

DOCUMENTOS

**EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO:
ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS**

Autor: *Vicente Enciso de Yzaguirre*
Universidad Autónoma de Madrid

DOC. N.º 12/09



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

*A Concha, María, Cristina, Isabel y Vicente por su
paciencia y comprensión.*

ÍNDICE

1. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - 1.1. Precedentes históricos
 - 1.2. Un tributo del siglo XX: argumentos doctrinales para su implantación
 - 1.2.1. El Impuesto sobre el Patrimonio neto es un instrumento al servicio de la equidad del sistema, al gravar la capacidad económica adicional que el patrimonio supone
 - 1.2.2. Un Impuesto sobre el Patrimonio neto como instrumento para una mayor equidad del sistema, al gravar los rendimientos no monetarios, o rendimientos “psíquicos”, de los patrimonios
 - 1.2.3. Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento complementario de los Impuestos sobre la Renta para incrementar la progresividad del sistema
 - 1.2.4. Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento útil para dar un tratamiento discriminatorio positivo a las rentas no fundadas
 - 1.2.5. Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento de política fiscal para conseguir una asignación más adecuada de los recursos económicos y contribuye, por tanto, al progreso
 - 1.2.6. Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento al servicio de una más justa distribución de la renta y la riqueza
 - 1.2.7. Un Impuesto sobre el Patrimonio como benéfico instrumento recaudatorio
 - 1.3. La implantación del Impuesto sobre el Patrimonio en España
 - 1.3.1. Los motivos del Proyecto de Ley
 - 1.3.2. Las razones del legislador
 - 1.3.3. La posterior reforma del tributo
 - 1.4. El Impuesto sobre el Patrimonio neto en la Europa de los veintisiete
 - 1.4.1. Un tributo complementario
 - 1.4.2. Un tributo personal
 - 1.4.3. Un tributo con grandes exenciones
 - 1.4.4. Un tributo progresivo
 - 1.4.5. Un tributo con escasa potencia recaudadora
 - 1.4.6. ¿Se trata realmente de un solo tributo?
2. ¿CUMPLE EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO LAS FUNCIONES QUE LE ASIGNÓ EL LEGISLADOR?
 - 2.1. ¿Cumple alguna misión de carácter censal?
 - 2.1.1. De la generalidad del tributo

- 2.1.2. De la universalidad del tributo
 - 2.1.3. De la capacidad del tributo para mantener un adecuado valor inventarial de los patrimonios declarados
 - 2.1.4. ¿Realiza el Impuesto sobre el Patrimonio una función censal al servicio del conjunto del Sistema Fiscal español?
 - 2.2. ¿Es un instrumento de equidad?
 - 2.2.1. Inequidad horizontal
 - 2.2.2. Inequidad vertical
 - 2.2.3. Acentúa injustamente la progresividad del Impuesto sobre la Renta
 - 2.2.4. Efectos de la progresividad en frío
 - 2.2.5. Efecto confiscatorio de los tipos de gravamen
 - 2.2.6. El Impuesto sobre el Patrimonio es un instrumento de injusticia fiscal
 - 2.3. ¿Es un instrumento para una más eficaz asignación de los recursos y una mejor utilización de los patrimonios?
 - 2.4. ¿Es una herramienta al servicio de una mejor redistribución de la renta y la riqueza?
 - 2.5. ¿Sirve al reto de las figuras tributarias de nuestro sistema fiscal?
 - 2.6. Su escaso papel como instrumento recaudador
 - 2.7. Un instrumento injusto, ineficaz y distorsionante
3. ALGUNAS REFLEXIONES PREVIAS A UN ANÁLISIS FINAL
- 3.1. Algunas reflexiones previas
 - 3.2. Situación actual
 - 3.3. Un comentario final

BIBLIOGRAFÍA

1. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1.1. Precedentes históricos

En el año 1977¹ comienza su andadura en España un tributo muy valorado por la doctrina en aquellos años pero completamente novedoso en nuestro ordenamiento fiscal: El impuesto sobre el Patrimonio neto.

Aunque en la tradición española ya existían algunos tributos de carácter patrimonial² ninguno de ellos resulta un precedente cierto de un impuesto periódico, general y personal sobre el patrimonio neto de las personas físicas.

El Impuesto sobre el Patrimonio es, por tanto, una figura tributaria ajena a la tradición de los impuestos en nuestro ámbito cultural y geográfico y, en este sentido, ningún sistema tributario de nuestro entorno había acudido a su utilización.

Así, el sistema fiscal español³ se había desenvuelto hasta entonces dentro del modelo fiscal que se suele denominar “latino o mediterráneo”⁴ caracterizado por el predominio, en la tributación directa; de los impuestos de producto, o reales, frente a los impuestos personales o sobre la renta; y, en la tributación indirecta, por la existencia de tributos específicos sobre consumos concretos, sobre determinados tráficos y sobre las transacciones patrimoniales y no como un sistema de imposición indirecta general sobre el consumo, las ventas o el gasto.

Junto al modelo mediterráneo, caracterizado por la existencia de una moderada presión fiscal y con escasa potencia recaudatoria que financia un estado de reducido tamaño, coexiste otro modelo tributario en el que tienen un papel recaudatorio preponderante los impuestos directos, existe una mayor presión fiscal y un Estado omnipresente en las realidades económicas y sociales. Este modelo tributario se suele denominar “estilo tributario europeo noroccidental”.

El estilo tributario europeo se caracteriza por el predominio de la tributación personal, la mayor potencia recaudadora de la tributación directa frente a la indirecta, la configuración de la tribu-

¹ El Impuesto sobre el Patrimonio se establece en España mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, aprobada dentro del marco de los acuerdos políticos y económicos conocidos como “Pactos de la Moncloa”.

² Un tributo de carácter patrimonial introduce la Ley de 29 de diciembre de 1910 que regula un cierto impuesto sobre el patrimonio de las personas sociales o jurídicas.

De una parte, configura definitivamente un impuesto sobre determinados bienes de las personas jurídicas en transmisiones *mortis causa*, del que se encuentran precedentes desde 1795, que sobrevive en el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, de otra parte, establece la Imposición Mínima sobre el Capital, un gravamen sobre el capital fiscal de las personas sociales que, insertado en la Tarifa III de Utilidades, sobrevive hasta el año 1962.

Otro antecedente de tributación en función de la titularidad es el Gravamen de Tenencia y Disfrute de Determinados Bienes que, regulado por el Título IV del Texto Refundido de 22 de diciembre de 1966, introduce un gravamen sobre la tenencia y disfrute de vehículos, aviones, embarcaciones de recreo, motocicletas, *chalets* que no constituyesen vivienda habitual, palacios, cotos de caza y pesca, etc. La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Haciendas Locales, que reorganiza el sistema tributario local, deroga este gravamen en todas sus modalidades excepto aquella modalidad que grava el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca y que pasa a denominarse Impuesto sobre Gastos Suntuarios.

Por último, cabría poder incluir, como antecedentes de una imposición sobre el patrimonio, dos antiguos tributos sobre producto –la Contribución Territorial Urbana y la Contribución Territorial Rústica–; ya que, al hacer contribuir las viviendas desocupadas y las tierras improductivas, más que comportarse como gravámenes sobre los rendimientos de determinados bienes realmente gravaban la titularidad de los mismos. La citada Ley de Haciendas Locales de 1985 suprime estas Contribuciones y las sustituye, junto con el Impuesto Municipal sobre Solares, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

³ Ya desde su primera formulación con la llamada “Reforma Mon-Santillán” del año 1845.

⁴ Cfr. AA. VV.: *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976. Para los autores del *Libro Blanco para la reforma del Sistema Fiscal Español* este estilo tributario se extiende por los países de influencia administrativa y financiera napoleónica.



tación indirecta como imposición sobre el gasto o el consumo y alta presión fiscal para financiar el papel preponderante del estado en la economía.

Este segundo modelo se circunscribe a un área de Europa con gran homogeneidad cultural, con tradiciones bien distintas de las mediterráneas. Es en este ámbito en el que en algunos países como Alemania, Holanda, Suiza y Suecia, Noruega, Dinamarca y Finlandia, a finales del siglo diecinueve y en los primeros años del siglo XX, implantan dentro de sus sistemas fiscales un Impuesto directo sobre el patrimonio personal.

También durante esos años desde algunos sectores ilustrados españoles se producen intentos de introducir una tributación de carácter personal mediante una exacción sobre el patrimonio,⁵ de características similares a las de los países del centro y norte de Europa.

Las iniciativas conducentes a la implantación de un tributo sobre el patrimonio de las personas físicas en las dos primeras décadas del siglo XX resultaron estériles tanto por la inestabilidad política de la España de aquellos años como por la generalizada desconfianza que producían en todos los ámbitos de la administración y de la doctrina planteamientos fiscales tan novedosos y completamente ajenos a nuestra tradición fiscal.

Deberán pasar más de sesenta años antes de que se plantee de nuevo la necesidad de un tributo de estas características en el sistema tributario Español Solo en el marco de una profunda reforma fiscal, que resultará ser vanguardia del nuevo régimen,⁶ se plantea e introduce con éxito el Impuesto sobre el Patrimonio.

1.2. Un tributo del siglo XX: argumentos doctrinales para su implantación

El interés de los economistas por los impuestos sobre el patrimonio decae a partir de los años veinte del pasado siglo y no volverá su mirada hacia ellos hasta bien entrada la segunda mitad del siglo XX.

Efectivamente, concluida la Segunda Guerra Mundial, con la incorporación a la modernidad de no pocos países, un nutrido grupo de economistas encuadrados en diversas instituciones internacionales como, por ejemplo, VICKREY, KALDOR, DUE, HANSEN, WHEATCROFT, o JARACH reciben el encargo de colaborar en el diseño y elaboración de sistemas fiscales adecuados a los nuevos tiempos que pudiesen ser de aplicación en los países emergentes.⁷

Así, es durante esos años cuando se abre un amplio debate doctrinal sobre la conveniencia de la implantación de un tributo directo sobre el patrimonio neto de las personas físicas.

Para la doctrina, un amplio arsenal de argumentos aconsejaba la implantación de un tributo de esta naturaleza dentro del universo de cada sistema tributario.

⁵ Así, en el año 1906, GUMERSINDO DE AZCÁRATE, diputado a Cortes por León, Presidente del Ateneo de Madrid, director de la Institución Libre de Enseñanza y catedrático de Legislación Comparada de la Universidad Central, como Presidente de la Comisión especial del Congreso de los Diputados para el estudio del Proyecto de Ley de 23 de octubre de 1906, redactado por NAVARRO REVERTER, sobre Transformación del Impuesto de Consumos y dentro del marco de la financiación de las Haciendas Locales, introduce en su Dictamen de la Ponencia (Cfr. Dictamen sobre el Proyecto de Ley sobre transformación del Impuesto de Consumos, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 358-2) un impuesto sobre el patrimonio con carácter subsidiario, complementario al resto de los tributos que el Proyecto de ley destinaba a financiar las haciendas locales. Posteriormente, en el año 1915, GABINO BUGALLAL Y ARAUJO, a la sazón Ministro de Hacienda, trata de establecer un tributo general, directo, y periódico sobre el patrimonio de las personas físicas, manifestación de capacidad económica y fuente de renta, como figura tributaria alternativa a los impuestos sobre la renta personal que comienzan a implantarse en algunos países. (Cfr. Proyecto de Ley estableciendo una contribución general sobre el patrimonio, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 425-3).

⁶ La Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, como veremos más adelante resultará el instrumento de cierre y refrendo del gran pacto político del post-franquismo que conocemos como "Los Pactos de la Moncloa".

⁷ Cfr. VICKREY, W.: *Report on Japanese Taxation by the South Mission*, Tokio, 1949. KALDOR, N.: *Indian Tax Reform*, Departamento de Asuntos Económicos, Nueva Delhi, 1956. DUE, J. F.: *Net Worth Taxation. Public Finance*, vol. XV, La Haya, 1960. HANSEN, B.: *Impôts sur la fortune*, Institut International des Finances Publiques, Zurich, 1962. WHEATCROFT, G. S. A.: "Problemas Administrativos de un Impuesto Patrimonial", *British Tax Review*, Londres, 1963. JARACH, D.: *Impuesto sobre el Patrimonio y las Sucesiones y Donaciones*, OEA-BID-CEPAL, Washington, D. C., 1964.

Estos argumentos, muchos de ellos de abierto carácter intervencionista en la asignación y reasignación de los recursos, giraban alrededor de procurar una mayor contribución a la justicia, a la generalidad, a la progresividad y a la eficiencia del sistema tributario mediante un tributo patrimonial de carácter directo y personal que procurase una mayor equidad del sistema fiscal, una mejor asignación de los recursos, una mayor redistribución de la renta y de la riqueza y una más eficiente administración del resto de los tributos del sistema.⁸

Conviene comentar brevemente las principales razones que condujeron a una buena parte de los hacendistas de éxito de la segunda mitad del siglo XX a considerar que el impuesto sobre el patrimonio neto resultaba imprescindible en todo sistema fiscal.

