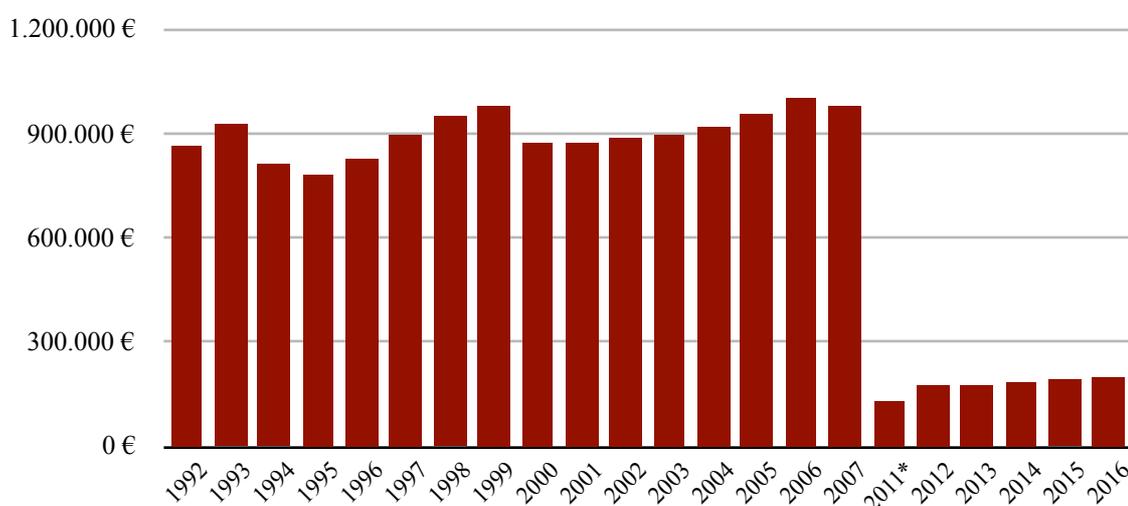
La primera disminución que aparece en el gráfico 3.1 se encuentra en el año 1994. En la memoria de la Administración Tributaria para el año 1997 se plantean varias causas de este hecho: en primer lugar, el aumento del límite de la obligación a declarar a 17 millones de pesetas en los casos en los que los sujetos pasivos fueran propietarios de aquellos bienes inmuebles con la valoración catastral revisada. En segundo lugar, la mejora de las condiciones de exención del patrimonio empresarial y las participaciones en entidades que se impusieron en 1993 mediante la Ley 22/1993, ya que la condición de que el sujeto pasivo tuviera que poseer una participación en el capital superior al 20 por ciento disminuye hasta el 15 por ciento¹⁷. Por último, la posibilidad de presentar un modelo de declaración diferente, en el que se declaraba a la vez el IRPF y el IP (modelo

¹⁷ Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

214¹⁸), en el caso de los no residentes sin establecimiento permanente y que su patrimonio estuviera formado únicamente por una vivienda destinada al uso propio.

Un año después se aprueba en los Presupuestos Generales del Estado una deflación de la tarifa y el aumento del mínimo exento, el cual pasa de 15 a 17 millones de pesetas. Este valor se utilizó también para determinar la obligación de declarar el IP. Este aumento del mínimo exento fue el protagonista de la disminución del 3,26 por ciento en el número de declarantes para el mismo año.

Gráfico 3.1.- Declaraciones presentadas (1992-2016)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

Tras dos años consecutivos descendiendo la cuantía de declaraciones presentadas, en 1996 esta aumenta un 5,35 por ciento respecto al año anterior. De este año podemos añadir, como bien se argumenta en la memoria de la Administración Tributaria del año 1997, que la mayor parte de los sujetos pasivos con una base imponible menor a 20 millones de pesetas eran contribuyentes por obligación real, ya que estos siempre estaban obligados a declarar fuera cual fuera su base imponible mínima y, por el

¹⁸ Derogado en 2008 por la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

contrario, los sujetos pasivos por obligación personal con una base imponible inferior a 17 millones de pesetas o con un patrimonio bruto inferior a 100 millones de pesetas estaban exentos de declarar.

Durante la tendencia alcista contemplada en el periodo correspondiente entre los años 1996 y 1999, el año 1997 presenta el mayor aumento, correspondiente al 8,16%. Por el lado contrario, en 1999 las declaraciones presentadas aumentaron a un ritmo menor, un 2,2% de diferencia con 1998. Este dato se asocia con la modificación del mínimo exento que aumentó 300.000 pesetas, y se fijó en 17.300.000 de pesetas (103.975 euros).

Hasta el año 1998, si agrupamos el número de declarantes en tramos según su base imponible (tabla 3.1), observamos 2 grandes bloques: los sujetos pasivos con una base imponible hasta 20 millones de pesetas, los cuales han disminuido durante todo el periodo analizado, y los sujetos pasivos que poseen una base imponible superior a 20 millones de pesetas, que, al contrario que los anteriores, sufrieron un aumento en términos absolutos.

Tabla 3.1.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (1996-1998)

Tramos BI millones ptas	1996	1997	1998
Hasta 6	23.321	20.210	18.818
6-8	4.422	4.431	4.178
8-10	3.731	3.508	3.352
10-15	9.292	8.235	7.869
15-20	91.346	85.942	84.883
20-50	488.303	525.117	551.514
50-250	192.445	230.805	259.201
250-1.000	11.177	13.103	14.772
1.000-5.000	835	824	947
Mas de 5.000	39	39	43
Total	824.911	892.214	945.577

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

El año 2000 está caracterizado por un descenso importante de 111.786 declarantes. Esta disminución fue provocada sobre todo por la exención de la vivienda habitual, que como ya hemos comentado se fijó en 150.253,03 euros. Teniendo en cuenta la base imponible, y haciendo hincapié en la tabla 3.2, el número de declarantes que tenían una base imponible menor a 100 mil euros fueron 41.584 (casi el 5%), y, al igual que en los ejercicios anteriores, estaba formado exclusivamente por sujetos pasivos que declaraban por obligación real (y que no presentaran la liquidación a través del modelo 214, pues en esta tabla solo se representan los declarantes que presentaron el modelo 714) y los contribuyentes cuyo valor del patrimonio bruto superaba los 601.012,10 euros debido a que el mínimo exento era mayor de 100 mil euros. Esto mismo sucedió para los años siguientes previos al 2011, donde se deja de distinguir entre declarar por obligación real o por obligación personal.

Tabla 3.2.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (1999-2002)

Tramos BI miles euros*	1.999	2.000	2.001	2.002
Hasta 100	35.542	41.584	39.382	38.697
100-120	71.174	56.099	50.042	47.142
120-300	567.115	490.889	489.631	487.496
300-1.000	266.737	240.334	252.540	266.106
1.000-5.000	38.851	38.566	40.298	43.213
5.000-10.000	1.342	1.437	1.392	1.430
Más de 10.000	480	546	527	453
Total	981.241	869.455	873.812	884.537

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

* Los tramos de base imponible de esta tabla difieren de los tramos de base imponible de la tabla 3.2 debido al cambio de divisa.

Respecto a los años recogidos en la tabla 3.3 se puede comentar que la tasa de variación hasta el 2007 fue positiva, aunque no fue hasta los años 2005 y 2006 que se empieza a observar una tendencia acelerada. Sin embargo, como acabamos de comentar, en 2007 el número de declaraciones sufre una bajada del 2 por ciento. En cuanto a la distribución de los declarantes dependiendo de su base imponible, destaca el tramo más bajo (hasta 90.000 euros), ya que se aprecia una disminución continua de los declarantes

hasta el año 2007, donde vuelven a aumentar, mientras que el resto de tramos sigue una evolución constante sin puntos de inflexión.

Tabla 3.3.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (2003-2007)

Tramos BI (miles euros)	2.003	2.004	2.005	2.006	2.007
Hasta 90	32.329	31.656	31.306	30.947	31.318
90-120	42.900	39.474	36.715	34.014	28.925
120-300	479.686	477.026	472.693	465.905	436.722
300-1502	315.607	343.970	381.474	425.702	436.919
1502-6010	22.829	26.564	32.658	41.285	43.649
6010-30050	1.534	1.904	2.525	3.450	3.732
Mas de 30050	65	82	132	200	233
Total	894.950	920.676	957.503	1.001.503	981.498

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

* Los tramos de base imponible de esta tabla difieren de los tramos de base imponible de la tabla 3.2 debido al cambio de divisa en 2002.

A continuación (tabla 3.4) se muestra la evolución del número de declaraciones desde el año 2011 hasta el 2016, última etapa del IP. Esta etapa está marcada por el restablecimiento del Impuesto tras haber bonificado al 100% su cuota desde 2008 hasta 2012. Además, aparecen muchas diferencias si lo comparamos con las etapas anteriores, entre ellas el gran descenso general del número de declaraciones, que pasó de ser 981.498 contribuyentes en 2007 a 130.216 contribuyentes en 2011, que en términos porcentuales se traduce en un descenso de casi el 87%. Este brutal descenso se debe a las fuertes modificaciones que sufrió el Impuesto, señaladas anteriormente en este trabajo, sobre las cuantías de mínimo exento sobre la base imponible o de máximo exento sobre la vivienda habitual.

En cuanto al número de declarantes agrupados por tramos en miles de euros de Base Imponible, los contribuyentes con una base imponible de menos de 700.000 euros (situados entre el primer y parte del cuarto intervalo) se correspondía a los sujetos pasivos que tenían un patrimonio bruto superior a 2.000.000 euros o a aquellos que

tuvieran su residencia en las Comunidades Autónomas que hubieran regulado el mínimo exento¹⁹.

En comparación con los años anteriores, los contribuyentes con más de 30.050.000 euros aumentaron considerablemente, y dentro de esta última etapa dichos contribuyentes siguieron ascendiendo, aunque a un ritmo mucho menor.