1.2.1. *El Impuesto sobre el Patrimonio neto es un instrumento al servicio de la equidad del sistema, al gravar la capacidad económica adicional que el patrimonio supone*

En este sentido, NICHOLAS KALDOR, uno de los más relevantes economistas de ese momento, se planteará que “el hecho de que el capital y la renta constituyan dos fuentes distintas, aunque mutuamente incomparables del poder para gastar, ciertamente infiere que un impuesto independiente sobre cada una proporciona conjuntamente *una medida mejor de la capacidad de pago que cualquier forma de tributación aislada por sí sola*”⁹ y que, solamente, “si todas las propiedades produjeran el mismo porcentaje de renta, un impuesto sobre la renta y uno sobre el patrimonio serían equivalentes”.¹⁰

Pues bien, la existencia de dos tributos complementarios, uno sobre la renta y otro sobre el patrimonio, conduce a resolver inadecuadamente la paradoja de la aparente mayor capacidad económica¹¹ de aquel que teniendo igual renta que otros, cuenta, a su vez, con un mayor patrimonio. En efecto, dejando de lado los problemas que se plantean respecto al patrimonio cultural o capital humano,¹² resulta evidente que la capacidad o potencialidad económica de quien detenta un patrimonio exige, para que se manifieste, ser utilizada, ser convertida en gasto, ser empleada y, por tanto, resultar paulatina liquidada mediante la consumición del patrimonio existente.

Dicho de otro modo, la posesión de patrimonio significa una capacidad económica adicional frente a aquel que no le posee pero esta capacidad económica es una capacidad económica eventual. Si una capacidad económica eventual es sometida a tributación de una manera permanente, continuada y sistemática mediante un tributo periódico dejará de existir por la acción de un tributo por el que tendrá lugar el hecho confiscatorio.¹³

⁸ Cfr. SANDFORD, C. I.: *Taxing Personal Wealth*, Allen and Unwin, Londres, 1971, págs. 177-182 y citado por LAGARES CALVO, M. en *Hacienda Pública I*, UNED, Madrid, 1976, págs. 61 y ss.

⁹ Cfr. KALDOR, N.: *An expenditure Tax*, George Allen & Unwin, Ltd., Londres 1955.

¹⁰ Cfr. KALDOR, N.: *Indian Tax Reform*, Departamento de Asuntos Económicos, Nueva Delhi, 1956.

¹¹ Como criterio de distribución de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el artículo 31. 1 de la Constitución Española de 1978.

¹² “Si dos personas obtienen la misma renta total y una de ellas consigue tanta renta como la otra gracias a la obtención de rentas fundadas, es evidente que quien obtiene rentas fundadas obtiene menos rentas no fundadas que la otra persona. Esta situación puede deberse a que el que obtiene rentas fundadas recibe una valoración económica inferior por su trabajo o a que dispone de mayor ocio y trabaja menos. Si ambos dedican el mismo esfuerzo al trabajo profesional, resulta evidente que la persona que obtiene mayor renta no fundada cuenta con el hecho diferencial causante de su mayor renta, bien por tener mayor cualificación, o bien por poseer mejores condiciones, hábitos o dotes personales, o bien por residir en una mejor zona del país, o incluso, por «tener más suerte» en la vida laboral: en cualquier caso su patrimonio personal o su capital humano marcarían la diferencia y compensarían los efectos del patrimonio económico del otro. Podríamos decir que ambos tendrían la misma capacidad económica fruto de la puesta en juego de su patrimonio, tanto del patrimonio económico como del patrimonio personal o capital humano. Por otra parte, si la diferencia se debiera al mayor disfrute de ocio por parte del que percibe rentas fundadas, el tributo adquiriría un nuevo matiz: sería realmente un tributo sobre el ocio.” (Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del impuesto sobre el patrimonio neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.)

¹³ Así lo expresa el profesor PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA (Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L. y VV. AA.: *Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984, pág. 167) cuando afirma que “cuando el Impuesto del Patrimonio alcanza tal cuantía que el sujeto tiene que liquidar parte de su patrimonio para pagarlo, ya no es complementario del de la Renta, sino confiscatorio” ya que se incumple el mandato constitucional del ya citado artículo 31. 1 de la Constitución Española de 1978 por el que nuestro sistema de reparto de la carga fiscal nunca tendrá alcance confiscatorio.



La capacidad económica eventual solo puede ser considerada un hecho imponible en exacciones de carácter eventual. Así, ante grandes quebrantos de carácter excepcional y extraordinario tendrá sentido acudir a impuestos de carácter extraordinario y excepcional sobre el patrimonio de los ciudadanos: las denominadas por la doctrina como levas de capital.

1.2.2. *Un Impuesto sobre el Patrimonio neto como instrumento para una mayor equidad del sistema, al gravar los rendimientos no monetarios, o rendimientos “psíquicos”, de los patrimonios*

Algunos autores justificarán este tributo como el único medio de gravar utilidades o satisfacciones no monetarias que puede proporcionar la tenencia de patrimonio. Así, de nuevo KALDOR¹⁴ contempla la necesidad de someter a exacción el patrimonio aunque éste no genere rentas susceptibles de valoración económica y, por lo tanto sólo genere rendimientos “psíquicos” y propone que la renta atribuible a los elementos patrimoniales que no generen renta monetaria se puede calcular por el método del coste de oportunidad: La satisfacción que obtiene el propietario de elementos patrimoniales que no generan renta será igual que la renta que obtendría dicho propietario si tuviera invertido un capital semejante en bienes rentables económicamente.¹⁵

Sorprendentemente, este argumento¹⁶ es utilizado por el grupo de hacendistas del Instituto de Estudios Fiscales capitaneados por el profesor FUENTES QUINTANA en el llamado *Libro Blanco de la reforma tributaria* de 1976¹⁷ y es esgrimido de nuevo por el entonces Ministro de Hacienda, FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, en la *Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio* que presenta el año 1978, que es rehabilitado en Cortes en el año 1979 y que jamás vio la luz merced a los sucesos del 23 de febrero de 1981.¹⁸

No obstante, si los rendimientos no monetarios o “psíquicos” pasaran a considerarse una renta imputable, nos encontraríamos con varios problemas adicionales de muy difícil solución: ¿Cuáles serían, finalmente, las circunstancias del contribuyente que tendrían la consideración de fuente de rendimientos “psíquicos”? Establecidas éstas, ¿cuáles deberían declararse total o parcialmente exentas?, ¿cómo se mediría el valor económico de los citados rendimientos?, ¿estos rendimientos se integrarían con el resto de las rentas del contribuyente en el Impuesto sobre la Renta o, siguiendo la sugerencia de KALDOR, se capitalizarían para ser sometidos a tributación en un Impuesto sobre el Patrimonio? Y, en este supuesto, ¿con qué criterio de rentabilidad se capitalizarían? Además, ¿existe este tipo de rendimientos atribuibles a sujetos pasivos con obligación real de contribuir?

1.2.3. *Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento complementario de los Impuestos sobre la Renta para incrementar la progresividad del sistema*

Muchos autores estiman que el impuesto sobre el patrimonio neto es un buen instrumento para lograr una mayor progresividad recaudatoria, en los tramos superiores de renta: para una gran

¹⁴ Cfr. KALDOR, N.: *Indian Tax Reform*, Departamento de Asuntos Económicos, Nueva Delhi, 1956, cap. II.

¹⁵ Este autor introduce un más que discutible nuevo concepto en la teoría del valor: el rendimiento psicológico medido en términos de renta.

¹⁶ El fenómeno de los rendimientos no monetarios o “rendimientos psíquicos” convierte al Impuesto sobre el Patrimonio en un impuesto de producto. Ahora bien, el prestigio, el *status* social, la libertad de acción o el poder que, al parecer, constituyen un hecho imponible que debe ser sometido a tributación no solo se genera por la titularidad de un patrimonio sino también por las condiciones personales de equilibrio psicológico, de formación cultural y científica –lo que podemos denominar el capital humano personal, fuente de seguridad personal, de capacidad crítica, de disfrute y delectación intelectual y de libertad personal–; por las circunstancias familiares tanto de origen y tradición, como de estabilidad familiar o, incluso, hasta el número de componentes del grupo familiar; por las circunstancias de pertenencia a determinados grupos y colectivos sociales, tanto políticos, como religiosos y eclesiales, como culturales y científicos, como sindicales y asociativos en general; por las circunstancias geográficas; por el hecho de producirse el desenvolvimiento de vida en un ámbito rural o urbano, en pequeños o grandes núcleos urbanos, en ciudades con tradición y raigambre cultural ó en ciudades dormitorio, en zonas desarrolladas o, por el contrario, sumidas en la depresión. (Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del impuesto sobre el patrimonio neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.)

¹⁷ Cuando señalan que si tales beneficios de carácter psíquico o no monetarios hubiesen de trascender en el reparto de la carga tributaria, debería imputarse una renta a su titular (Cfr. FUENTES QUINTANA, E. y VV. AA.: *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, junio 1976, pág. 172.)

¹⁸ Cfr. *Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, 1978, Archivo del Congreso de los Diputados. Serie General. Legajo 1.714-8, págs. 10-11.

1.2.8. *Un Impuesto sobre el Patrimonio como instrumento al servicio de la eficiencia administrativa*

El carácter censal del Impuesto sobre el Patrimonio, al servicio de la eficacia administrativa de todo el sistema tributario, cerrando las vías de evasión, contribuyendo a fijar las bases imponibles de otros tributos, e incrementando la información fiscal, es un argumento utilizado frecuentemente por los partidarios de la implantación de esta figura tributaria y se sitúa, habitualmente, en los preámbulos de las normas fiscales que regulan este tributo.

Este efecto censal se produce porque la implantación de un impuesto sobre el patrimonio neto en un sistema tributario, además de hacer contribuir todos los incrementos de patrimonio neto ofrece la información precisa sobre las variaciones patrimoniales de los contribuyentes que permite contar con un eficaz instrumento de comprobación de las rentas fiscales y dificulta la evasión y la elusión tributaria.

De todas formas, para hacer efectiva esa capacidad de servir como elemento de comprobación y cierre del sistema tributario en el Impuesto sobre la Renta debe exigirse que todos los contribuyentes, fuere cual fuere el patrimonio del que fuesen titulares, cumplan con la obligación formal de declarar en el tributo sobre el patrimonio, independientemente de otro tipo de consideraciones.

De todos modos, parece discutible que un sistema fiscal avanzado, como los existentes en el primer mundo, precise como elemento de comprobación otra autoliquidación del contribuyente. ¿No son suficientes para la tarea comprobadora, a que está obligada por Ley la Administración, los registros y catálogos de toda índole, que afectan de manera general a todos los bienes patrimoniales, con la sola excepción de la obra de artistas actuales y algunos de los bienes, más o menos valiosos, del ajuar doméstico? ¿Necesitan las administraciones tributarias de nuestro entorno declaraciones adicionales del propio contribuyente?

En cualquier caso, aunque la importancia relativa que los patrimonios en “bienes ocultos” no parezca ser muy grande en los países del primer mundo, la tarea de hacerlos patentes desde el punto de vista fiscal corresponderá, más bien a la articulación de los registros suficientes para las transacciones económicas y a la tarea de “comprobación de campo” de los agentes del servicio tributario correspondiente que a la propia confesión voluntaria y adicional de los obligados tributarios.

Para concluir, debemos decir que los economistas españoles no resultan ajenos a esta corriente hacendística propia de la segunda mitad del siglo XX.

En mayor o menor medida, casi todos los economistas que participan en la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio en España desarrollan su carrera profesional en el ámbito de las Administraciones públicas y, quizá por ello, sus análisis manifiestan una cierta reticencia sobre la actuación económica de los ciudadanos y de los mercados mientras que, a la vez, muestran una confianza y adhesión inquebrantable al trascendente papel que el Estado debe representar.

De un modo u otro, los argumentos expuestos a lo largo de las páginas anteriores como justificación de la existencia de un tributo sobre el patrimonio de las personas físicas fueron aceptados con carácter dogmático en la inmensa mayoría de informes, estudios y recomendaciones de carácter fiscal y tributario que se elaboran durante aquellos años. Posteriormente, algunos de los artífices de aquella reforma han ido rectificando sus anteriores posturas al respecto.

1.3. **La implantación del Impuesto sobre el Patrimonio en España**

En la España de los últimos años del franquismo se pone de manifiesto la necesidad de reorientar las finanzas públicas desde un modelo tributario típicamente latino, basado en los impuestos sobre los consumos y en los impuestos de producto, hacia un modelo más europeo; es decir, un modelo basado en la tributación directa sobre la renta frente a los impuestos de producto con la presencia de un tributo personal sobre el patrimonio, complementario a la imposición personal sobre la renta, y, finalmente, un impuesto indirecto sobre el gasto, como tributación sobre el consumo, a través de una exacción sobre el valor añadido.

En esa transición de nuestro sistema tributario hacia modelos fiscales más próximos a la cultura centro y norte de Europa desempeñan un papel trascendente un amplio grupo de economistas agrupados alrededor del profesor FUENTES QUINTANA, que, inicialmente, a través de la revista *Información Comercial Española* y, posteriormente, a través de la revista *Hacienda Pública Española* y desde el Instituto de Estudios Fiscales³⁸ van a crear un ambiente favorable en los medios económicos y políticos para la implantación en España de un nuevo sistema fiscal.

Desde el propio Ministerio de Hacienda se considera agotado el modelo tributario fruto de la reforma fiscal de NAVARRO RUBIO y este grupo de economistas, miembros del Instituto de Estudios Fiscales, desarrollan una tarea trascendente para la elaboración de los modelos teóricos para la reforma del sistema: tanto el llamado *Libro Verde*³⁹, que edita el Ministerio de Hacienda en el año 1973 en el vano intento de reforma del entonces Ministro de Hacienda MONREAL LUQUE, como el denominado *Libro Blanco*⁴⁰, igualmente editado por el Ministerio de Hacienda en 1976 y que sirve de modelo a la reforma fiscal del año 1977, deben una buena parte de sus contenidos a estos hacendistas.

Además, una característica fundamental del grupo de hacendistas del Instituto de Estudios Fiscales es que integran economistas de todas las tendencias y credos políticos: una vez instaurado el régimen democrático, se van a encontrar miembros del Instituto en todos los partidos políticos del arco parlamentario.