Tabla 3.4.- Número de declaraciones por tramos de Base Imponible (2011-2016)

Tramos BI (miles euros)	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Hasta 90	1.828	1.813	1.760	1.738	1.850	2.033
90-120	400	324	279	296	320	353
120-300	3.033	2.316	2.168	2.168	2.167	2.283
300-1.502	80.418	116.873	199.592	119.592	127.125	135.390
1.502-6.010	39.820	46.513	48.742	48.742	50.738	51.077
6.010-30.050	4.365	5.205	5.469	5.469	5.931	6.053
Mas de 30.050	352	443	471	508	549	579
	130.216	173.487	258.481	178.513	188.680	197.768

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

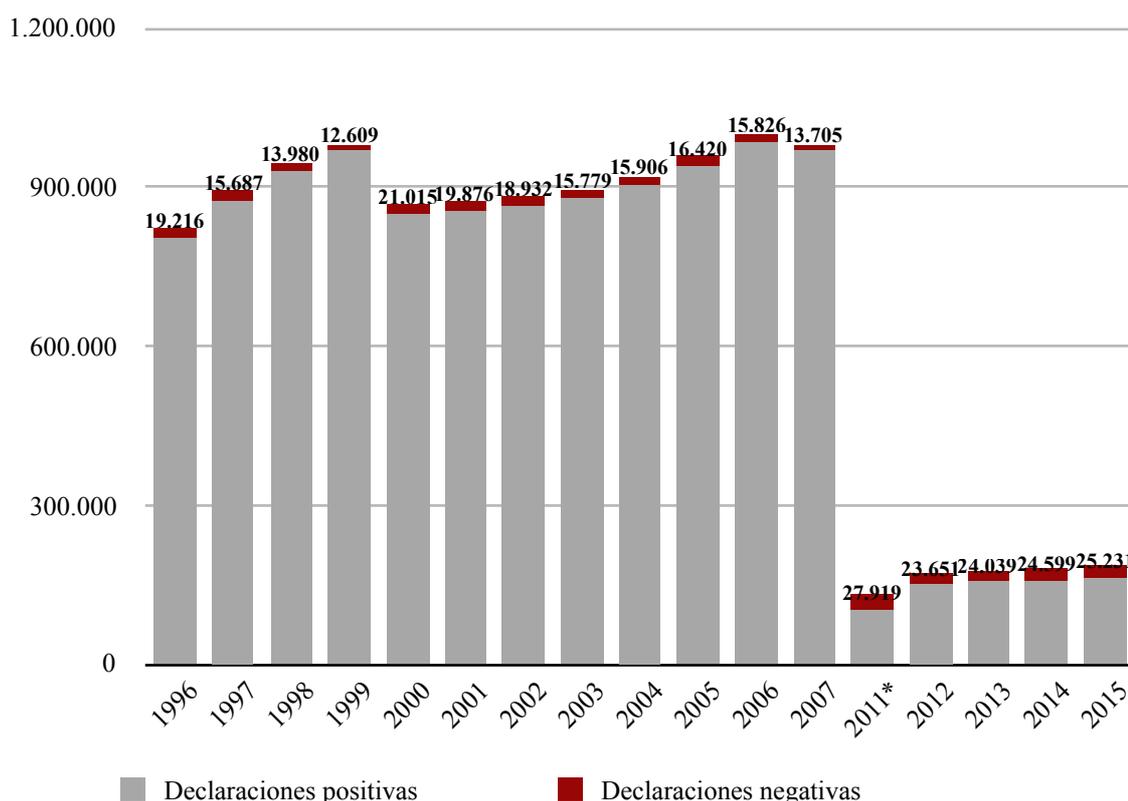
Por último, es muy importante aclarar que no todos los contribuyentes que presentaron declaración a lo largo de todos estos años resultaron con una cuota positiva, es decir, que existe la posibilidad de que el resultado de una declaración no salga a pagar, pero sí tengan la obligación de presentar el modelo de la declaración. Las causas por las que se puede dar una declaración con resultado negativo fueron, hasta 2007, la operatividad del límite conjunto con el IRPF, la deducción por impuestos pagados en el extranjero, las bonificaciones por los bienes o derechos de contenido económico que estuvieran situados en Ceuta y Melilla o que debieran cumplirse o ejercitarse en las mencionadas Ciudades Autónomas, y las bonificaciones autonómicas que regularan las Comunidades Autónomas, tal y como se explica en el análisis de los datos económicos sobre el ejercicio 2001 de la Dirección General de Tributos. Adicionalmente, a partir de

¹⁹En 2011 las Comunidades Autónomas que habían regulado dicho mínimo eran únicamente Madrid y Extremadura (aunque esta última reguló límites superiores para las personas con discapacidad). Más tarde Madrid suprimió el mínimo exento que había regulado, mientras que Cataluña, Aragón y Valencia establecieron otro mínimo exento, y Extremadura modificó el que había regulado en 2011 y disminuyó el mínimo con carácter general.

2011 los contribuyentes con un patrimonio bruto mayor a 2.000.000 euros estaban obligados a presentar declaración, aunque no llegaran al mínimo de la base imponible no exenta. Por ello, se muestra una tabla comparativa sobre la evolución de las declaraciones positivas y negativas.

Lo primero que se observa en la Gráfica 3.2, es que hasta 2007 las declaraciones positivas representaban más del 95% de las declaraciones totales. No obstante, a partir de 2011 las declaraciones negativas aumentan considerablemente debido a la obligación de presentar declaración aunque los sujetos pasivos tuvieran un patrimonio neto inferior al mínimo exento. Este hecho hace imposible que se pueda comparar económicamente el periodo anterior a la supresión del IP con el periodo posterior al restablecimiento del IP.

Gráfica 3.2.- Número de declaraciones positivas y negativas (1996-2015)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

3.3.2. Base imponible y liquidable

Las tablas 3.5, 3.6 y 3.7 muestran la evolución de las bases imponibles y liquidables desde el año 1998 hasta el año 2015.

El primer año que destaca es el 2000. Para este año el importe de la base imponible se situó en 305.984.291 miles de euros, lo que se traduce en un 7,9% menos que en 1999. Principalmente este descenso se debe a la exención de la vivienda habitual (150.253 euros). Por otro lado, se observa que el importe medio aumenta, lo que quiere decir que muchos sujetos pasivos, tras aplicar la citada exención, terminaron con una base imponible inferior a la requerida para presentar la declaración (un 11,39% menos de declarantes). La base liquidable para el mismo año también sufrió un descenso provocado por la disminución de la base imponible y por el aumento del mínimo exento de 4.297 euros. Por la misma razón que en la base imponible, la cuantía media de la base liquidable también aumentó.

Tabla 3.5.- Base imponible y base liquidable (1998-2002)

Variable	1998	1999	2000	2001	2002
BASE IMPONIBLE					
Nº declaraciones	945.505	980.956	869.210	873.648	884.348
Cuantía (millones euros)	302.890,5	332.276,7	305.984,3	314.163,9	324.866,5
Cuantía media (euros)	320.348	338.727	352.026	359.600	367.351
BASE LIQUIDABLE					
Nº declaraciones	944.762	980.167	867.647	871.963	882.559
Cuantía (millones euros)	209.548,8	233.750,3	215.960,2	223.528,7	233.458
Cuantía media (euros)	221.801	238.480	248.903	256.351	264.534

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

Durante los años posteriores, tanto la base imponible como la base liquidable continuaron aumentando. Sin embargo, en el último año antes de la supresión del IP, si bien las cuantías de ambas bases siguieron el camino creciente, el número de

declarantes se aminoró. En la memoria del Impuesto sobre el Patrimonio de 2008 elaborada por la Agencia Tributaria, relacionan este descenso de declarantes con el alza de los precios de la vivienda o las nuevas exenciones vigentes desde el 2003.

Tabla 3.6.- Base Imponible y base liquidable (2003-2007)

Variable	2003	2004	2005	2006	2007
BASE IMPONIBLE					
Nº declaraciones	895.672	920.376	957.303	1.001.279	981.288
Cuantía (millones euros)	350.180	381.765,9	430.969,5	497.297,1	511.506,3
Cuantía media (euros)	390.060	414.793	450.191	496.662	521.260
BASE LIQUIDABLE					
Nº declaraciones	893.848	918.245	954.942	998.626	978.605
Cuantía (millones euros)	257.036,7	285.724,5	330.233,6	391.684,5	408.446,3
Cuantía media (euros)	287.562	311.164	345.815	392.223	417.376

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

Los cambios incorporados con el restablecimiento del IP explican, al igual que con la magnitud explicada anteriormente, las diferencias tan aparentes entre 2007 y 2011. Principalmente, fue el aumento del mínimo exento hasta 700.000 euros lo que provocó este gran descenso. En 2012, la base imponible y la base liquidable aumentan un 24,7% y un 21,3%, respectivamente, debido a las modificaciones autonómicas (de las que hablaremos más adelante). A partir del siguiente año ambas bases continuaron un aumento paulatino.

Tabla 3.7.- Base imponible y base liquidable (2007-2016)

Variable	2011	2012	2013	2014	2015	2016
BASE IMPONIBLE						
Nº declaraciones	129.400	172.645	177.633	181.062	187.809	196.843
Cuantía (millones euros)	250.334,8	312.257,1	324.835,2	338.976,9	352.970,7	359.463,3
Cuantía media (euros)	1.934.581	1.808.724	1.828.687	1.872.160	1.879.413	1.826.142
BASE LIQUIDABLE						
Nº declaraciones	121.582	164.087	169.394	172.813	179.297	187.759
Cuantía (millones euros)	170.973,3	216.757,7	216.757,7	228.915,8	240.511,3	245.223,9
Cuantía media (euros)	1.406.238	1.263.817	1.279.607	1.324.644	1.341.413	1.306.057

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

Para complementar un poco más la información sobre la base imponible, se analiza la composición del patrimonio, indicando los tres grupos más significativos de cada año.