Esta circunstancia posibilitó el acuerdo y la firma de los “Pactos de la Moncloa” que, entre otras cosas, hizo posible la reforma fiscal del año 1977, promovida por FUENTES QUINTANA, siendo Ministro de Hacienda FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ. La estructura de los ingresos tributarios del Estado, sin esta reforma, no hubiera sido capaz de financiar la incorporación de España a la Europa de la Unión y, por tanto, a la modernidad.

En el ámbito de una profunda reforma fiscal propiciada por un cambio de régimen político se implanta en España un tributo sin tradición fiscal en nuestro país. La reforma política es la ocasión, pero la inclusión de un impuesto sobre el patrimonio en el sistema de financiación pública de la democracia es fruto de la moda o corriente hacendística predominante en los comienzos de la segunda mitad del pasado siglo XX. Se puede afirmar sin temor a equivocarse que si la reforma se hubiera realizado en la actualidad el Impuesto sobre el Patrimonio no figuraría entre nuestro abanico de instrumentos fiscales.⁴¹

Solamente en España y en Francia entra en vigor un tributo de esta naturaleza. Por el contrario, en Canadá, en los Estados Unidos de Norte América, en Gran Bretaña y en la República de Irlanda, aunque durante esos mismos años se debate con ardor la conveniencia de implementar un impuesto sobre el patrimonio, finalmente, queda rechazado el establecimiento de un tributo de esta naturaleza en su marco impositivo.

La reforma de nuestro sistema tributario era necesaria. En la década de los años setenta del pasado siglo en todos los ámbitos económicos y políticos se considera imprescindible una reforma fiscal en profundidad ya que, la capacidad recaudatoria del sistema instaurado por la de 11 de Junio de 1964 no es suficiente para hacer frente un gasto público creciente. Se trata de un sistema políticamente incorrecto que no se adecuaba a los principios tributarios generalmente aceptados por la Comunidad Económica Europea, en la que España pretendía integrarse.

Los sucesivos Ministros de Hacienda, MONREAL LUQUE y VILLAR MIR, consideran agotado el sistema tributario existente y, a solicitud de los mismos tiene lugar a la redacción del *Informe sobre*

³⁸ Cfr. discurso de MANUEL LAGARES CALVO en la entrega al profesor FUENTES QUINTANA de la distinción de Colegiado de Honor del Ilustre Colegio de Economistas de Madrid. Madrid, 2002, págs. 17-25.

³⁹ Cfr. AA. VV.: *Informe sobre el Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.

⁴⁰ Cfr. AA. VV.: *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

⁴¹ En los tiempos de la neutralidad fiscal el camino es el inverso: en los últimos años se han desactivado tributos de esta naturaleza en los sistemas fiscales de Austria (1993), de Alemania (1995), de Dinamarca (1999), de los Países Bajos (2000), de Finlandia y del Gran Ducado de Luxemburgo (2006) y de Suecia (2007) y, actualmente, solamente se encuentra en vigor en dos de los veintisiete Estados miembros de la Unión Europea.

el *Sistema Tributario Español* (1973) y del *Sistema Tributario Español: Criterios para su reforma o Libro Blanco* (1976), anteriormente citados, y, posteriormente, en el mes de marzo de 1977, ve la luz el *Memorandum sobre la Reforma Tributaria*.⁴² En todos estos documentos se encuentra, como ya veníamos diciendo, la influencia del profesor FUENTES QUINTANA y del grupo de economistas que entonces se encontraban alrededor del Instituto de Estudios Fiscales.

En los tres *informes* aparece un impuesto sobre el patrimonio como figura tributaria incluida en el sistema general, aunque no siempre representa el mismo papel: se inicia como un tributo de carácter estrictamente instrumental y tipo cero, en el *Libro Verde*⁴³; en el *Libro Blanco* se mantiene como un tributo eminentemente instrumental aunque refuerza la progresividad de los Impuestos sobre la Renta mediante un tipo proporcional del 0,5 por 100;⁴⁴ y, en el *Memorandum* de 1977, adquiere el carácter de tributo abiertamente al servicio de una política fiscal orientada a la redistribución de la renta y de la riqueza, con una tarifa con un 2,5 por 100 de tipo de gravamen marginal.⁴⁵

1.3.1. *Los motivos del Proyecto de Ley*

No obstante lo anterior, cuando se plantea la introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro sistema fiscal, dentro del primer paquete de medidas fiscales que el Gobierno surgido de las primeras elecciones democráticas después del franquismo envía urgentemente⁴⁶ a las cortes en los últimos días del mes de julio del año 1977, el Ministerio de Hacienda propone una razón de conveniencia en lugar de las razones de carácter doctrinal generalmente utilizadas para justificar la existencia del tributo: se plantea como una exacción de carácter excepcional y extraordinario para hacer frente a una coyuntura económica, también, excepcional y extraordinaria.⁴⁷

La crisis del petróleo y de las materias primas que se produce a partir del año 1973 tiene una especial relevancia en España ya que, a los problemas graves de índole económica estructural

⁴² Cfr. AA. VV.: *Memorandum sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, marzo, 1977.

⁴³ La tributación sobre el Patrimonio en el *Libro Verde* tiene una función instrumental de apoyo al gravamen sobre la renta personal e incluso del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para, mediante el perfeccionamiento y la eficiencia en la aplicación de estos tributos conseguir un reparto más equitativo de la carga tributaria y lograr una mayor progresividad. Este carácter instrumental queda definitivamente subrayado ya que el tipo de gravamen de aplicación sería de tipo cero. El sujeto pasivo serían las personas físicas y las jurídicas interpuestas, estando también sujetos los activos y pasivos improductivos de las personas jurídicas no interpuestas. Los patrimonios se valorarían a precios históricos y existiría un mínimo exento, en coordinación con el del impuesto sobre la renta.

⁴⁴ El *Libro Blanco* considera el Impuesto sobre el Patrimonio Neto como un tributo de carácter esencialmente instrumental y reproduce, en ocasiones literalmente, los argumentos contemplados en el *Libro Verde*. Establece que el sujeto pasivo será la persona física y jurídica sin excepción, para evitar la interposición de sociedades, mantener los tipos del impuesto de sociedades y servir de incentivo para disolver sociedades inactivas. Constituyen el patrimonio neto todos los bienes, derechos y obligaciones del sujeto pasivo con excepción del capital humano y el ajuar doméstico.

Se valoran los elementos patrimoniales a precios históricos y se establece un mínimo exento en conexión con el impuesto sobre la renta. Se trata de un impuesto proporcional, con un tipo de gravamen fijo del 0,50 por 100, pero que opera como un tributo ligeramente progresivo al existir un mínimo exento; y prevé un tope de gravamen ya que es deducible el tributo de la cuota del Impuesto sobre la Renta.

⁴⁵ Por último, en el *Memorandum sobre la Reforma Tributaria* se atribuye al impuesto un papel marcadamente orientado a la búsqueda de una mayor equidad y un trascendente papel en la política fiscal, en cuanto a la asignación de los recursos y a la redistribución de la renta y de la riqueza. Técnicamente es similar al Impuesto sobre el Patrimonio Neto diseñado por el *Libro Blanco*, pero se orienta, en primer lugar, hacia el reparto más equitativo de la carga fiscal introduciendo una mayor progresividad al establecer una tarifa creciente, en función del tamaño del patrimonio, en las personas físicas, manteniendo la tarifa proporcional para las personas jurídicas; y, en segundo lugar, interviene en la asignación de los recursos y en la redistribución de la renta y la riqueza, no solo por la progresividad, sino también porque introduce como criterio de valoración de los elementos patrimoniales el valor de mercado.

⁴⁶ Urgencia que se sustenta en la perentoriedad de responder a una doble necesidad: de una parte, urgencia de establecer medidas fiscales de carácter recaudatorio y, de otra, medidas políticas destinadas a crear un nuevo clima social frente al hecho tributario en España. La cuestión de la urgencia queda reseñada con profusión en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 4, págs. 23-27); en la *Memoria* con la que el Gobierno acompaña el Proyecto de Ley (Cfr. Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 1.069, único); y, también en un resumen explicativo del contenido y significado de las nuevas normas fiscales (Cfr. VV. AA.: *Medidas Fiscales Urgentes*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977) que, una vez aprobada la Ley 50/1977, la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda publica con objeto de facilitar su comprensión.

⁴⁷ Cfr. artículo primero de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal.



que afectan a todas las economías occidentales, se añaden las dificultades sociopolíticas que planteaba el fin de la dictadura y la transición a un régimen democrático pleno.

El estancamiento económico inicial provocado por la subida unilateral del coste de la energía unido a un proceso inflacionista con índices crecientes provoca que todos los sectores productivos vean sus estructuras de costes salvajemente modificadas y que la economía nacional quede sin más salida que la reconversión de todos los sectores industriales con el consiguiente incremento del paro y de la incertidumbre.

En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que el Ministro de Hacienda se apresura a enviar a las Cortes a finales del mes de julio del año 1977, se valora la situación como del “trance más duro registrado desde 1959, puesto que, a diferencia de entonces, las dificultades actuales se sitúan en un contexto internacional de crisis”.

La *Memoria* que acompaña al citado Proyecto de Ley es más explícita y señala tres grandes magnitudes como exponente de la situación que atraviesa el país: los índices de precios al consumo, que pasan del 15,6 por 100, en el año 1974, al 17,6 por 100 en el año 1976; la cifra de parados, que pasa de 434.100 a 698.900 parados entre los años 1974 y 1976; y, finalmente, el déficit de la Balanza de Pagos, que se sitúa en 3.244 millones de dólares en el año 1974 y en 4.253 millones de dólares en el año 1976.

La citada *Memoria* no recoge que la inflación, por aquellos días, ya superaba el 25 por 100, el paro ascendía cada día y las reservas, el día 11 de julio de 1977, estaban prácticamente agotadas.

La situación reviste tal gravedad que todos los grupos políticos con representación parlamentaria firman –tras dos días de debate formal y varias semanas de reuniones y discusiones discretas– el día 25 de octubre de 1977, coincidiendo prácticamente con la Sesión Plenaria que aprueba la Ley 50/1977, los que se han dado en llamar “Pactos de la Moncloa”.⁴⁸

Esta grave situación económica, cuya principal manifestación es el incremento creciente del desempleo, es la razón que la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal esgrimirá para la introducción de un gravamen con carácter excepcional y extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas en nuestro sistema fiscal: “la situación de desempleo de nuestra economía... cuyos costes deben distribuirse con justicia sobre toda la sociedad... por ello resulta necesario, de una parte, potenciar la cobertura del seguro de desempleo... sin embargo, el cumplimiento de este propósito de equidad choca frontalmente con las posibilidades actuales de nuestro sistema fiscal, donde los impuestos más potentes en términos recaudatorios son, con frecuencia, los más regresivos... la obtención de los recursos precisos se ha diseñado como una acción excepcional de solidaridad social... para ello se establecen dos gravámenes extraordinarios: uno que recae sobre el patrimonio neto de las personas físicas; y otro que afectará a las rentas más elevadas del trabajo personal”⁴⁹.

Este matiz de “extraordinario” de la Exposición de Motivos, unido al concepto de “excepcional y transitorio”, establecido en el artículo primero de la Ley, es imprescindible para comprender cual es la naturaleza del tributo sobre el Patrimonio es el que se aprueba en Cortes: aparentemente se trata de una leva de capital.⁵⁰

Pero, en el propio texto del proyecto de Ley, en una de las Disposiciones Transitorias, se alude a un futuro impuesto periódico sobre el patrimonio. Es decir que, mediante la aprobación de

⁴⁸ Resulta muy ilustrativo un largo artículo del profesor LAGARES con motivo del veinticinco aniversario de los “Pactos de la Moncloa” titulado “Un compromiso marcado por la esperanza política y la amenaza económica” publicado en el Diario *El Mundo*, el 25 de octubre de 2002, págs. 42 y 43.

⁴⁹ Cfr. la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 4, pág. 25.

⁵⁰ Aparentemente, se trata de una auténtica leva de capital ya que “el primer núcleo de medidas... persigue... la obtención de recursos –negados por el actual sistema tributario– que permitan financiar equitativamente el coste social del desempleo... la obtención de los recursos precisos se ha diseñado como una acción excepcional de solidaridad social...” (Cfr. la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, número 4, pág. 25).

una “leva de capital” –en la Exposición de Motivos y en el artículo primero de la Ley 50/1977– se implanta un tributo ordinario de carácter periódico y, por tanto, desligado de ninguna necesidad financiera extraordinaria concreta.

Así, cuando en el texto del Proyecto de Ley se propone: “el gravamen extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas establecido por la presente Ley se aplicará en tanto no se halle vigente el Impuesto sobre el Patrimonio Neto”⁵¹, se pone de manifiesto que lo verdaderamente extraordinario y excepcional no es el carácter de la exacción sino el modo de la implantación de la misma: Mediante la aprobación de una exacción extraordinaria sobre el patrimonio de las personas físicas motivada por una situación extraordinariamente grave de la economía nacional y, a través de una disposición transitoria, se “cuela de rondón” en el Sistema Tributario español un auténtico Impuesto “ordinario y periódico” sobre el Patrimonio Neto.

Esta intención de utilizar al carácter de “extraordinario”, “excepcional” y “transitorio” como vehículo para la implantación en España de una tributación sobre el patrimonio queda de manifiesto al paso del Proyecto de Ley por la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados. En el Dictamen de la citada Comisión desaparece la Exposición de Motivos⁵² –y por tanto cualquier referencia a las razones que motivaron la implantación urgente, extraordinaria, excepcional y transitoria del tributo–; se da a la exacción la categoría de Impuesto⁵³ frente a la denominación más neutra de “gravamen”; y se suprime en la citada Disposición Transitoria Primera cualquier referencia a un futuro Impuesto sobre el Patrimonio Neto, estableciéndose en su lugar que “el Impuesto sobre el Patrimonio –ya no extraordinario, ni excepcional, ni transitorio– se entenderá devengado por primera vez el 31 de diciembre de 1977”⁵⁴.

Lo cierto es que el texto legal del definitivo Impuesto sobre el Patrimonio Neto, anunciado en la Disposición Transitoria primera en el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en su redacción inicial enviada a las Cortes por el Gobierno de la Nación, y cuyo primer Proyecto de Ley se publica el *Boletín Oficial de las Cortes* con fecha 11 de enero de 1978⁵⁵ –que solo fue debatido en el Congreso de los Diputados en el seno de la Comisión correspondiente–, con la disolución de las Cortes con motivo de la aprobación de la Constitución y con el triunfo del Partido Socialista Obrero Español en las elecciones generales de 1982, a pesar de resultar rehabilitado en 1979 por las nuevas Cortes⁵⁶, nunca llegó a tramitarse y quedó definitivamente olvidado: La situación de transitoriedad se prolongó, finalmente, durante catorce años, hasta el día 6 de junio de 1991.

1.3.2. Las razones del Legislador

Resulta sorprendente como todas las razones de conveniencia, la financiación de un gasto eventual y extraordinario, esgrimidas en los documentos que explican los motivos de la aparición de esta nueva figura tributaria, son sustituidas por las auténticas razones de carácter doctrinal cuando llega la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley.

El Ministro de Hacienda, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, en su comparecencia ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, en sesión informativa, el día 9 de agosto de 1977, realiza un análisis de las razones por las que el Gobierno presenta el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes y destaca entre todas las razones dos: la necesidad perentoria de una reforma fiscal

⁵¹ Cfr. la Disposición Transitoria Primera del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 4, pág. 35.

⁵² Cfr. Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 19, pág. 232.

⁵³ Cfr. el artículo 1.º del texto del Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 19, pág. 232.

⁵⁴ Cfr. la Disposición Transitoria Primera del texto del Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 19, pág. 244.

⁵⁵ Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 46, pág. 766.

⁵⁶ Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. A-005-I, de 18 de mayo de 1979, pág. 15.



porque, a su juicio, el sistema tributario hasta entonces en vigor no es suficiente, ni eficiente, ni justo⁵⁷ y la necesidad de evitar el fraude fiscal.

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ ignora todas las razones –estado de necesidad que exige una actuación urgente– esgrimidas en la Exposición de Motivos y en la Memoria de acompañamiento del citado Proyecto de Ley. Las auténticas razones del Ministro tienen más que ver con una demostración de alejamiento de los gestores del antiguo régimen⁵⁸ y un “aviso a navegantes” respecto a las intenciones de cambio propias de los nuevos tiempos y de los nuevos vientos.

Respecto a la implantación del así llamado “gravamen” extraordinario sobre el patrimonio neto de las personas físicas, para nada se alude a las necesidades de tipo recaudatorio sino todo lo contrario. El Ministro de Hacienda afirma que por aplicar tipos bajos “no supone un rendimiento directo relevante sino que”, tras señalar que se trata de “una figura que existe en los países avanzados de Europa: Suecia, Noruega, Dinamarca, Alemania, Suiza, Irlanda, Luxemburgo y Holanda”⁵⁹, pasa a reseñar los motivos en boga en los años sesenta del pasado siglo para recomendar su implantación.⁶⁰

Atribuye al impuesto una “serie de funciones decisivas” comunes a la tradición socialista, en boga en las décadas de los cincuenta y sesenta del pasado siglo. Así, tras otorgar al Impuesto sobre el Patrimonio la función de complementariedad con el impuesto sobre la renta, por gravar adecuadamente tanto los niveles más altos de renta como la capacidad adicional que pone de manifiesto la posesión de patrimonio; recordar su papel como incentivo para una inversión más productiva de los capitales y su capacidad de ejercer la función de control del Impuesto sobre la Renta, el Ministro centra la defensa del Impuesto sobre el Patrimonio en su carácter eminentemente redistribuidor de la renta y la riqueza al que otorga una potencia redistribuidora superior, a su juicio, a “la de un Impuesto de Sucesiones con tipos elevados.”⁶¹

El paso del Proyecto de Ley por el Senado está marcado por la tramitación de urgencia que conduce a que la cámara alta pueda dedicar al Proyecto de Ley, exactamente, la duración de un pleno.

Solamente en el Senado se produce una voz discordante respecto a la oportunidad de implantar el tributo sobre el patrimonio en toda la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley: El Senador BAJO FANLO, del Grupo Vasco, mostrará su disconformidad no sólo por el procedimiento de su aprobación porque, a su juicio, se ha instrumentalizado al Senado para que éste apruebe una Ley pactada por los partidos políticos fuera de las Cortes, sino porque considera que los efectos del Impuesto son perjudiciales para España en aquella coyuntura socioeconómica.

El Senador BAJO FANLO⁶² considera, en primer lugar, que el Impuesto sobre el Patrimonio al premiar el gasto en consumo respecto a la inversión productiva incrementará el desequilibrio financiero presionando sobre el consumo y dificultando la producción. A su juicio, no se justifica como instrumento para gravar en mayor medida las rentas patrimoniales frente a las rentas del trabajo ya que el propio Proyecto de Ley prevé un gravamen extraordinario sobre las rentas más altas procedentes

⁵⁷ Es insuficiente para financiar necesidades evidentes de una sociedad moderna, sin permitir al sector público dar una respuesta adecuada a toda la sobrecarga de exigencias sociales que demanda el país. Es ineficiente para acometer con flexibilidad las sacudidas de la coyuntura, instalar una política compensadora ó movilizar recursos con la rapidez adecuada. Es injusto “porque no están repartidas con justicia ni las cargas ni las oportunidades de fraude (*sic*). El sistema fiscal no sólo no ha contribuido a mejorar la distribución de la renta en España, sino que probablemente ha contribuido a hacerla más regresiva”. (Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6, pág. 100.)

⁵⁸ No podemos olvidar que el primer Ministro de Hacienda de la democracia había desarrollado su carrera profesional en el régimen franquista y recientemente había sido Secretario General Técnico del Ministerio de Hacienda del último Gobierno de Franco, como afirma en su respuesta al Diputado LÓPEZ RODÓ, en esta misma Sesión (Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6, pág. 129).

⁵⁹ Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6, pág. 113.

⁶⁰ Respecto a la modernidad del instrumento fiscal hemos de recordar cómo en todos los países citados, excepto Luxemburgo, el Impuesto sobre el Patrimonio, como impuesto personal y directo, se implanta en los primeros años del siglo XX y responde, casi exclusivamente a tradiciones fiscales germánicas ancestrales y ha sido derogado en la mayor parte de los países citados. La referencia a Irlanda se debe evidentemente a un error ya que nunca estuvo en vigor en el citado país un impuesto sobre el patrimonio neto.

⁶¹ Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6, pág. 113.

⁶² Cfr. *Diario de Sesiones del Senado*, núm. 12, págs. 386-407.

del trabajo personal y, además, en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas se efectúa una desgravación sobre las rentas procedentes del trabajo que no se produce para las demás rentas; y, el papel de control se podría realizar, como en el caso japonés, aplicando un tipo cero que no implicaría ninguna distorsión en el sistema como las señaladas anteriormente. Las razones del Senador fueron escuchadas pero no oídas ante la necesidad de una rápida aprobación del proyecto de Ley.⁶³

El paso del Proyecto de Ley por el Senado tuvo una duración efectiva de poco más de tres horas. El texto quedó aprobado con la abstención de diez Senadores.

Podemos concluir que, en una atmósfera de urgente necesidad de poner de manifiesto la llegada de los “nuevos tiempos” en la gobernación de España, el Impuesto sobre el Patrimonio aparece en nuestro sistema fiscal, no sin precipitación,⁶⁴ en virtud de la doctrina tributaria en boga entre los hacendistas españoles, integrados en el grupo del Instituto de Estudios Fiscales, que asesoran a todos los grupos políticos del arco parlamentario.

Que, el Impuesto sobre el Patrimonio es presentado por el Ejecutivo tímidamente, de manera vergonzante, camuflado como un tributo de carácter excepcional y extraordinario, del tipo “leva de capital” –aunque en una disposición transitoria se anticipe que en el futuro se implantará con carácter ordinario y periódico–, para hacer frente a la financiación de los costes de la protección del desempleo creciente.

Que el verdadero papel que el Legislador quiere atribuir a este tributo es muy otro: se trata de un tributo, complementario a los impuestos sobre la renta, que incrementa la progresividad del sistema; retrata de un instrumento que interviene en la reasignación de los recursos “incentivando” la mayor productividad de las inversiones; se trata de un instrumento redistribuidor de la renta y de la riqueza; y se trata, por último de un instrumento de control al servicio de los tributos sobre la renta, las herencias y los regalos.

Que, para el Legislador el papel recaudatorio –supuesto motivo de su implantación como un gravamen de carácter excepcional y extraordinario– carece totalmente de interés.

Finalmente, que esta primera Ley fiscal de la democracia se aprueba sin preámbulo ni exposición de motivos⁶⁵ y, sorprendentemente, hay que acudir a los diarios de sesiones de las Cortes y a los archivos del Congreso de los Diputados para conocer las razones de su promulgación. Quizá la urgencia, la prisa y la precipitación o, quizá, la imposibilidad de ponerse de acuerdo en una explicación coherente de las auténticas razones que justifican la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio motivó esta carencia.

1.3.3. *La posterior reforma del tributo*

La reforma fiscal del año 1977, la profunda transformación que experimentó nuestro sistema tributario, comienza con la citada Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que resulta ser la

⁶³ La presión a que son sometidos los Senadores para que sin dilación aprueben el Proyecto de Ley lleva a que los turnos en contra del Proyecto de Ley no corran a cargo de la oposición parlamentaria sino que los agoten un Senador del Grupo Vasco, RAMÓN BAJO FANLO, y un Senador de Unión del Pueblo Navarro, grupo parlamentario que forma parte de la minoría mayoritaria que apoya al Gobierno, JAIME IGNACIO DEL BURGO TAJADURA. En su intervención el Senador DEL BURGO TAJADURA manifiesta su desasosiego porque “esta mañana el representante del Grupo Socialista nos ha advertido de la gravísima responsabilidad que el Senado podría adquirir si este Proyecto de Ley, que se considera forma parte del Pacto de la Moncloa, o que es una de sus piezas integrantes, no se aprobaba esta misma tarde con la mayoría de dos tercios, porque en opinión del Grupo Socialista, el Gobierno y la Unión de Centro Democrático perderán totalmente credibilidad ante la calle, ante las centrales sindicales, que podrían desconfiar del buen espíritu que nos anima a la hora de aplicar el Pacto de la Moncloa”. En esta misma línea, el Senador JUSTINO DE AZCÁRATE FLÓREZ expondrá que “estaba en la idea de que el Proyecto de Ley iba a pasar a Comisión y después me entero de que ese camino está cortado y que se están implicando significaciones de derechismo, o reaccionarismo o liberalismo, por una actitud u otra”. Y prosigue, “nuestros técnicos tienen opinión de que hay cuestiones no solamente de buena técnica, sino de fondo, que pudieran mejorarse... no hay criterio retrógrado... hay afán de perfeccionar, en la medida de lo posible, lo que nos ponen a nuestro alcance”.

⁶⁴ Se presenta el Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal a los pocos días del nombramiento del primer Gobierno del nuevo régimen –el 29 de julio de 1977– y queda aprobado el 14 de noviembre de 1977, poco más de cien días después.

⁶⁵ Es curioso que en la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que reforma la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas Urgentes de Reforma Fiscal, hace referencia, en su primer párrafo, a una Exposición de Motivos de la citada Ley 50/1977 que nunca existió. Quizá, en algún lugar se encuentre esa Exposición de Motivos que jamás vio la luz.

traducción en términos tributarios del ánimo de consenso y el espíritu de “borrón y cuenta nueva” de aquellos días en que no pocos de los protagonistas del cambio precisaban “ser aceptados” en la nueva sociedad y que, con la fe de nuevos conversos, acometieron las reformas con entusiasmo.

En este caldo de cultivo, la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio respondió más a postulados teóricos de “lo políticamente correcto” que al resultado de un profundo y meditado análisis de los objetivos y de los resultados que se podrían esperar de la introducción de un nuevo instrumento fiscal en un sistema tributario. En este sentido se manifestarán posteriormente tanto desde el ámbito del Ministerio de Hacienda⁶⁶ como desde el ámbito de la doctrina.⁶⁷

Con el paso de los años, resultaba evidente la necesidad de reformar este impuesto que desde hacía doce años estaba viendo prorrogada su situación de tributo extraordinario y excepcional y que difícilmente justificaba su existencia en nuestro Sistema fiscal.

Así, en el mes de junio de 1990 se publica el Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, de la Secretaría de Estado de Hacienda. Este informe plantea, de una parte, la necesidad adaptar el Impuesto sobre el Patrimonio, en el marco del proceso de construcción de un mercado único en Europa, a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de febrero de 1989, que declaró inconstitucional la acumulación obligatoria de rentas en la unidad familiar y el estricto carácter individual del Impuesto sobre el Patrimonio; y, de otra parte, la inexcusable exigencia de proceder a la reforma del tributo ya que, después de diez años de aplicación, revelaba unas disfunciones notables tanto desde el punto de vista de la gestión de otros tributos como desde el punto de vista recaudatorio.