Lo primero que se observa en el gráfico 3.3 es que durante todo el periodo analizado, siempre destacan 4 grupos:

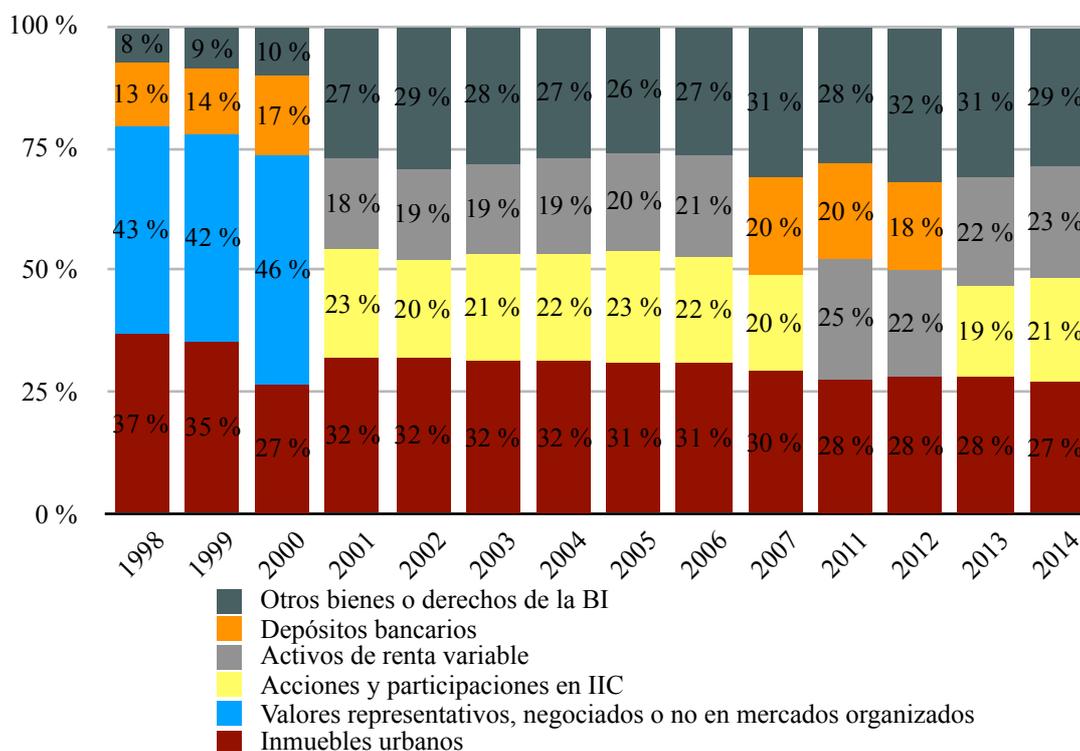
- Inmuebles urbanos, cuyo descenso en el año 2000 se debe a la aplicación de la exención sobre la vivienda habitual. No obstante, dicho grupo pasó a ser el más representativo, pues el aumento en la base imponible se debe a la subida de los precios de la vivienda. Tan solo en los años 1998, 1999 y 2000 ocupó el segundo puesto (superado por los valores representativos, tanto los negociados en los mercados organizados como aquellos que no estaban organizados)
- Acciones y participaciones en el capital o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), cuya variación se corresponde normalmente con la de los índices bursátiles. En 2007 se produjo una pérdida de declarantes que

invertían en estos productos (sobre todo en los fondos de inversión de los mercados más volátiles) debido a la inestabilidad financiera de los mercados internacionales que se estaba percibiendo, tal y como apunta la Memoria de la Administración Tributaria del año 2008.

- Depósitos bancarios, cuentas financieras y otras imposiciones, cuyos aumentos los relacionan en varias Memorias de la Administración Tributaria (2000, 2001) con la crisis bursátil y del mercado de los fondos de inversión, ya que las familias apostaron más por estos activos por considerarse de menor riesgo. De esta partida hay que destacar que en el año 2001 se experimentó un aumento comparado con el año anterior, sin embargo, los activos de renta variable aumentaron en una proporción mayor y alcanzaron el tercer punto en la base imponible.

- Activos de renta variable, “compuesto por acciones y valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidad jurídica, negociados o no en mercados organizados”. La variación de este grupo estaba definida por la cotización media bursátil del último trimestre del año.

Gráfica 3.3.- Composición de la Base Imponible según la naturaleza del patrimonio (tres elementos más importantes) (1998-2014)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

Además, otra observación que se hace sobre la tabla es la división relativa a la composición del patrimonio en 4 etapas:

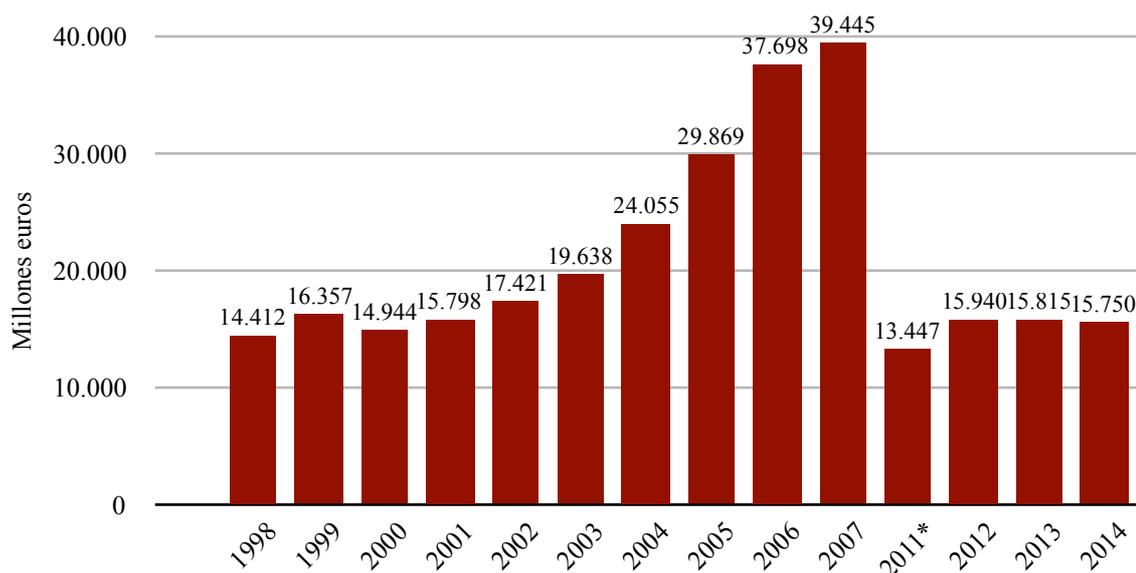
- Desde 1998 hasta 2000, donde más del 40% de la base imponible se correspondía a las acciones o valores representativos en capital social, en fondos propios de cualquier tipo de entidad jurídica. El segundo grupo estaba formado por los inmuebles urbanos y los depósitos bancarios ocuparían el tercer lugar.
- Desde 2001 hasta 2006 los inmuebles urbanos pasaron a formar el grupo más representativo de bienes y derechos de la base imponible, mientras que el segundo grupo lo ocupaban las acciones y participaciones en capital social o fondo patrimonial de las IIC, tanto en mercados negociados como en los no negociados. El tercer lugar lo formaban los activos de renta variable.
- El año 2007 volvía a ser un año de cambios, en el cual los depósitos bancarios pasaron a ser el grupo con más peso en la base imponible, después de los inmuebles urbanos. Dos de las causas que hicieron que aumentara este tipo de producto se explican en la memoria de la Administración Tributaria del año 2008: en primer lugar, las condiciones sobre las remuneraciones que proporcionaba este tipo de producto eran muy atractivas (la subida del tipo de interés y del tipo medio); y por otro lado, las familias decidieron invertir parte de su ahorro en este tipo de activos debido a la inestabilidad de los mercados financieros.
- Desde 2011 surgieron cambios, pero como se ha resaltado a lo largo de este trabajo, las diferencias que existen en este periodo (tras las modificaciones por el restablecimiento del IP) con los años 2007 y anteriores no son comparables. Aun así, comentaremos los cambios experimentados. Los inmuebles urbanos se han mantenido en el primer lugar en cuanto a la participación en la base imponible, y el aumento observado desde 2012 se debe al aumento de las declaraciones con este tipo de bienes. En cuanto a los depósitos bancarios, aunque en 2012 su base imponible aumentó, el porcentaje de participación en ella se aminoró un 1%, y durante los años posteriores se produjo un descenso en la base imponible, así como también lo hizo su participación,

perdiendo peso y desapareciendo de entre los tres tipos de bienes o derechos con más peso de la base imponible. Lo contrario sucedió con las IIC, que para el año 2013 y 2014 su peso en la base imponible aumentó un 2,7% en cada año.

Un último rasgo que se observa en este gráfico es que durante los primeros años se aprecia una amplia diferencia de peso entre el primer y el tercer bien o derecho que compone la base imponible (un 30,1%), mientras que los últimos años el peso se equilibra más, donde en 2014 la diferencia entre los bienes inmuebles y las IIC es de tan solo 5,9 puntos porcentuales.

En el gráfico 3.4 y en el gráfico 3.5 se concentran la cuantía de las deudas deducibles y el peso que estas han tenido sobre la base imponible, respectivamente.