Desde el punto de vista doctrinal, resulta sorprendente comprobar una cierta contradicción en el citado Informe. En la parte expositiva y doctrinal el Informe se manifiesta decididamente partidario de la neutralidad fiscal⁶⁸ pero no se trata más que de un ejercicio de estilo y no se tarda en comprobar hasta qué punto las sugerencias anteriores fueron ignoradas en cuerpo del propio Informe.

Así, cuando plantea la reforma el antiguo tributo extraordinario para establecer el definitivo Impuesto sobre el Patrimonio, los principales motivos serán, a juicio del Informe, los siguientes:

- a) el escaso peso recaudatorio del Impuesto respecto a otros países que lo tienen establecido;

⁶⁶ La Secretaría de Estado de Hacienda confecciona, en el año 1990, el “Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio” que pretende ser el documento marco para llevar a cabo la primera reforma de la Reforma de 1978. En este informe se recoge la opinión que a los técnicos del propio Ministerio de Hacienda les merece la Reforma de 1978. Así, en la página 17, se puede leer como la reforma se llevó a cabo con “impuestos que fueron diseñados en unos momentos de características políticas irrepitibles, y desde postulados más teóricos e ideales que pragmáticos y posibilistas” y más adelante, en la página 19, se seguirá afirmando que “la Reforma de 1978 se planteó desde posiciones en que la premura política dominó sobre el realismo que la aplicabilidad del sistema fiscal exigía”.

⁶⁷ En esta línea dirá el profesor RAMALLO que “la reforma se beneficia en los primeros momentos de su implantación del ambiente favorable generado por el consenso político y las expectativas de cambio generadas por el proceso constituyente, que contribuyen a crear ilusiones financieras que distorsionan la percepción de los efectos que en cuanto al reparto de la carga tributaria había de producir el Nuevo Sistema Tributario. Efectos que, sin embargo, terminarían siendo perceptibles para los distintos sectores sociales afectados, provocando reacciones cuya intensidad sería difícil de comprender si se olvidan tales circunstancias” (cfr. RAMALLO MASSANET, J.: “Reforma Tributaria y Constitución”, conferencia Inaugural del XIX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, en AA. VV.: *Fiscalidad en España tras la Reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid 1993, pág. 5).

⁶⁸ En este sentido, se puede leer: “la década de los ochenta ha presenciado importantes cambios en la imposición personal... la dirección de estos cambios ha sido doble, apuntando por una parte hacia una extensión de la definición legal de la base imponible... y por otra hacia una disminución en la progresividad formal del impuesto” “... y los motivos que han conducido al citado cambio, según el citado informe, son: en primer lugar, «disminuir costes de eficiencia frente a políticas redistributivas en la asignación de recursos productivos. El impacto redistributivo de la política tributaria no se considera tan relevante como el de las políticas de gasto, que son las que realmente pueden conseguir una redistribución real de rentas en las sociedades modernas». En segundo lugar, «el sistema tributario debe ser lo menos distorsionante posible... esta idea general se ha concretado en la defensa de una reducción en los tipos marginales del impuesto, dado que a su elevado nivel se han atribuido importantes efectos desincentivadores en las decisiones de ahorro y trabajo que realizan los contribuyentes»; en tercer lugar, «defensa de la neutralidad del sistema fiscal... menos beligerante en las decisiones de los agentes económicos para elegir entre diferentes activos financieros, o entre tipos distintos de remuneraciones» y, en cuarto lugar, «una parte del mundo académico... piensa que es más adecuado tomar como índice de capacidad económica la renta consumida». (Cfr. págs. 15 y ss. del *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid 1990.)

- b) la utilización del tributo como elemento compensatorio para mantener la progresividad del sistema, y
- c) la necesidad de adaptar la estructura del impuesto a su carácter individual, ya introducida por la Ley 20/1989, en ejecución de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

Para corregir el escaso peso recaudatorio, y a pesar de que la Secretaría de Estado de Hacienda reconoce que “nuestro Impuesto sobre el Patrimonio presenta actualmente mínimos exentos bajos y una tarifa que se sitúa en la gama alta de progresividad”, recomendará de una parte una “mayor eficacia en la valoración de los bienes patrimoniales” –es decir, ampliar la base imponible modificando la valoración de los patrimonios al alza– y, ante “la posibilidad de dispersar los elementos patrimoniales entre los distintos titulares... reconsiderar la tarifa del Impuesto” incrementar los tipos.⁶⁹

Para mantener la progresividad del sistema, y ante la obligatoriedad de dar cumplimiento a la Sentencia que establece que el Impuesto sobre el Patrimonio Neto es estrictamente individual, se propone incrementar el mínimo exento y elevar la progresividad de la tarifa.⁷⁰

Y, por último, para evitar que por aplicación del límite conjunto “un número reducido pero muy significativo de contribuyentes con elevados patrimonios, y rentas prácticamente nulas, que eluden cualquier tributación, tanto por renta como por patrimonio” –al parecer, según datos del propio Informe, 202 familias de las 488 que habían declarado un patrimonio superior a seis millones de euros en 1987– la Secretaría de Estado propone el establecimiento de un impuesto mínimo para todos los contribuyentes, con obligación de declarar.⁷¹

Hasta aquí llegaron las propuestas de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre la neutralidad fiscal y la conveniencia de disminuir los tipos marginales de la tributación sobre la renta –y no olvidemos que la tributación sobre el patrimonio es solo nominal sobre el patrimonio y efectiva sobre la renta: propiamente no es un impuesto sobre la riqueza– para evitar distorsiones “en las decisiones de ahorro y trabajo que realizan los contribuyentes”.

En este ambiente de necesidad de modificación del soporte legal del tributo, el Consejo de Ministros del día 27 de julio de 1990 aprueba el envío a las Cortes de un Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Proyecto de Ley presentado a las Cortes para su tramitación dimana del Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio, elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda.

La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley explica las razones que han llevado a la necesidad de modificación del impuesto. La primera cuestión señalada resulta curiosa. Se recuerda en la citada Exposición de Motivos cómo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal “estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva, como señalaba su Exposición de Motivos”. Esta aludida Exposición de Motivos de la Ley 50/1977 nunca existió. El Impuesto Extraordinario nació en el sistema tributario español sin exposición de motivos, sin preámbulo, sin explicación alguna y hasta catorce años después el Legislador no se dignó a relatarnos el por qué, el cuándo y el cómo: la Ley 50/1977 fue aprobada por las Cortes Españolas el día 14 de noviembre de 1977 pero nunca “explicaron” por qué.

Parece que esa mala conciencia lleva al Legislador a darnos por fin razón de la existencia en España de un Impuesto sobre el Patrimonio. Lo señala de pasada, como si tratase de una obviedad, cuando afirma que “deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad

⁶⁹ Cfr. citado Informe, págs. 137-139.

⁷⁰ *Ibidem*, págs. 139-146.

⁷¹ La Secretaría de Estado de Hacienda se inclina por la fórmula de estimación de la renta potencial de los patrimonios no suficientemente productivos –porque parece probable que un impuesto mínimo podría plantear problemas de inconstitucionalidad– aunque reconoce que “la idea de impuesto mínimo está todavía siendo objeto de consideración, por contar en este momento con una serie de referencias internacionales y doctrinales que la apoyan”. (Cfr. Informe citado, págs. 148-150.)



de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y de la riqueza y de actuación complementaria...”.

Como nuevas razones de peso el Legislador manifiesta que, sin olvidar el objetivo censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, “el nuevo Impuesto... asume... la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva”⁷²

El Impuesto sobre el Patrimonio se implanta en España como producto imprescindible en cualquier reforma fiscal progresista en los años setenta del pasado siglo. Se puede decir que este impuesto se introduce sin explicación –no olvidemos la ausencia de exposición de motivos de la Ley 50/1977– en nuestro sistema fiscal, de manera provisional como un gravamen excepcional y de carácter extraordinario y se mantiene en nuestro sistema tributario sin que conozcamos su función hasta el año 1991.

En el año 1991, el Impuesto sobre el Patrimonio en España recibe, por fin, el encargo del Legislador de realizar las funciones que señalaba la doctrina en la segunda mitad del siglo XX para un tributo de estas características: instrumento de intervención del Estado en la actividad económica e instrumento al servicio de la progresividad del Impuesto sobre la Renta.

Así, frente a la neutralidad fiscal, doctrina común en las economías del primer mundo, se le encomendará un papel de intervención en la asignación y reasignación de los recursos.

No obstante, no deja de sorprender que solamente cuatro años después, la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, la última Ley de carácter fiscal de la anterior Administración socialista, establezca en su exposición de motivos que “en lo que atañe a la evolución de la doctrina hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno, cabe señalar la preponderancia de las elaboraciones teóricas y modificaciones normativas con fundamento y justificación en el principio de neutralidad... la construcción de una estructura tributaria que alcance mayores grados de neutralidad es un objetivo de la máxima importancia que, por sí solo, justificaría el impulso legislativo tendente a la reforma... el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos... bien se comprende que el principio de neutralidad responde al objetivo económico de la eficacia en la asignación de los recursos económicos”.⁷³

Sorprendentemente, en esos cuatro años, o bien se ha producido una reconsideración de los principios positivos; o bien, existe una doble convicción ideológica: la persona jurídica sabe gobernar su patrimonio y, por tanto, la política fiscal debe ser neutral en la asignación de los recursos; pero, sin embargo, a la persona física se debe aplicar la doctrina de la conveniencia de la sustitución del ahorro privado por ahorro público para lograr una mejor y más eficaz asignación de los recursos. Ésta última es la auténtica tesis, la tesis realmente socialdemócrata, que resuelve la aparente contradicción.⁷⁴

Definitivamente, debemos concluir, que el Impuesto sobre el Patrimonio, desde el año 1991 en España, deberá desempeñar principalmente el papel encomendado por el Legislador de intervenir activamente en la asignación de los recursos y contribuir, incrementando los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta con una tributación complementaria y personal sobre el patrimonio, a la mayor progresividad de todo el Sistema.

1.4. El Impuesto sobre el Patrimonio Neto en la Europa de los veintisiete

La presencia de este tipo de tributos en la Europa de los veintisiete se encuentra en franco retroceso.

⁷² Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, núm. A-033-01, pág. 1.

⁷³ Cfr. Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁴ Esta doctrina quedaba expuesta por la Secretaría de Estado de Hacienda en el *Libro Blanco* del año 1990, cuando el *Informe* proclama la necesidad de incrementar el ahorro interior frente al recurso a los flujos de inversiones del exterior propone como solución “... de nada serviría aumentar uno de los componentes del ahorro nacional (el de las familias, por ejemplo) si ello se consigue disminuyendo otros componentes (el público o el de las empresas, por ejemplo)... *la forma más operativa de aumentar el ahorro nacional es aumentando la componente de ahorro público* –la cursiva es del propio *Informe*–... por su parte, el ahorro de las empresas debe ser incentivado mediante alguna medida de bonificación fiscal...” (Cfr. *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, junio 1990. págs. 24 y 25.)

En las décadas de los años setenta y ochenta del pasado siglo España y Francia establecen un tributo de este tenor; por el contrario, tanto el Reino Unido como Irlanda, tras profundos debates en el conjunto de la sociedad, no llegan a implantar el mencionado tributo.

Desde los años noventa se invierte el proceso y así, en Austria, la reforma fiscal de 1993, provoca la abolición del impuesto; en Alemania, el Tribunal Constitucional, en su Decisión de 22 de junio de 1995, estableció que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio resultaba contraria a la Constitución de los Estados Federales y este tributo desde entonces queda en suspenso; en Dinamarca, con fecha 1 de octubre de 1999, queda derogado el Impuesto sobre el patrimonio y en los Países Bajos, la Ley de 14 de diciembre de 2000, provoca igualmente la abolición del tributo. Finalmente, desde el día 1 de enero de 2006, el tributo queda abolido en Finlandia y en el Gran Ducado de Luxemburgo y desde el 1 de enero de 2007 se produce una desaparición gradual del impuesto en Suecia.

En la actualidad, en el año 2008, el tributo solamente está vigente en dos de los veinticinco países de la Unión Europea: está en vigor en España y en Francia.

Resulta muy pedagógico y clarificador el cuadro 1, "Impuesto sobre el Patrimonio en la Europa de los 27", que se recoge a continuación:

CUADRO 1
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN LA EUROPA DE LOS 27

Alemania	NO	—	1997
Austria	NO	—	1994
Bélgica	NO	—	—
Bulgaria	NO	—	—
Chipre	NO	—	—
Dinamarca	NO	—	1995
Eslovaquia	NO	—	—
Eslovenia	NO	—	—
Estonia	NO	—	—
Finlandia	NO	—	2006
Grecia	NO	—	—
Hungría	NO	—	—
Irlanda	NO	—	—
Italia	NO	—	—
Letonia	NO	—	—
Lituania	NO	—	—
Luxemburgo	NO	—	2006
Malta	NO	—	—
Países Bajos	NO	—	2000
Polonia	NO	—	—
Portugal	NO	—	—
Reino Unido	NO	—	—
República Checa	NO	—	—
Rumanía	NO	—	—
Suecia	NO	—	2007
Francia	SI	1,80%	NO
España	SI	2,50%	NO

Fuente: Instituto Madrileño de la Empresa Familiar. AMEF.



Solamente en España conserva el carácter de instrumento de política fiscal ya que en Francia se trata de un impuesto de solidaridad que afecta a las grandes fortunas.

Además, el coste político pagado por los gobiernos que tomaron la decisión de abolirlo –Austria, Dinamarca, Finlandia, Luxemburgo, Suecia y los Países Bajos; ya que, en Alemania, la decisión correspondió al Tribunal Constitucional– no ha sido de gran envergadura a pesar de la fuerte carga ideológica que subyacía en este tributo de inequívoco corte socialdemócrata.

1.4.1. *Un tributo complementario*

El primer aspecto a considerar respecto al conjunto de impuestos de carácter patrimonial vigentes en los países de la Comunidad Europea es el carácter de gravamen complementario que el impuesto sobre el patrimonio manifiesta respecto a los impuestos sobre la renta.

La baja potencia recaudadora hace pensar que esta figura tributaria no justificaría su existencia como tributo autónomo dentro de un sistema fiscal si enfrentamos el bajo nivel recaudatorio a los costes de gestión, de administración y de inspección del impuesto.

Este carácter complementario se destaca aún más cuando se observa que existen unos topes de tributación conjunta del impuesto sobre el patrimonio y sobre el impuesto sobre la renta: el impuesto sobre el patrimonio es por tanto un tributo con bajos tipos de gravamen que servirá como instrumento de progresividad al servicio de los tributos que gravan las rentas sin necesidad de elevar excesivamente los tipos marginales de dichos impuestos.

Este mecanismo, con sus correspondientes variantes en cuanto al porcentaje de limitación de exacción sobre la renta declarada, existe en España, con una cuota máxima del 60 por 100 de la base imponible en el impuesto sobre la renta y también en Francia, con una cuota máxima del 85 por 100 de la base imponible en el impuesto sobre la renta.

1.4.2. *Un tributo personal*

Aunque la referencia del tributo es el patrimonio neto, el sujeto pasivo del impuesto es en todos los casos –en los dos países de la Unión que tienen esta figura en su sistema fiscal– el contribuyente por obligación personal de contribuir.

Esta afección a una persona determinada de cada patrimonio gravado, hace que el hecho imponible tenga carácter universal: el impuesto recaerá sobre todo el patrimonio del sujeto pasivo, cualquiera que sea el lugar del mundo en que este patrimonio esté radicado.

Por tanto, primará sobre cualquier otro criterio el principio de residencia del titular: Un residente en el territorio de aplicación del tributo contribuirá con la cuota correspondiente al valor neto de su patrimonio mundial.

Con carácter residual, se acudirá al principio *lex rei site* aplicable solamente al patrimonio, ahora sí, radicado en el territorio de aplicación del impuesto, que ha quedado sin gravar por el principio de residencia del sujeto pasivo: es el caso de los bienes y derechos radicados en el territorio de aplicación del impuesto cuyos titulares sean no residentes.

El carácter personal se manifiesta también, en Francia, por la toma en consideración que hace el impuesto de las circunstancias personales del contribuyente, tanto desde el punto de vista de la acumulación de patrimonios personales en atención a las circunstancias familiares del sujeto pasivo, como desde el punto de vista de las exenciones.

Así, en caso de matrimonio o fórmula semejante –concubinato manifiesto o pacto civil de solidaridad– se acumula a todos los efectos el patrimonio de ambos cónyuges y el de los hijos menores.

En España, desde la reforma de 1991, y salvo lo legislado durante los últimos años en algunas Comunidades Autónomas, se ignoran todas las circunstancias personales del sujeto pasivo.

Solamente, si los cónyuges han optado por la declaración conjunta en el impuesto sobre la renta, se tiene en cuenta en modo conjunto las cuotas personales en el impuesto sobre el patrimonio a efecto de aplicar los límites establecidos.

1.4.3. *Un tributo con grandes exenciones*

Se trata de un tributo en el que una buena parte del hecho imponible queda exento. No solamente porque en todos los ordenamientos exista un patrimonio mínimo, que la norma fiscal considera "normal" y por tanto no manifiesta una especial capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte del sujeto pasivo y que, por tanto, deba ser gravada en el sistema fiscal; sino que también existen bienes y derechos que, por unas u otras razones, se consideran parcial o totalmente exentos.

Respecto a las exenciones parciales o totales de los bienes y derechos existe bastante concordancia entre los cinco tributos.

Así, en primer lugar, el ajuar doméstico y personal, con la general salvedad de lo referente a exclusión de las naves, de los automóviles y de los bienes de excepcional valor, resulta exento en todos los países de una manera expresa, a excepción de Francia, en el que puede considerarse suficientemente exento el ajuar doméstico por el elevadísimo mínimo exento establecido con carácter general.

En segundo lugar, también resultan exentos con carácter general los derechos sobre la propiedad intelectual, artística o industrial en propiedad de su autor o inventor; con la salvedad de que en España, se limita también la exención para los derechos de la propiedad a que éstos no estén afectos a una actividad económica.

También tienen una consideración especial los bienes del patrimonio histórico artístico, y por tanto gozan de exención las obras de arte, las joyas, los objetos de colección y otros objetos de valor, en su caso, como en España, siempre que no excedan de determinados importes. En España también están exentos los bienes del patrimonio histórico artístico y arqueológico que cumplan determinados requisitos de carácter administrativo.

También resultan exentas las contribuciones a planes de pensiones y asimilados, así como los derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones y de operaciones semejantes, aunque estas exenciones revistan en cada país características propias; llegando incluso la exención en Suecia hasta a considerar también exentos los seguros de vida y en Francia las indemnizaciones por daños corporales.

En España y en Francia resultan exentos los bienes afectos a la actividad profesional o empresarial y también las participaciones en entidades que, de acuerdo con la ley, supongan el desempeño de una profesión o empresa individual.

Las actividades agropecuarias resultan exentas, en determinadas condiciones en Francia; exención que alcanza al 75 por 100 del valor de los bosques y forestas.

Finalmente, en España, las empresas familiares tienen un tratamiento favorable y resulta parcialmente exenta la vivienda habitualmente utilizada por su propietario.

También existen exenciones que se aplican a los no residentes como sucede en España con los valores cuyos rendimientos resulten exentos en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes ó como en Francia con las operaciones realizadas por no residentes siempre que estas inversiones no se realicen, entre otras, en sociedades de patrimonio inmobiliario o representen las inversiones al menos el 10 por 100 del capital de la empresa.

El número y el valor de los patrimonios exentos resulta muy elevado en todos los países en los que se aplica el tributo.

1.4.4. *Un tributo progresivo*

El planteamiento beligerante de política fiscal de utilizar el impuesto sobre el patrimonio como herramienta tributaria para crear una fuerte progresividad del Impuesto sobre la Renta sin necesi-

dad de crear una escala de tipos de gravamen en este tributo con tipos marginales excesivamente altos que pudieran poner en marcha de modo masivo el efecto sustitución, es uno de los argumentos básicos, tal como hemos visto, que se emplean para la implantación y desarrollo del tributo en España.

La progresividad en los impuestos sobre la fortuna en la Unión Europea no es homogénea en todos los países.

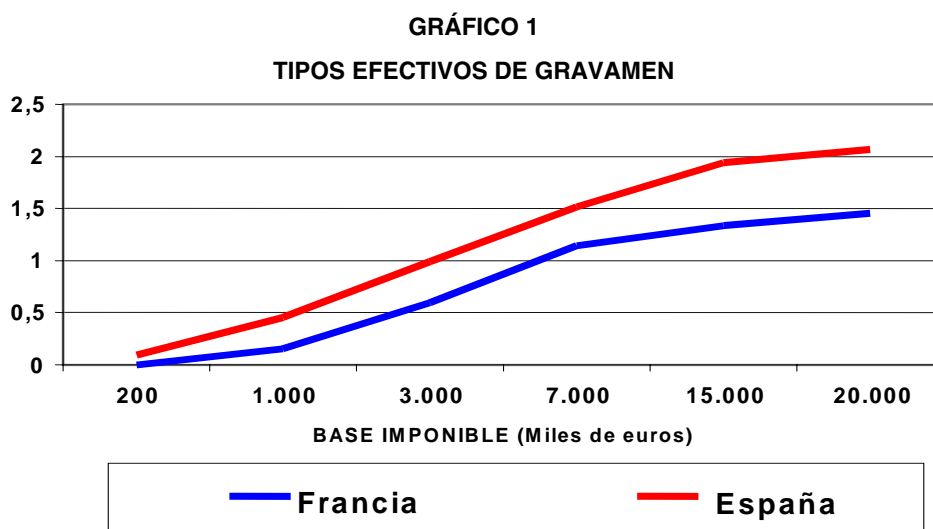
Esta progresividad puede provocarse, bien por una escala creciente de tipos de gravamen en función del tramo determinado de base liquidable en que se encuentre posicionado el patrimonio neto cuyo gravamen se valla a liquidar o bien, por la aplicación de un tipo de tarifa único, que llevaría consigo la existencia de una exacción proporcional, pero que al tener establecido el tributo un patrimonio neto mínimo exento, provocaría una moderada progresividad. La aplicación conjunta de ambos mecanismos, la tarifa creciente y el mínimo exento, multiplican el efecto progresivo de una manera muy eficaz.

Este es el criterio que se aplica en Francia y en España: una tarifa creciente de tipos de gravamen con la aplicación de un mínimo exento.

El impuesto resultaría más progresivo en España que en Francia aplicando la misma tarifa de tipos de gravamen, en función de los mínimos exentos, ya que en España el mínimo exento es de 108.182,18 euros y en Francia de 720.000,00 euros. Pero además, si comparamos las tarifas y escalas del cuadro que se acompaña a continuación observaremos como la progresividad resulta muy superior en España.

En el gráfico 1, “Tipos efectivos de gravamen”, que se recoge a continuación se puede observar el comportamiento de cada uno de los tributos desde el punto de vista del tipo efectivo de gravamen.

Queda de manifiesto que la progresividad en España es notablemente mayor, ya que se alcanza, en el tramo de 7 millones de euros de Base Imponible, el mismo nivel del tipo efectivo de gravamen que Francia alcanza en el tramo de 15 millones de euros de Base Imponible.



Fuente: Información extraída de las normas de cada país a través de los lugares web www.aeat.es y www.finances.gouv.fr.

La progresividad viene no obstante moderada por la existencia en ambos países de límites a la cuota del tributo. Estos límites a la cuota del tributo se determinan conjuntamente con la cuota del impuesto sobre la renta; de tal manera que, la suma de ambas cuotas no exceda de un determinado importe de la renta declarada: se trata de que el impuesto sobre el patrimonio se pague con cargo a la renta obtenida por el patrimonio, no con el patrimonio mismo.

En este sentido, en España, a los no residentes les resulta exento el patrimonio que no genere rentas sujetas al impuesto sobre la renta y demás normas tributarias.

El límite viene a remarcar el papel de complementariedad del tributo: se trata de un impuesto sobre la renta; mejor, un complemento del impuesto sobre la renta, que señala la cuota adicional gravando el patrimonio que ostenta el titular de la renta que se pretende gravar.

En España –como en el resto de países del entorno de la Unión Europea que cuentan con este tipo de tributo– se produce un mecanismo que de alguna manera altera este planteamiento: la existencia de una cuota mínima del tributo, independientemente de cual sea el montante de renta del sujeto pasivo.

De alguna manera el tributo español manifiesta una cierta independencia del tributo sobre la renta y plantea una dificultad adicional en el sentido de la posibilidad de que este tributo resulte ser confiscatorio.

1.4.5. *Un tributo con escasa potencia recaudadora*

El peso recaudatorio del impuesto es realmente bajo tanto desde el punto de vista del peso que su recaudación tiene en el sistema tributario como respecto a la proporción que la recaudación del tributo representa respecto al PIB de cada país.

En el año 2005, el tributo con menor potencia recaudadora corresponde a España en que la recaudación se corresponde al 0,25 por 100, aproximadamente, de todos los ingresos tributarios y al 0,05 por 100 respecto al PIB nacional.

Un mayor peso representa el tributo en Francia, en ese mismo año, con un 0,72 por 100 del total de la recaudación tributaria lo que representa el 0,43 por 100 de su PIB.

1.4.6. *¿Se trata realmente de un solo tributo?*

Técnicamente podemos concluir, por las concordancias descritas hasta aquí, que el impuesto sobre el patrimonio o sobre la fortuna en los dos países de la Unión Europea representan dos formas semejantes de un mismo tributo.

En Francia se trata de un tributo denominado de solidaridad sobre la fortuna; realmente se trata de un tributo sobre las grandes fortunas establecido por motivos solidarios. Tanto por la importancia de los mínimos exentos como por la multiplicidad de bienes y derechos que gozan, total o parcialmente, de exención, este tributo se convierte en un “a modo de contribución del tipo 0,7 por 100” que el Estado francés establece para los titulares de los grandes patrimonios en Francia.

En este sentido, según datos de recaudación referentes a 1999,⁷⁵ el número de declaraciones positivas en el *Impôt de Solidarité sur la Fortune* fue de 213.283 declaraciones y el de declaraciones positivas en el Impuesto sobre la Renta fue, ese mismo año, de 16.989.818 declaraciones. Se trata de un tributo muy “exclusivo”: Están sujetos al tributo de solidaridad sobre la fortuna uno de cada ochenta contribuyentes sobre la renta.

Resulta difícil establecer el papel real del tributo en España ya que no desempeña la función censal –uno de cada veinte declarantes en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas lo es también en el Impuesto sobre el Patrimonio y uno de cada diez euros de patrimonio en poder de las personas físicas resulta gravado–; por su escasa potencia no cumple labores de reasignación de recursos ni de redistribución de la riqueza; por sus criterios de valoración resulta totalmente falto de equidad tanto respecto a la equidad vertical como a la equidad horizontal.⁷⁶

⁷⁵ Cfr. Estadísticas tributarias proporcionadas por el *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, a través del sitio web www.finances.gouv.fr y a través del sitio web www.impots.gouv.fr establecidos a tal fin.