Gráfico 3.4.- Deudas deducibles (1998-2014)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

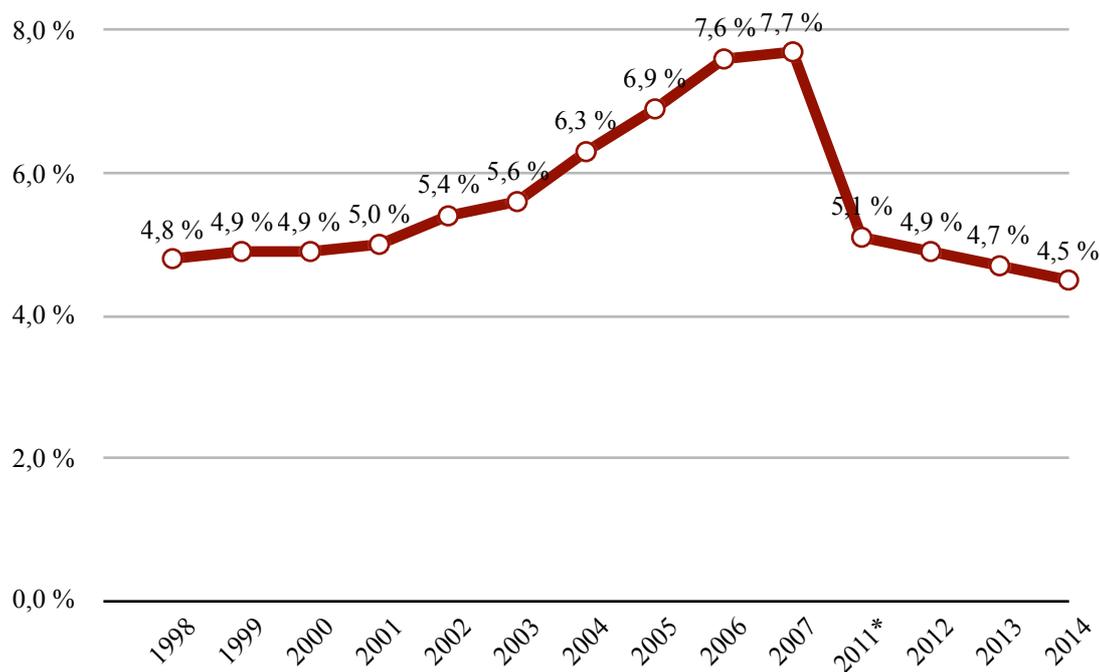
*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

En el primer gráfico observamos que, desde el leve descenso de las deudas en el año 2000, aumentaron progresivamente hasta 2007. En el año 2011 sufren un brutal descenso, aunque como se ha comentado anteriormente, este descenso no es comparable con los años anteriores ya que se debe al restablecimiento del IP y sus correspondientes cambios normativos. No obstante, el siguiente año se caracteriza por un aumento de más

de 2.000 millones de euros, aunque para los siguientes años las deudas disminuyeron levemente.

En cuanto al gráfico 3.5 se puede decir que prácticamente la variación del peso de las deudas deducibles en la base imponible va acorde con su valor absoluto, excepto en el año 2012, en que las deudas deducibles aumentan un 18,5% respecto al año 2011 pero el peso sobre la base imponible fue menor (un 0,2% menos).

Gráfico 3.5.- Deudas sobre el total de la Base imponible (1998-2014)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

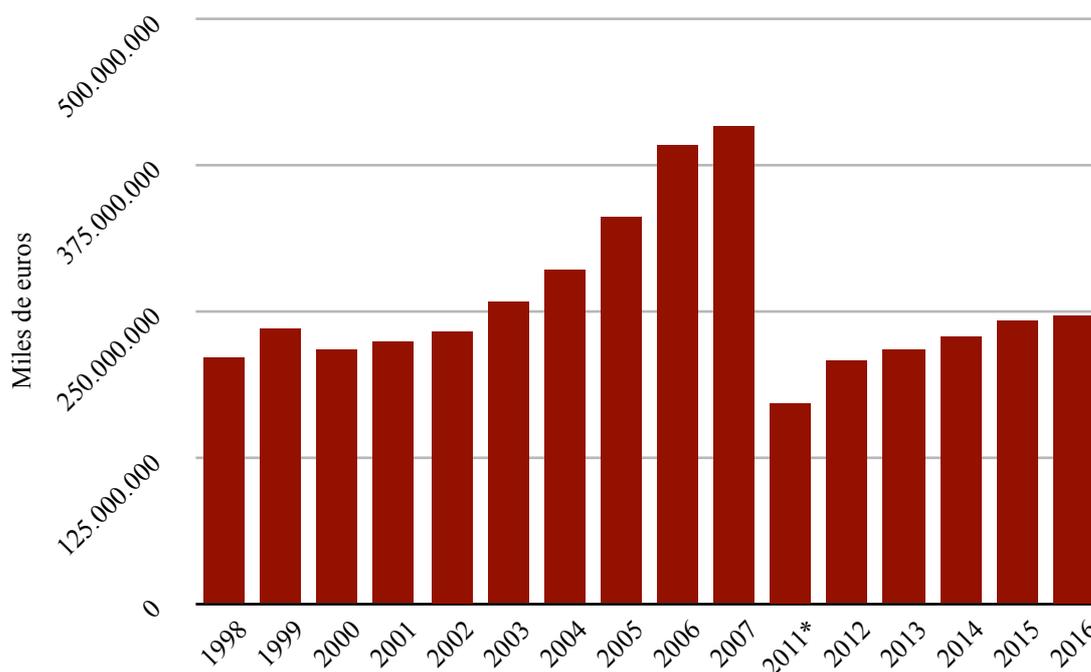
*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

Si a la base imponible le aplicamos una reducción fija en concepto de mínimo exento resulta la base liquidable. A lo largo de los años, el mínimo exento ha variado, y como ya se ha comentado en la parte descriptiva de este trabajo, el mínimo exento en 1998 se fijó en 103.975 euros (17.300.000 pesetas), aunque para el ejercicio 1999 (declaración correspondiente al año 2000) se aumentó hasta 108.182,18 euros (18.000.000 pesetas) y se mantuvo hasta el año 2007. En el año 2011 se establece esta reducción en 700.000 euros. Además, el mínimo exento no siempre lo han podido aplicar todos los sujetos pasivos, pues hasta el año 2007 únicamente podían aplicar esta reducción los sujetos pasivos que tuvieran la obligación personal de contribuir. No obstante, a partir de 2011

tanto los contribuyentes por obligación personal como real pudieron reducir esta cuantía. Ambos aspectos son las principales causas de las variaciones de la base liquidable en los años comentados.

En la gráfica 3.6, aparece la cuantía declarada en concepto de base liquidable para los años que se están analizando. Sin embargo, para hacer un análisis más detallado se debe retroceder a la tabla 3.5, la tabla 3.6 y la tabla 3.7, donde adicionalmente se expone el número de declaraciones con base liquidable positiva y la cuantía media por declarante. Así pues, en el año 1999 tanto la base liquidable como el número de declaraciones aumentan, aunque la cuantía media también aumenta. Lo mismo ocurrió para el periodo 2001-2007. En el año 2000, por el contrario, la cuantía absoluta y el número de declaraciones de esta partida disminuyen pero el importe medio por contribuyente es mayor.

Gráfica 3.6.- Base liquidable (1998-2016)



Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

Para la última fase del IP, entran en juego las regulaciones autonómicas sobre el mínimo exento. Hasta entonces, las CCAA no habían dado uso a la capacidad normativa de regular el mínimo exento. En 2012 la cuantía media disminuyó porque Cataluña y

Madrid regularon unos mínimos exentos más elevados que el establecido por la norma estatal. En el resto de los años las tres magnitudes que se están analizando (número de declaraciones y cuantías absoluta y media) para la base liquidable fueron en proporción con el año 2012, por lo que la base liquidable aumentó porque el número de declaraciones también lo hizo. En el capítulo siguiente se tratará más detalladamente este tema.

3.3.3. Cuota íntegra

Tabla 3.8.- Cuota íntegra (1998-2016)

Variable	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Nº declaraciones	931.614	968.662	848.462	853.975	865.674	879.216
Importe (mil euros)	882.457	1.029.896	999.800	1.004.480	1.033.257	1.071.179
Importe medio (euros)	947	1.063	1.178	1.176	1.194	1.218
	2004	2005	2006	2007	2011*	2012
Nº declaraciones	904.838	941.155	985.735	967.230	121.582	164.087
Importe (mil euros)	1.205.706	1.445.580	1.801.215	2.122.429	1.367.129	1.535.749
Importe medio (euros)	1.333	1.536	1.827	2.194	11.245	9.359
	2013	2014	2015	2016		
Nº declaraciones	169.394	172.813	179.297	187.759		
Importe (mil euros)	1.545.717	1.601.265	1.812.033	1.868.477		
Importe medio (euros)	9.125	9.266	10.106	9.951		

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

La cuota íntegra resulta de aplicar la tarifa explicada en la página 16. Está dividida en 8 tramos de base liquidable y tiene un tipo máximo de gravamen del 2,5% (siempre ha sido el máximo).

En 2002 se ajusta en un 2% la escala de los tipos de gravamen para corregir la inflación provocada por el cambio de divisas, de pesetas a euros. En 2001 las cuantías medias de los tramos más altos disminuyen un 0,2% respecto al 2000, mientras que el importe total de cuota íntegra se incrementa un 0,5%. No obstante, la disminución de la cuantía media podría verse afectada por el simultáneo aumento de los declarantes con cuota íntegra positiva.

En 2003 se modifica el límite conjunto del IP-IRPF, pasando del 70% sobre la base imponible general del IRPF al 60% del mismo, provocando un aumento de las reducciones del 53% comparado con el año 2002. Sin embargo, la cuota íntegra aumentó debido al fuerte aumento que experimentó la base liquidable.

En 2007 solo una Comunidad Autónoma (Cantabria) modificó la escala, estableciendo un tipo máximo del 3% para las bases liquidables mayores a 5 millones de euros. Adicionalmente, el límite del 60% se aplica sobre la base imponible total del IRPF (general y del ahorro), provocando una disminución de 1,9% de declarantes sobre esta partida.

Para los años 2012, 2013, y 2016, al igual que en el año 2001, la cuota media disminuye debido a que el aumento del número de declaraciones fue superior al importe total de la cuota íntegra. Por ejemplo, en 2012 el importe de la cuota íntegra aumentó un 12,3% pero el número de declarantes con cuota íntegra aumentó un 35%, comparándolo con el año 2011.

Por último, debemos señalar el año 2015, donde se observa un fuerte aumento en todas las magnitudes analizadas para la cuota íntegra. Como bien se destaca en el Ministerio de Hacienda y Función Pública (2015), este aumento se debe a la modificación introducida en la LIP (Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) que entró en vigor el 1 de enero de 2015²⁰ por la cual los contribuyentes no residentes, pero pertenecientes a algún Estado miembro de la UE o de la EEE, optaban por aplicar la normativa del impuesto vigente en aquella Comunidad Autónoma donde tributara por el

²⁰ Disposición final cuarta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, “por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.” Se añade la disposición adicional cuarta a la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

mayor valor de su patrimonio bruto. Esta modificación normativa beneficiaba a aquellos contribuyentes que tuvieran que aplicar dicha normativa en las CCAA donde se hubiesen regulado bonificaciones.

3.3.1. Cuota resultante

La cuota resultante o cuota a ingresar se obtiene, como ya se ha explicado anteriormente, al aplicar una serie de deducciones y bonificaciones establecidas. Hasta 2002 estaban presentes únicamente:

- La deducción por aquellos bienes y derechos satisfechos en el extranjero, siempre y cuando el contribuyente esté sujeto al IP por obligación personal a contribuir.
- La bonificación del 50% sobre la cuota íntegra proporcionalmente correspondiente a aquellos bienes y derechos situados o que debieran ejercitarse en las Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

El 1 de enero de 2002 entró en vigor la Ley 21/2001, por la cual se les permitía a las CCAA crear deducciones y bonificaciones, siempre que estas fueran compatibles con las establecidas estatalmente. No obstante, hasta 2004 ninguna Comunidad Autónoma hizo uso de esta capacidad normativa. En el año 2005 el porcentaje aplicado a la bonificación de los bienes y derechos situados o ejercitados en Ceuta y Melilla pasa a ser del 75% sobre la cuota íntegra correspondiente a dichos bienes y derechos.

En la tabla 3.9 se muestra la evolución del número de declarantes, el importe (en miles de euros) y el importe medio (en euros) correspondientes a la cuota resultante. En primer lugar, se observa un descenso tanto del número de declarantes como de la cuantía absoluta para el año 2000. La deducción por los bienes y derechos situados y ejercitados en el extranjero únicamente lo aplicaron 142 contribuyentes (141 en 1999) y la cuota aminorada fue de 200.000 euros (726.000 euros en 1999), y la bonificación correspondiente a los bienes y derechos situados o ejercitados en Ceuta y Melilla afectó a 2.432 declarantes (2.839 en 1999) y su importe fue de 1.200.000 euros (1.158.000 euros en 1999). Estos importes resultaron poco relevantes para la disminución de la cuota resultante. No obstante, si se compara el importe de la cuota resultante con el de

la cuota íntegra (tabla 3.8), la cuota resultante disminuyó porque así lo hizo también la cuota íntegra.

Tabla 3.9.- Cuota resultante (1998-2016)

Variable	1.998	1.999	2.000	2.001	2.002	2.003
Número declaraciones	931.597	968.632	848.449	853.936	865.605	880.171
Importe (mil euros)	881.252	1.028.689	998.495	1.003.079	1.032.161	1.069.310
Importe medio (euros)	946	1.062	1.177	1.175	1.192	1.215
	2.004	2.005	2.006	2.007	2.011*	2.012
Número declaraciones	904.770	941.101	985.677	967.793	102.297	149.853
Importe (mil euros)	1.203.157	1.442.652	1.797.553	2.121.466	739.487	929.412
Importe medio (euros)	1.330	1.533	1.824	2.192	7.229	6.202
	2.013	2.014	2.015	2.016		
Número declaraciones	154.443	157.275	163.449	171.460		
Importe (mil euros)	929.412	937.029	1.003.028	1.039.727		
Importe medio (euros)	6.202	5.958	6.137	6.064		

Fuente: Administración Tributaria. Elaboración propia.

*Durante los años 2008, 2009 y 2010 se bonifica el 100% de la cuota íntegra del Impuesto y se suprime la obligación de presentar declaración.

El importe medio de la cuota a ingresar en el siguiente año tuvo una variación negativa del 0,2%, e idéntica al importe medio de la cuota íntegra.

En general, se observa que la cuota íntegra y la cuota resultante se mantienen prácticamente igual hasta 2007. Esta similitud entre ambas magnitudes se debe a que las bonificaciones y deducciones no tenían demasiado peso.

Sin embargo, a partir de 2011 las CCAA comienzan a dar uso a las competencias normativas referentes a bonificaciones, aminorando más la cuota íntegra e incluso bonificándola el 100% en algunas CCAA. Por ejemplo, en 2011 solo las bonificaciones autonómicas disminuyeron 624,4 millones de euros la cuota íntegra y las aplicaron 19.527 contribuyentes. Por otro lado, destaca el elevado importe medio, aunque cabe destacar, como se ha hecho en la *Memoria de la Administración Tributaria del año 2012* que tan solo 18 contribuyentes aportaron 30,3 millones de euros, traducido en una media de 1.682.990 euros por contribuyente (los 18 contribuyentes tenían más de 100.000.000 euros de base imponible).

4. EL IP EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. COMPETENCIAS NORMATIVAS

Las Comunidades Autónomas de Régimen Común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía gozan de una serie de capacidades normativas desde el 1 de enero de 1997, gracias a la aprobación de la Ley 14/1996, que más tarde fueron ampliadas con la Ley 21/2001.

Esta última ley, “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 y se modifican determinadas normas tributarias”, permitía a las CCAA regular el mínimo exento, los tipos de gravamen y las deducciones y bonificaciones aplicables sobre la cuota del Impuesto, tal y como se expone en su artículo 39. Adicionalmente se tuvieron que modificar los artículos 28, 30, 32 y 33 de la LIP referentes a la base liquidable, cuota íntegra, impuestos satisfechos en el extranjero y bonificación de la cuota, respectivamente, en los que se añadían las competencias normativas otorgadas.

La Ley 21/2001 fue derogada con efectos de 1 de enero de 2009 por 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”, y que es la actualmente vigente. No obstante, no se produjo ningún cambio en lo referente al IP, estableciéndose en los artículos 31 y 47 la cesión del rendimiento producido en la Comunidad Autónoma y las mismas

competencias normativas (sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota), respectivamente.

4.1. COMUNIDADES DE RÉGIMEN FORAL

Las Comunidades de régimen foral las forman la Comunidad Foral de Navarra y el País Vasco. Ambas comunidades están amparadas por la Constitución, y esta respeta los derechos históricos de los territorios forales²¹. Tanto la Comunidad de Navarra como el País Vasco gozan de autoridad para establecer, mantener y regular su propio régimen tributario.

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco establece en el artículo 24 que el IP es “un tributo concertado de normativa autónoma”. La carga del tributo corresponde a las diferentes Diputaciones Forales en las que está dividido en País Vaso. Así pues, Álava se rige por la Norma Foral 19/2011, de 22 de diciembre; Bizkaia se rige por la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre; y Gipuzkoa por la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre.

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra el IP se rige por la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.2. REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR MÍNIMO EXENTO

El mínimo exento es la cantidad no sujeta a gravamen. En los casos en los que la Comunidad Autónoma hubiera regulado esta cuantía, únicamente la podrían aplicar aquellos contribuyentes que estuvieran sometidos al IP por obligación personal. Es decir, que los contribuyentes que tributen por obligación real de contribuir cualquiera que sea su residencia habitual, o los que tributen por obligación personal de contribuir, pero la Comunidad Autónoma donde se establezca su residencia habitual no hubiera regulado el mínimo exento, deberán aplicar la cuantía del mínimo exento establecida en el artículo 28 de la LIP.

Como hemos comentado al principio del capítulo, las CCAA comienzan a tener la capacidad de regular el mínimo exento desde el año 2002, gracias a la Ley 21/2001. No

²¹ Disposición adicional primera de la Constitución Española.

obstante, no fue hasta el ejercicio 2011 (declaración presentada en 2012) cuando las CCAA comenzaron a dar uso a esta capacidad normativa y regularon unos mínimos exentos diferentes al del estatal.

En la gráfica 4.1 se exponen las cuantías por mínimo exento reguladas por las CCAA, así como el mínimo exento estatal para los ejercicios 2011, 2013, 2015 y 2017. El mínimo exento estatal no se ha modificado desde el ejercicio 2011, que pasó de 108.182,18 euros a 700.000 euros.

Los mínimos exentos establecidos para el ejercicio 2011 se muestran en rojo, destacando la Comunidad de Madrid, que reguló en 112.000 euros el mínimo exento con carácter general, una cifra muy inferior a la estatal, aunque la cuantía era mayor (224.000 euros) en los casos en los que el contribuyente sufriera una discapacidad igual o superior al 65%. Lo mismo sucedía con Extremadura, que aunque con carácter general no hubiera regulado un mínimo exento diferente al estatal, la cuantía aumentaba conforme iba aumentando el grado de discapacidad del contribuyente, fijándose en 800.000 euros para los casos en los que el sujeto pasivo tuviera un grado de discapacidad igual o mayor al 33% pero menor al 50%, 900.000 euros cuando el grado de discapacidad fuera igual o mayor de 150% y menor del 65%, y 1.000.000 de euros cuando el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65%.