⁷⁶ ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.



Podemos concluir que en la Unión Europea se viene produciendo un movimiento espontáneo de armonización fiscal –o quizá también de competencia fiscal⁷⁷– como fruto de las relaciones económicas, políticas, sociales y de todo tipo entre los Estados miembros. Los sistemas fiscales van tendiendo a reducir y simplificar el número de las figuras tributarias y a dotarlas de un contenido que, sin perder las identidades propias de cada país y de cada cultura fiscal que les es propia, cada vez resultan más homogéneos y generalmente aceptados.

Respecto a los impuestos sobre el patrimonio neto de los contribuyentes, hace dos décadas la mayor parte de los países de la Unión Europea –nueve, de los quince países que la conformaban– contaban con una figura tributaria de estas características dentro de sus sistemas fiscales.

Esta circunstancia condujo a que los padres de la reforma tributaria española de finales de los años setenta del pasado siglo confiaran en la acción de este tributo como instrumento fiscal imprescindible en un sistema fiscal moderno, “un gravamen típicamente europeo”⁷⁸ y por tanto “tan recomendable” para la realidad española, pendiente de reformar.

La última década ha sido el marco temporal del abandono casi masivo de este tributo. Seis de los nueve países –Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Luxemburgo, Suecia y los Países Bajos– han abolido el tributo y, en la actualidad, sólo dos de los veinticinco países de la Unión lo mantienen dentro de la panoplia de tributos en vigor.

Parece probable que los mismos motivos que han provocado su reciente abolición en estos países –falta de idoneidad como instrumento de reasignación y de redistribución, inequidad, doble imposición, fraude, imposibilidad de comportarse como instrumentos de carácter censal, etcétera– conduzcan a su desaparición de los sistemas fiscales de España y de Francia.

En este sentido avanza la política fiscal común en la Unión Europea que garantiza, con carácter prioritario, los intereses de los ciudadanos y de los empresarios que desean acogerse a las cuatro libertades del Mercado Interior y adopta todas las medidas necesarias para la eliminación de obstáculos fiscales favoreciendo la reducción de los tipos nominales y atenuando las distorsiones derivadas de la diversidad de los regímenes tributarios de los Estados miembros.⁷⁹

2. ¿CUMPLE EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO LAS FUNCIONES QUE LE ASIGNÓ EL LEGISLADOR?

Para hacerse cargo de la pertinencia de esta pregunta trascendental conviene recordar, con carácter previo, cómo este tributo se implanta en nuestro sistema fiscal y cómo resulta ser un hijo de su tiempo.

Ciertamente, los economistas de la España de los años setenta estaban educados en el socialismo, doctrina económica de éxito en los círculos académicos de la Europa de aquellos años, y lógicamente la reforma fiscal del año 1977 está inspirada por las doctrinas en boga: se trata de una reforma que provoca el crecimiento desmedido del Estado como responsable del “bienestar” de los ciudadanos y que utiliza los instrumentos de recaudación como palancas al servicio de la intervención y el dirigismo para lograr una nueva sociedad “más justa y más benéfica”.

Una prueba irrefutable de que tales afirmaciones son ciertas es que la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal se aprueba prácticamente por unanimidad

⁷⁷ Para un desarrollo teórico de la competencia fiscal en Europa véase IZQUIERDO, G.: *El futuro de la tributación de capital en Europa*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1997.

⁷⁸ AA. VV.: *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda. Madrid, 1976, pág. 182.

⁷⁹ COM 2001, 260, final, págs. 7 y ss.

de los representantes de todos los grupos del arco parlamentario en el que se sentaban comunistas, socialistas, socialdemócratas, democristianos, liberales y viejos rostros de la administración franquista. Todos los economistas españoles de la época habían abrazado, con más o menos matices, los principios fiscales de la socialdemocracia.

Por eso adoptarán como nuevo tributo un impuesto propio de finales del siglo diecinueve y de los primeros años del siglo XX que solamente vuelve a merecer la atención de la doctrina cuando es utilizado como instrumento de redistribución de la riqueza⁸⁰ por los autores partidarios del intervencionismo a ultranza del Estado en la economía en aras de alcanzar una sociedad igualitaria.

Esta cruzada socialdemócrata se extiende también en los años setenta a otros países como Inglaterra, Irlanda, Canadá, Japón o Estados Unidos en los que se planteará la conveniencia de la inclusión en sus sistemas fiscales de figuras tributarias semejantes pero solamente lo implantará en Francia, en los años ochenta, el primer gobierno socialista después del *gaullismo*.

En la actualidad, un impuesto sobre el patrimonio universal de los contribuyentes con carácter periódico tiene una muy difícil justificación,⁸¹ sobre todo por la evolución de la doctrina hacendística y fiscal hacia posiciones liberales que establecen la neutralidad de los tributos en las economías nacionales, dejando a los mercados la función de asignación y de reasignación de los recursos y confiando las tareas redistribuidoras a la responsabilidad social de las organizaciones y a las correspondientes partidas de gasto de las administraciones públicas.

Esta imprescindible referencia a las circunstancias que acompañaron a la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio nos confirma como esta figura fiscal se implantó en España con la intención de que jugara un papel beligerante en la dirección de la economía. El Legislador le otorgó funciones que transcendían a las meramente recaudatorias. Debemos considerar, por tanto, la pregunta capital frente al tributo: ¿Cumple el Impuesto sobre el Patrimonio las funciones que le asignó el Legislador?

Si nos atenemos a los debates parlamentarios y a la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991 concluiremos que las funciones que el Legislador atribuyó al Impuesto sobre el patrimonio fueron: en primer lugar, instrumento de carácter censal al servicio de todo el Sistema Fiscal; en segundo lugar, mecanismo idóneo para conseguir un mayor grado de equidad en el reparto de la carga tributaria; en tercer lugar, factor eficaz en la asignación de los recursos y en la mejor utilización de los patrimonios; en cuarto lugar, herramienta al servicio de una mejor redistribución de la renta y la riqueza; en quinto lugar, elemento fiscal al servicio de la eficacia de la gestión y administración de otros tributos y, por último, un evidente papel recaudatorio.

Definitivamente, la función recaudatoria –único cometido sustancial en un tributo– resulta completamente eclipsada frente a todas las demás funciones de política fiscal encomendadas, tanto ante la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio⁸² como en la reforma del tributo.⁸³

2.1. ¿Cumple alguna misión de carácter censal?

Para poder realizar su función censal en el sistema fiscal al servicio de los demás tributos el Impuesto sobre el Patrimonio debe cumplir con tres condiciones: generalidad respecto al número de declarantes, universalidad del patrimonio gravado y criterios eficientes para mantener actualizada la valoración

⁸⁰ Con el principio que fácilmente se enunciaba como “que pague más el que más tiene”, sin tener en cuenta consideración alguna, y que en la práctica era seguido de “hasta que deje de tener más”.

⁸¹ Ha sido abolido en la última década del siglo XX en Austria, en Dinamarca y en los Países Bajos y ha quedado en suspenso desde el año 1977 en Alemania.

⁸² Cfr. sesión informativa del Ministro de Hacienda, don FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, en su comparecencia ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, el día 9 de agosto de 1977, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6, págs. 95-114.

⁸³ Cfr. intervención del Ministro de Economía y Hacienda, don CARLOS SOLCHAGA CATALÁN, en el debate de totalidad del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio celebrado el día 30 de octubre de 1990 en el congreso de los Diputados, *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 66, págs. 3104-3134.



de los patrimonios declarados; es decir, el tributo para cumplir con solvencia una función censal debe gravar todo el patrimonio neto de todos los titulares y asegurar en todo momento, además, su correcta valoración.

2.1.1. De la generalidad del tributo

Limitan extraordinariamente la generalidad del tributo la existencia de bienes y derechos exentos lo que unido a la existencia de un mínimo exento con carácter general que determina la obligación de declarar conduce a que muchos posibles contribuyentes, titulares de bienes y derechos, aún resultando su patrimonio inicialmente sujeto, quedan de la acción del tributo; ya que, bien por que su patrimonio se compone de determinados bienes y derechos o bien porque la valoración del mismo según las reglas del tributo resulte inferior al mínimo exento establecido no estén obligados a efectuar la correspondiente declaración.

Si tomamos como referencia los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que con toda seguridad cuentan con algún patrimonio neto, podemos comprobar, de acuerdo con la información correspondiente al año 2005 facilitada por el propio Ministerio de Economía y Hacienda y recogida en el cuadro 2, "Comparación número de declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el patrimonio. Territorio común" como el Impuesto sobre el Patrimonio deja fuera de la acción del tributo a dieciséis de cada diecisiete contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUADRO 2
COMPARACIÓN NÚMERO DE DECLARANTES EN IRPF Y EN IP. TERRITORIO COMÚN

Año	Declaraciones IP	Declaraciones IRPF	% IP/IRPF
1999	981.241	13.895.161	7,06
2000	869.445	14.297.387	6,08
2001	873.812	14.903.943	5,86
2002	884.537	15.481.382	5,71
2003	895.950	15.985.781	5,60
2004	920.676	16.468.083	5,59
2005	957.503	17.105.088	5,60

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, Ministerio de Economía y Hacienda, y elaboración propia.

Si tomásemos otro referente, por ejemplo si estableciésemos como criterio de titularidad sobre elementos configuradores de un patrimonio la mera condición de titular de, al menos, una cuenta corriente bancaria, podríamos decir sin temor a equivocarnos que las características del tributo dejan fuera de la acción siquiera censal del impuesto a cuarenta y nueve de cada cincuenta españoles.

No obstante lo anterior, debemos dejar constancia de que el número de contribuyentes en el tributo resulta en mayor proporción en las Comunidades cuyos contribuyentes disfrutan de un mayor Valor Añadido Bruto por habitante que la generalidad de los habitantes del resto de las comunidades. Podemos decir que el tributo incide en mayor medida en las Comunidades más ricas y por tanto ese efecto riqueza se traduce en un mayor número de declarantes en el impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio, carece de la generalidad necesaria para poder resultar con eficacia un instrumento censal ya que están sometidos a su acción un pequeño número de contribuyentes en relación con los titulares de algún elemento patrimonial sujeto al tributo.

2.1.2. De la universalidad del tributo

Un efecto asociado a la falta de generalidad es, a su vez, el de falta de universalidad del patrimonio sujeto al tributo. Como decíamos en el epígrafe anterior las exenciones totales y parciales respec-

to a determinados bienes y derechos así como la existencia de una cuantía límite inferior que determina la obligación de efectuar declaración en el impuesto son una causa de esa falta de universalidad, pero no la única. Existe otra causa, y no menor, que de razón de esa falta de universalidad de los patrimonios gravados: los criterios de valoración de los bienes y derechos en manos de los contribuyentes.

La acción combinada de exenciones, límites y criterios de valoración provoca un efecto perverso sobre la base imponible del impuesto.

La aparición de un primer estudio de carácter macroeconómico respecto a la medición de los activos nacionales de España⁸⁴ –de acuerdo con las normas de valoración el *Sistema Europeo de Cuentas, SEC 1995*–⁸⁵ puede ayudarnos a considerar el alcance y la universalidad de los patrimonios declarados en el Impuesto sobre el Patrimonio en España.

En el estudio citado se realiza, entre otras, la valoración de los activos en posesión del sector macroeconómico denominado Hogares. La definición que de este sector establece el SEC 95 se ajusta bastante al sujeto pasivo del impuesto sobre el patrimonio en España.⁸⁶

Desde un punto de vista positivo, ambas determinaciones son bastante coincidentes ya que, el activo del Sector Hogares comprende los bienes y derechos correspondientes a las personas físicas con carácter universal para los residentes y también los bienes y derechos afectos a negocios y empresas sin personalidad jurídica.

Desde un punto de vista negativo, el Patrimonio cuyo titular sean las Sociedades no Financieras, las Instituciones Financieras, las Administraciones Públicas, y las entidades jurídicas o Instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares no está sujeto al tributo y recoge todo aquel patrimonio que no corresponde al Sector de los Hogares.

Solamente los activos radicados en España en manos de los no residentes –que no están comprendidos en el Sector Hogares– podría constituir la diferencia principal entre el colectivo que está sujeto el Impuesto sobre el Patrimonio y el integrante del Sector Hogares.

El estudio de NAREDO-CARPINTERO no incluye los activos del Sector Exterior. No obstante, el montante de los activos en manos de personas físicas no residentes que tribute en el Impuesto sobre el patrimonio no debe resultar muy significativo ya una buena parte de los no residentes –aquellos que como único patrimonio en España tienen una vivienda para uso propio– pueden realizar conjuntamente su declaración en el Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio⁸⁷. Solamente integrarán las filas del tributo y no las del Sector Hogares aquellas personas físicas no residentes cuyo patrimonio en España exceda de una vivienda para uso propio.

En el nivel de las grandes magnitudes la diferencia reseñada no va a desvirtuar el análisis que podemos realizar respecto a la evolución de la universalidad del tributo y su valoración del patrimonio real de los españoles.

⁸⁴ Cfr. NAREDO, J. M. y CARPINTERO, O.: *El Balance Nacional de la Economía Española., 1984-2000*, FUNCAS, Madrid, 2002.

⁸⁵ Cfr. *Sistema Europeo de Cuentas. SEC 1995*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, CECA-CEE-CEEA, Bruselas * Luxemburgo, 1996.