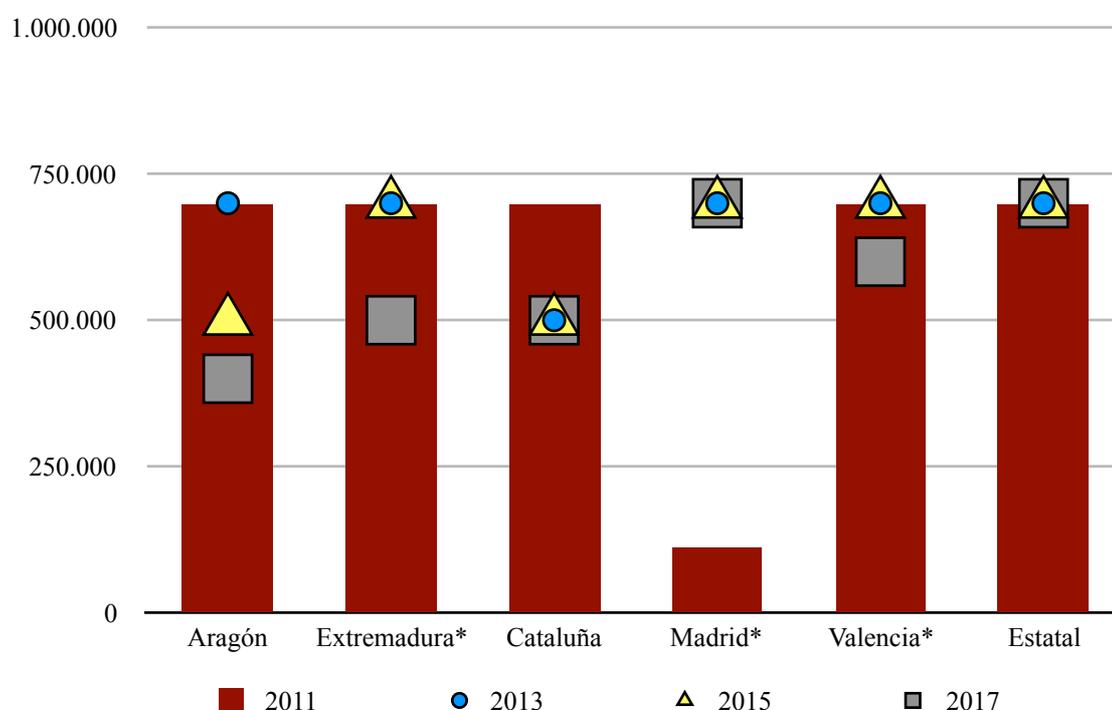
Los mínimos exentos correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 no variaron respecto al ejercicio 2012, cuando la Comunidad de Madrid eliminó el mínimo exento regulado años anteriores y pasó a reducirse la cuantía estatal (700.000 euros), mientras que Cataluña fijó su mínimo exento en 500.000 euros. Ambas cuantías permanecerán constantes para los años posteriores. El resto de CCAA no modificaron las cuantías en los ejercicios 2013 y 2014.

Como novedad, Aragón reguló el mínimo exento en el ejercicio 2015, cuya cuantía se fijó en 500.000 euros, aunque un año más tarde lo redujo a 400.000 euros. El resto de CCAA mantuvieron constante el mínimo exento respecto al año anterior.

En el ejercicio 2016 la Comunidad Valenciana regula por primera vez el mínimo exento fijando la cuantía con carácter general en 600.000 euros. Sin embargo, al igual que la Comunidad de Madrid en el ejercicio 2011 o Extremadura, la Comunidad

Valenciana también estableció un mínimo exento especial destinado a aquellos contribuyentes que sufrieran una discapacidad psíquica igual o superior al 33% o una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%. Por otro lado, Extremadura modificó las cuantías, estableciendo el mínimo exento con carácter general en 500.000 euros y con carácter especial en los casos de discapacidad del sujeto pasivo cuando esté presente un grado de discapacidad de entre 33% y 50%, 50% y 65%, y mayor de 65% en 600.000, 700.000 y 800.000 euros, respectivamente. El ejercicio 2017 (representado en la gráfica en color gris) mantuvo las cuantías por mínimo exento constantes para todas las CCAA, así como el establecido a nivel estatal.

Gráfica 4.1.- Mínimos exentos regulados por las CCAA (2011-2017)



Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

*Los mínimos exentos que aparecen en la gráfica son los regulados con carácter general. No obstante, se regularon cuantías mayores diferentes en concepto de discapacidad para alguno de los años representados.

Sólo las comunidades de Aragón, Extremadura, Cataluña, Madrid y Valencia han hecho uso de la competencia regulatoria del mínimo exento. Con carácter general, ninguna Comunidad Autónoma ha regulado un mínimo por encima del estatal, si no que han establecido unas cuantías inferiores, donde destaca Aragón, que desde el año 2016 fijó el mínimo en 400.000 euros (100.000 euros menos que en 2015). A esta Comunidad le siguen Cataluña y Extremadura con un mínimo exento de 500.000 euros, y Valencia,

cuyo mínimo para 2016 se reguló en 600.000 euros (si bien es cierto que Extremadura y Valencia han regulado cuantías mayores para contribuyentes con discapacidad).

Por último, la cuantía tan baja que reguló la Comunidad de Madrid en el año 2011 (112.000 euros) coincide con la que reguló en 2009 (que no resultó efectiva ya que el IP estaba “suprimido”) y que por aquel entonces el mínimo exento estatal era de 108.182,18 euros. No obstante, este importe no era significativo, ya que como veremos más adelante, la Comunidad de Madrid estableció una bonificación del 100% de la cuota.

4.3. ESCALA DE GRAVAMEN

La escala de gravamen se aplica cuando la base liquidable resulta positiva. Dependiendo de la cuantía de la base liquidable se aplicará un tipo de gravamen u otro. Al igual que el mínimo exento, las CCAA gozan de la capacidad normativa de regular la escala de gravamen desde la aprobación de la Ley 21/2001, aunque hasta el año 2007 únicamente había regulado una escala diferente Cantabria (en el ejercicio 2006). Como ya hemos señalado en el capítulo 2, la escala de gravamen actual está representada en la tabla 2.1, y lleva sin modificarse desde el año 2002.

En la gráfica 4.2 se muestran los tipos máximos aplicables de las escalas autonómicas y estatal, mientras que en la gráfica 4.3. se muestran los tipos mínimos. Así pues, el tipo mínimo estatal está fijado para todo el periodo en 0,02% y el máximo estatal en 2,5%.

El primer año representado en ambos gráficos, el correspondiente al ejercicio 2011, se muestra en rojo, y destaca la Comunidad Autónoma de Andalucía que reguló un tipo de gravamen mínimo de 0,22% (máximo de 2,75%). Por otro lado, las Islas Baleares reguló un tipo mínimo y máximo cuyos porcentajes se corresponden a los mismos que los establecidos estatalmente (0,2% - 2,5%), pero su porcentaje se aplicaba a una cuantía de base liquidable diferente a la estatal.

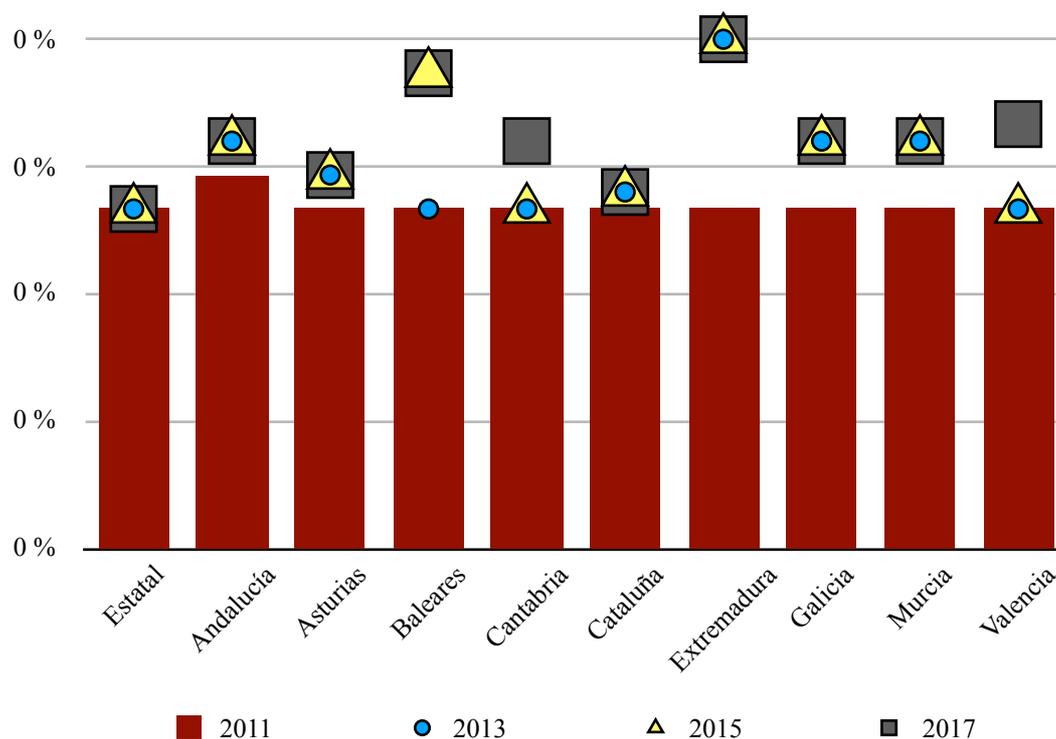
En el ejercicio 2012, Asturias, Cataluña y Extremadura regularon su propia escala de gravamen con unos tipos mínimos del 0,22%, 0,21% y 0,3% (máximos del 3%, 2,750%

y 3,75%), respectivamente. También la reguló Cantabria, aunque en este caso su escala sería idéntica a la estatal. Baleares mantendría la misma escala que el año anterior.

En el ejercicio 2013 se mantienen constantes las regulaciones llevadas a cabo en el ejercicio anterior, aunque adicionalmente regularon la escala Galicia (0,24% - 3,03%) y Murcia (0,24 - 3%). Para el ejercicio 2014, las escalas de gravamen fueron las mismas que en el ejercicio 2013.

El año siguiente únicamente vería modificada la escala las Islas Baleares, donde pasó de un tipo mínimo del 0,2% al 0,28% (el tipo máximo se modificó del 2,5% al 3,45%) y siguió con una escala diversa al resto de CCAA en términos de base liquidable y cuota íntegra correspondiente. El resto de CCAA permanecieron con la misma escala de gravamen.

Gráfica 4.2.- Tipos mínimos de escala de gravamen para la determinación de la cuota íntegra (2011-2017)



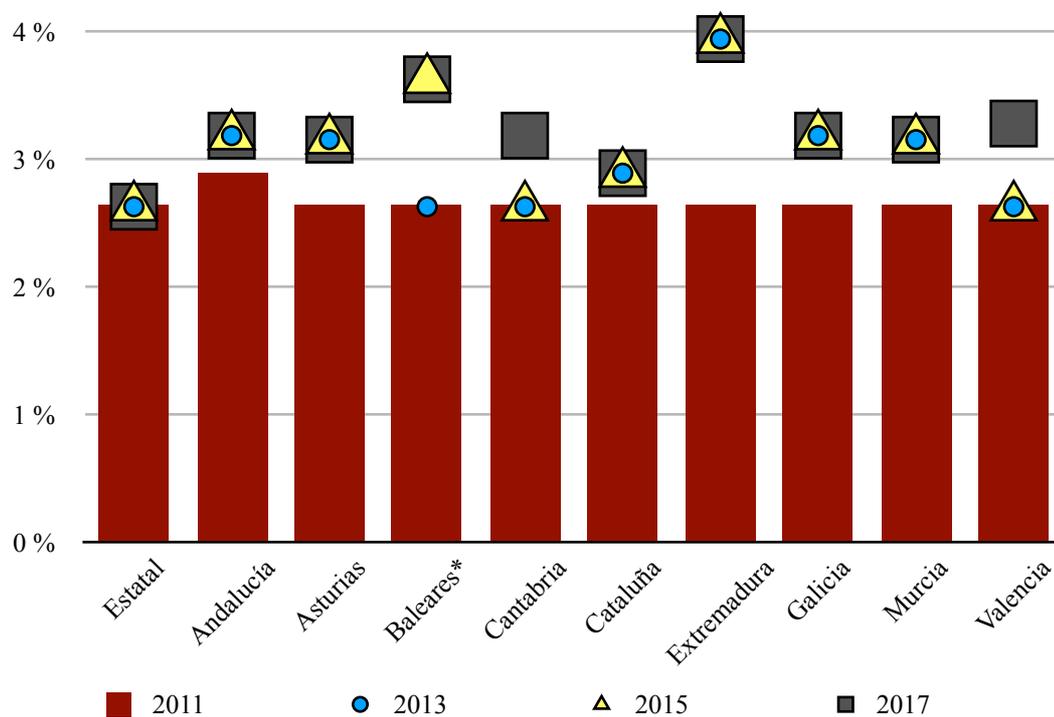
Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

* Los tipos aplicables en la escala de las Islas Baleares corresponden a unas cuantías de base imponible que difieren de la escala estatal.

En el ejercicio 2016 la Comunidad Valenciana regula por primera vez su propia escala, fijando el tipo de gravamen mínimo en 0,25% (máximo en 3,12%). El resto de CCAA no modificaron su escala de gravamen.

Por último, para este último ejercicio solo Cantabria modifica su escala de gravamen, aumentando su tipo de gravamen mínimo hasta el 0,24% (máximo hasta 3,03%), por lo que deja de tener la misma escala de gravamen que la fijada estatalmente.

Gráfica 4.3.- Tipos máximos de escala de gravamen para la determinación de la cuota íntegra (2011-2017)



Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

* Los tipos aplicables en la escala de las Islas Baleares corresponden a unas cuantías de base imponible que difieren de la escala estatal.

Observamos que los tipos mínimos aumentan en proporción con los tipos máximos, y viceversa.

Tan solo las Comunidades de Andalucía, Asturias, Islas Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Murcia y Valencia han regulado la escala de gravamen con unos tipos impositivos diferentes a los estatales.

Valencia ha sido la última Comunidad Autónoma que ha modificado su propia escala, y aunque Cantabria la reguló en el año 2012, la escala de gravamen era idéntica a la estatal y no fue hasta el ejercicio 2017 cuando reguló unos tipos superiores.

La Comunidad Autónoma con los tipos más elevados es Extremadura (0,3% - 3,75%), mientras que Cataluña mantiene los tipos regulados más bajos, aunque siguen siendo superiores a los establecidos en la normativa estatal, por los cuales se rigen comunidades como Castilla y León o Aragón, entre otras.

4.4. BONIFICACIONES AUTONÓMICAS

La capacidad normativa que tienen las CCAA de regular sus propias bonificaciones y deducciones autonómicas, vigente al igual que el mínimo exento y la escala de gravamen para determinar la cuota íntegra, está vigente desde el 1 de enero de 2002²².

No obstante, a diferencia del mínimo exento y la escala de gravamen, las bonificaciones autonómicas sí que estuvieron presentes antes del restablecimiento del IP por varias CCAA. Pero en este punto solo vamos a mostrar las bonificaciones autonómicas reguladas a partir del ejercicio 2011.

En el cuadro 4.1 aparecen todas las bonificaciones que se han regulado desde el ejercicio 2011, donde observamos cómo la Comunidad de Madrid ha regulado una bonificación del 100% de la cuota en todos los ejercicios impositivos. Las Islas Baleares y la Comunidad Valenciana también establecieron una bonificación general del 100% de la cuota en el ejercicio 2011, aunque la eliminaron para los años posteriores. Sin embargo, en el ejercicio 2015 las Islas Baleares volvieron a regular otra bonificación, aún vigente, esta vez del 90% sobre los bienes de consumo cultural. En el caso de la Comunidad Valenciana existía también una bonificación del 99,99% sobre la cuota, destinada a los sujetos pasivos del IP que formaran parte de las entidades relacionadas

²² Fecha en la que entró en vigencia la Ley 21/2001.

con la celebración de la “XXXII Edición de la Copa del América” y que cumplieran una serie de condiciones²³. Esta última bonificación estuvo vigente desde 2005 hasta 2012.

En el caso de la Comunidad de Cataluña, se establecen dos bonificaciones, ambas vigentes en la actualidad: la primera, regulada por el artículo 2 de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas y vigente desde el ejercicio 2004 establece una bonificación del 99% sobre la parte proporcional de la cuota correspondiente a los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible que formen parte del patrimonio protegido²⁴ a los sujetos pasivos con discapacidad. En segundo lugar, se regula desde 2012 según el artículo 60 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de la creación del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos una “bonificación del 95% en la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal correspondiente de Cataluña”.

En el Principado de Asturias está vigente desde 2012 la bonificación del 99% sobre la “parte de la cuota proporcionalmente correspondiente a los bienes o derechos computados para la determinación de la base imponible que formen parte del patrimonio especialmente protegido”²⁵, en los casos en los que el sujeto pasivo sea una persona con discapacidad, tal y como se establece en el artículo 6 de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia de personal, tributarias y presupuestarias.

²³ Los sujetos pasivos del IP debían ser no residentes antes de 2008 pero tenían que haber adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la “XXXII Edición de la Copa del América” celebrada en 2007 en Valencia y, además, debían ser miembros de las entidades que ejercieran los derechos de explotación, organización y dirección de dicha edición, o en otro caso, ser miembros de las entidades deportivas de los equipos participantes, tal y como se expone en la disposición adicional cuarta.uno de la Ley13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

²⁴ Constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

²⁵ Constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

Desde el año 2013²⁶, en Galicia se ha bonificado un 75% la parte de la cuota que corresponda a los elementos de la base imponible que han sido objeto de deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF por la creación de nuevas empresas, ampliación de la actividad de empresas de reciente creación, o por invertir en acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación. Esta bonificación tiene un límite de 4.000 euros y, la bonificación se perderá si no se cumplen los requisitos previstos en las deducciones autonómicas del IRPF.

La Comunidad de Aragón aprobó para el año 2014²⁷ una bonificación del 99% sobre la parte de la cuota correspondiente al patrimonio especialmente protegido²⁸ para contribuyentes con discapacidad. Dos años más tarde se modificó²⁹ añadiendo un límite de 300.000 euros.

La última Comunidad en aplicar bonificaciones ha sido La Rioja, que desde 2015 (con la aprobación del artículo 4 de la Ley 7/2014, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2015) lleva aplicando una bonificación general del 50% de la cuota.

Cuadro 4.1-. Bonificaciones autonómicas sobre la cuota íntegra (2011-2017)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Baleares	General (100%)	-	-	-	Bienes de consumo cultural (90%)	Bienes de consumo cultural (90%)	Bienes de consumo cultural (90%)

²⁶ Entrada en vigor por el artículo 13.uno del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

²⁷ Mediante el artículo 5 de la Ley 2/2014, 23 enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón, que modifica el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

²⁸ Constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

²⁹ Por el artículo 4 de la Ley 2/2016, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Cataluña	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)
	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)	Propiedades forestales (95%)
Madrid	General (100%)	General (100%)	General (100%)	General (100%)	General (100%)	General (100%)	General (100%)
Valencia	General (100%)	Entidades relacionadas con la celebración de “Copa del América” (99,99%)	-	-	-	-	-
	Entidades relacionadas con la celebración de “Copa del América” (99,99%)						
Asturias	-	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)	Patrimonios protegidos . Personas con discapacidad (99%)
Galicia	-	-	Acciones o participaciones entidades nuevas o de reciente creación (75%, límite 4.000€)	Acciones o participaciones entidades nuevas o de reciente creación (75%, límite 4.000€)	Acciones o participaciones entidades nuevas o de reciente creación (75%, límite 4.000€)	Acciones o participaciones entidades nuevas o de reciente creación (75%, límite 4.000€)	Acciones o participaciones entidades nuevas o de reciente creación (75%, límite 4.000€)
Aragón	-	-	-	Patrimonios especialmente protegidos . Personas con discapacidad. (99%)	Patrimonios especialmente protegidos . Personas con discapacidad. (99%)	Patrimonios especialmente protegidos . Personas con discapacidad. (99%, límite 300.000€)	Patrimonios especialmente protegidos . Personas con discapacidad. (99%, límite 300.000€)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
La Rioja	-	-	-	-	General (50%)	General (50%)	General (50%)

Fuente: Agencia Tributaria. Elaboración propia.

Además, desde el año 2012 está vigente, tanto en Castilla y León como en las Islas Canarias, la exención de los patrimonios especialmente protegidos³⁰ que conformen la base imponible de aquellos contribuyentes con discapacidad. Esta exención se aplica a la hora de determinar la base imponible y, por tanto, estos bienes y derechos no serán objeto de gravamen ni se tendrán en cuenta para calcular el patrimonio bruto.

En la actualidad, la Comunidad de Madrid cuenta con la destacada bonificación general del 100% de la cuota y La Rioja del 50% de la cuota, el Principado de Asturias y la Comunidad de Cataluña mantienen la bonificación del 99% sobre los patrimonios protegidos de personas con discapacidad, y adicionalmente Cataluña bonifica el 95% de la cuota correspondiente a las propiedades forestales. Aragón también tiene una bonificación del 99% sobre los patrimonios especialmente protegidos de personas con discapacidad, pero establece un límite de 300.000 euros. Los sujetos pasivos con residencia habitual en las Islas Baleares pueden aplicar una bonificación del 90% de la cuota que se corresponda a bienes de consumo cultural, mientras que los residentes en Galicia que tengan acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación pueden aplicar un 75% de bonificación sobre la cuota correspondiente a este tipo de productos, con un límite de 4.000 euros. Además, todos los sujetos pasivos que tengan residencia en territorio español y que sean titulares de bienes y derechos situados, ejercitados o cumplidos en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla que conforman la base imponible podrán aplicar una deducción del 75% sobre la cuota correspondiente a estos bienes y derechos. Por último, las Comunidades de Castilla y León y las Islas Canarias tienen exentos los patrimonios especialmente protegidos de personas con discapacidad.

³⁰ Constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

5. CONCLUSIONES

En las páginas anteriores se ha mostrado la evolución del IP en España. Como hemos observado en las diversas tablas y gráficas, aunque los cambios normativos se han llevado a cabo desde la creación del propio Impuesto, entre 2007 y 2011 surgen las modificaciones más significativas. A continuación se indican los principales resultados de nuestra investigación sobre la evolución del IP:

Tanto la recaudación derivada del IP, como el número de contribuyentes disminuyeron considerablemente durante la última etapa. No obstante, las cuantías medias por contribuyente se dispararon al alza y afectaron mayoritariamente a los contribuyentes con un nivel de patrimonio superior, lo que supone un aumento en la progresividad del IP. Que el IP sea más progresivo indica que la función de redistribución de la riqueza está presente. El objetivo de redistribución del patrimonio es una función necesaria para el buen funcionamiento del IP, pero no es suficiente:

1. Existen problemas con las normas de valoración. Los criterios para valorar distintos bienes y derechos no son homogéneos: para un tipo de bienes o derechos se establece el valor de mercado como criterio de valoración, mientras que en otros bienes o derechos su valor se calcula a través de otros criterios muy diferentes al anterior, como es el caso del valor catastral para los bienes inmuebles. En consecuencia, si no se puede valorar adecuadamente un tipo de patrimonio, puede resultar erróneo decidir quién tiene más patrimonio.

2. La implantación de algunas exenciones no ayuda a controlar la evasión fiscal del IP. La exención del patrimonio afecto a actividades económicas facilita a los contribuyentes de grandes patrimonios evadir gran parte de su patrimonio mediante la creación de sociedades.

3. Otro problema derivado de las exenciones tiene que ver con la vivienda habitual. Esta puede ser un problema para conseguir la justicia redistributiva. Esto es, si dos personas (A y B) tienen su residencia habitual en la misma Comunidad Autónoma en la que no ha regulado diferente cuantía de mínimo exento y ambas son titulares de un patrimonio neto de 800.000 euros cada uno, con la diferencia de que A es propietario

de una vivienda pero B no, el individuo A no estaría obligado a tributar por el IP mientras que el individuo B sí estaría obligado.

Además, como se observó en la gráfica 4.3 (sobre la composición de la base imponible según la naturaleza del patrimonio, para los años 1998 y 2014) los inmuebles urbanos han sido, desde el año 2001, el tipo de patrimonio más representativo en cuanto a la estructura de la base imponible. Aunque sí es cierto que existe una exención sobre este tipo de inmuebles, su cuantía no acapara el nivel de patrimonio declarado sobre los inmuebles urbanos, ya que solo afecta a la vivienda habitual y, además, su cuantía límite se sitúa en 300.000 euros. Por eso se considera que se está dando un caso de doble imposición. Existe otro impuesto que afecta a este tipo de bienes, el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). En consecuencia, se estaría tributando dos veces por el mismo bien.

Por otro lado, la función de control se ha vuelto complicada desde que el Estado cedió el tributo a las CCAA. La capacidad de que cada Comunidad Autónoma pueda regular el mínimo exento, la cuota tributaria y establecer bonificaciones y deducciones ha provocado importantes diferencias normativas, en tanto que en una Comunidad Autónoma se establece una bonificación general del 100% de la cuota y en otra se regula un mínimo exento inferior al estatal, por ejemplo. Por consiguiente, los contribuyentes intentan eludir su patrimonio cambiando su residencia habitual (aunque en la práctica no se produce este cambio) hacia aquellas CCAA que gozan de una mayor bonificación, y por tanto la recaudación fiscal será mucho menor, provocando el incumplimiento del objetivo recaudatorio presente desde la reinstauración del IP en 2011.

La mayoría de los países de la Unión Europea han suprimido este Impuesto, o lo han remplazado por otro que solo grave los patrimonios de los bienes inmuebles, como es el caso de Francia. La OCDE estaba a favor del IP en países con las mismas características que España siempre y cuando las exenciones fueran elevadas y los tipos impositivos bajos.

Así pues, consideramos que el IP no ha conseguido los resultados que se buscaban, ya que aunque la función de redistribuir los niveles de riqueza sí se ha conseguido, las formas y los instrumentos que se utilizan para llevar a cabo esa redistribución no son los

más adecuados para identificar cuál es el contribuyente que de verdad tiene más capacidad de pago y cuál no.

No obstante, la decisión de suprimir o no el IP es una cuestión demasiado compleja, que escapa al análisis que se ha llevado a cabo en este trabajo dado que sería necesario incorporar elementos adicionales que van más allá de esta primera aproximación al IP. Lo que sí se puede afirmar es que, en el caso de que se optara por eliminar el IP, se debería suprimir de la misma forma que se hizo en 2008 (bonificación del 100% de la cuota y la no obligación de presentar la declaración) sin tener que eliminarlo definitivamente, ya que si no existiera un tributo establecido a nivel estatal con la misma estructura, las CCAA podrían imponer su propio Impuesto.

6. BIBLIOGRAFIA

Agencia Tributaria. Estadísticas del Impuesto sobre el Patrimonio, varios años. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_Impuesto_sobre_el_Patrimonio.shtml

AFP (20 de octubre de 2017). ISF: Bruno le Marie dévoile les chiffres de cet impôt “inefficace” e “injuste”. *Sud Ouest*. Recuperado de: <https://www.sudouest.fr/2017/10/20/isf-bruno-le-maire-devoile-les-chiffres-de-cet-impot-inefficace-et-injuste-3879789-6147.php>

Bengochea Sala, J. M., Carmona Fernández, N., De Miguel Monterrubio, M., Delmas González, F., Juan Lozano, A. M., López-Santacruz Montes, J. A., ..., Serrano Sobrado, S. A. (2018). *Memento Fiscal 2018*. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

Cabrillo, F. (2007). La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. *Papeles FAES*, 58. Madrid: Fundación FAES.

Durán Cabré, J. & Esteller Moré, A. (2014). La imposición sobre la riqueza en España. *Papeles de Economía Española*, 139, pp. 70-85.

Gomez de la Torre del Arco, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. *Anuario jurídico y escurialense*, 45, pp. 409-426.

Martínez Sanchez, C. (2011). *La imposición sobre en patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza*. Fundación Alternativas. Recuperado de: http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/estudios_documentos_archivos/7a50e1f5b3054d5ebd53511c9b5dbf45.pdf

Martínez Sanchez, C. (2014). Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio. *Encuentro de derecho financiero y tributario. La reforma del sistema tributario español*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 33-44.

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2014). *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Recuperado de: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017). *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica*. Recuperado de: http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/Informaci%C3%B3nCCAA/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFA.pdf

Ministerio de Hacienda y Función Pública: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, varios años. Memorias de la Administración Tributaria. Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx>

OECD (2018). The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*, 26. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-OECD-summary.pdf>

Pablos Escobar, L. (2001). *La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales*. Hacienda Pública Española

Pablos Escobar, L. (2006). Análisis y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Papeles de Trabajo*, 4. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

Pablos Escobar, L. (2009). *Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Vicedecanato.