⁸⁶ Así, en el citado *SEC 95* se reconoce el Sector Hogares como aquel que “comprende los individuos o grupos de individuos, tanto en su condición de consumidores como, eventualmente, en la de empresarios que producen bienes y servicios financieros o no financieros de mercado (productores de mercado), siempre que, en este último caso, las actividades correspondientes no sean realizadas por entidades diferenciadas tratadas como *cuasi* sociedades. Además, comprende los individuos o grupos de individuos que producen bienes y servicios no financieros exclusivamente para uso final propio”. El sector de hogares incluye “a) los individuos o grupos de individuos cuya función principal es el consumo; b) las personas que viven en instituciones de forma permanente cuya autonomía de acción o de decisión en asuntos económicos es muy limitada o inexistente; c) los individuos o grupos de individuos cuya función principal es el consumo y que producen bienes y servicios no financieros exclusivamente para uso final propio; d) las empresas individuales y las sociedades personalistas sin personalidad jurídica que son productores de mercado; e) las instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares que carecen de personalidad jurídica”. El hecho imponible del Impuesto en España es, para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, el patrimonio neto universal de las personas físicas residentes, y, para los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, los bienes radicados en España y los derechos que hubieran de ejercitarse o debieran de cumplirse en España.

⁸⁷ Orden Ministerial, de 9 de junio de 1994, por la que los no residentes cuyo patrimonio estuviere constituido exclusivamente por una vivienda destinada a uso propio pudieran declarar conjuntamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio en un solo modelo simplificado de declaración.

El cuadro 3, “Patrimonio bruto declarado *versus* activo atribuido al Sector Hogares” aporta la información patrimonial –en miles de millones de euros– referida a las categorías de elementos de inversión antes enunciadas.

Figura, en primer lugar, la información procedente del estudio de NAREDO-CARPINTERO respecto al patrimonio bruto atribuido al Sector Hogares y que corresponde a los bienes y derechos incluidos en el activo del balance particular del Sector Hogares de acuerdo con los criterios de valoración de la contabilidad nacional. En segundo lugar, se incluye la información de la composición de los patrimonios brutos procedente de las declaraciones efectuadas en el Impuesto sobre el Patrimonio en toda España, con la sola ausencia de los datos patrimoniales correspondientes a la Comunidad Foral de Navarra. En tercer lugar, se ofrece el porcentaje –desglosado por cada tipo de elemento patrimonial– que representa el patrimonio bruto declarado en el tributo respecto al valor del patrimonio en manos de las personas físicas que en el estudio de NAREDO-CARPINTERO se atribuye al Sector Hogares.

CUADRO 3
PATRIMONIO BRUTO DECLARADO *VERSUS* ACTIVO ATRIBUIDO AL SECTOR HOGARES
(miles de millones de euros)

	1994	1995	1996	1997	1998
<i>Sector Hogares</i>					
Inmuebles	1.723,34	1.822,69	1.878,64	1.984,96	2.187,20
Afecto act.	83,84	91,17	97,18	100,55	105,48
Valores	562,43	621,39	696,33	782,75	924,78
Otros	19,83	21,58	22,54	23,50	24,76
Total	2.389,44	2.556,83	2.694,70	2.891,77	3.242,22
<i>Impuesto Patrimonio</i>					
Inmuebles	84,20	87,57	97,81	110,97	120,12
Afecto act.	11,09	8,56	12,39	9,97	10,51
Valores	140,39	143,98	178,89	199,62	233,32
Otros	11,33	12,05	13,55	15,57	17,84
Total	247,01	252,15	302,64	336,14	381,79
<i>% IP S/Hogares</i>					
Inmuebles	4,89	4,80	5,21	5,59	5,49
Afecto act.	13,23	9,39	12,75	9,92	9,96
Valores	50,65	44,53	49,38	47,14	45,23
Otros	57,13	55,86	60,11	66,24	72,04
Total	10,34	9,86	11,23	11,62	11,78

Fuente: Ministerio de Hacienda, *El Balance Nacional de la Economía Española*. Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Elaboración Propia.

El constante menor crecimiento del patrimonio, valorado con los criterios del impuesto, respecto a la riqueza en manos de las personas físicas, medida con criterios de la contabilidad nacional, nos confirma que el tributo está minusvalorando las inversiones reales frente a las financieras.

El tributo se encuentra lejos de gravar la universalidad del patrimonio en manos de las personas físicas. Si nos atenemos a los datos reflejados solamente uno de cada diez euros pertenecientes al patrimonio de los contribuyentes se declara en el Impuesto sobre el Patrimonio quedando los nueve euros restantes de cada diez fuera de la acción del tributo.

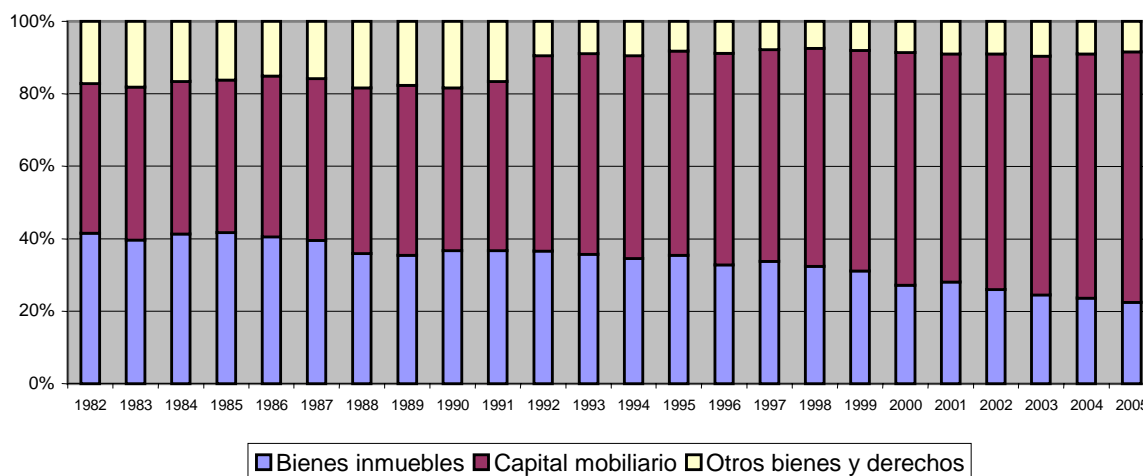
2.1.3. De la capacidad del tributo para mantener un adecuado valor inventarial de los patrimonios declarados

Por otra parte, el Impuesto sobre el Patrimonio resulta un instrumento totalmente ineficaz para conseguir mantener un inventario correctamente valorado siquiera de los bienes y derechos declarados.

Los atribiliarios criterios de valoración del impuesto⁸⁸ hacen que solamente pueda garantizar hasta cierto punto una valoración actualizada del patrimonio mobiliario pero la valoración a precio histórico de los bienes inmuebles, conduce a que con el transcurso del tiempo los patrimonios declarados se vayan valorando progresivamente por debajo del valor real de mercado.

El gráfico 2, “Evolución de la composición de los patrimonios brutos declarados. Territorio de régimen común” indica el peso que representan en la valoración total los bienes valorados a precio histórico frente a los elementos valorados a precio de mercado.

GRÁFICO 2
EVOLUCIÓN DE LA COMPOSICIÓN DE LOS PATRIMONIOS BRUTOS DECLARADOS. TERRITORIO DE RÉGIMEN COMÚN



Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria y elaboración propia.

2.1.4. ¿Realiza el Impuesto sobre el Patrimonio una función censal al servicio del conjunto del Sistema Fiscal español?

Debemos responder a esta proposición de manera rotunda y definitiva que el Impuesto sobre el Patrimonio no cumple una función censal por no estar capacitado técnicamente para realizarla.

Por construcción, este tributo desde el punto del número de los contribuyentes en el impuesto, carece de la necesaria generalidad, de tal manera que grave a todos los sujetos pasivos que incurren en el hecho imponible establecido; desde el punto de vista de la universalidad de los patrimonios gravados, el tributo ejerce la exacción sobre una mínima parte de los patrimonios sujetos a la acción del tributo; y, finalmente, el Impuesto sobre el Patrimonio carece de los resortes adecuados para garantizar un adecuado valor inventarial de los patrimonios declarados. Una manifestación inapelable que da razón de la absoluta inutilidad del Impuesto sobre el Patrimonio como elemento censal es el hecho de que la Agencia Tributaria ha tenido que obligar a los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a realizar una declaración sólo con efectos censales de sus bienes inmuebles⁸⁹ en la liquidación correspondiente de renta para tratar de tener un inventario actualizado de los bienes inmuebles en manos de los contribuyentes.

2.2. ¿Es un instrumento de equidad?

Respecto a la exigencia constitucional de justicia y su manifestación más próxima como es la equidad debemos decir que el Impuesto sobre el Patrimonio en España lejos de contribuir a la

⁸⁸ Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “El comportamiento paradójico de la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Crónica Tributaria*, núm. 120, Madrid, 2006.

⁸⁹ Para el patrimonio mobiliario la Agencia Tributaria cuenta a efectos censales con los registros de Banco de España y otros registros similares.

equidad ha generado nuevas situaciones de asimetría en el reparto de las cargas tributarias. En este sentido, la opinión de la doctrina es cada vez más unánime.⁹⁰

Efectivamente, tanto desde el punto de vista de la equidad horizontal –que demanda que contribuyan igual los que igualmente poseen– como desde el punto de vista de la equidad vertical –que tributen más que proporcionalmente los que más tienen– el Impuesto sobre el Patrimonio ha contribuido a incrementar la inequidad del Sistema.

Pero la inequidad no se queda aquí sino que el tributo está provocando situaciones gravemente injustas respecto al crecimiento de la progresividad de la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio e, incluso, efectos perversos generados por la acción de la progresividad en frío.

2.2.1. Inequidad horizontal

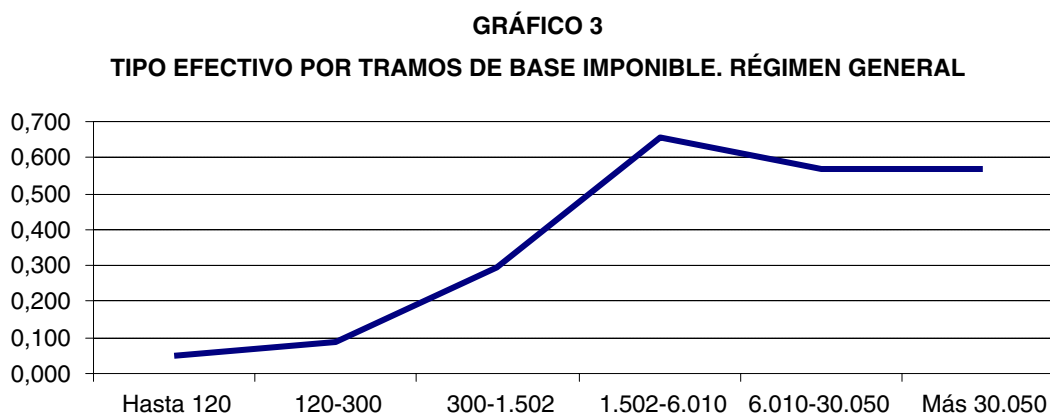
El Impuesto sobre el Patrimonio no ha contribuido a la equidad horizontal. En efecto, dos contribuyentes con un patrimonio neto de igual valor económico contribuirán de una manera diferente a la financiación de los gastos públicos, dependiendo de las características propias de los elementos patrimoniales que componen cada patrimonio y de la fecha y modo de su incorporación al mismo –debido a la aplicación de las reglas propias de valoración–, dependiendo de que algún bien o derecho goce de una exención total o parcial, dependiendo de la cuantía de la renta declarada por el contribuyente titular del citado patrimonio, dependiendo de la posible localización de algún bien o derecho en el extranjero, dependiendo de que posea o no bienes o derechos en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla o dependiendo del lugar del territorio español del que sea residente, o en su caso se localicen sus bienes y derechos.

2.2.2. Inequidad vertical

El Impuesto sobre el Patrimonio tampoco contribuye a la equidad vertical ya que no se garantiza la progresividad en la contribución de los sujetos pasivos en función del valor de su patrimonio: los límites conjuntos de la cuota íntegra y la cuota mínima del impuesto contribuyen a desdibujar el efecto de la progresividad de la tarifa.

Resulta, por tanto, relevante considerar que lógicamente no todos los patrimonios resultan gravados según el tipo efectivo medio del tributo. Conviene analizar el tipo efectivo medio por tramos de base imponible.

En este sentido, el gráfico 3, “Tipo efectivo por tramos de base imponible. Régimen general” muestra, para el año 2005, la incidencia del tributo dependiendo del tamaño de los patrimonios declarados.



Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria y elaboración propia.

⁹⁰ CORDÓN EZQUERRO, T. y VV. AA.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales y Escuela de Hacienda Pública, Tomo II, Madrid, 1995, pág. 937. CAYÓN GALIARDO, A. y VV. AA.: *Los Impuestos en España*, Aranzadi, 4.ª ed., 1999, pág. 457. CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario I*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, págs. 92-93.

De acuerdo con el citado gráfico, podemos observar cómo el tipo efectivo medio resulta creciente hasta alcanzar el 0,655 por 100 en el tramo de base imponible de 1.502.000 a 6.010.000 de euros y, sorprendentemente, empieza a caer hasta el 0,567 por 100 en el tramo siguiente de base imponible, el tramo de base imponible comprendido entre los 6.010.000 y los 30.050.000 euros. Finalmente, el tipo efectivo medio remonta ligeramente, hasta el 0,569 por 100 en el tramo final, para las bases imponibles superiores a los 30.050.000 euros.

El tributo, debido al efecto del límite de la cuota íntegra aplicado conjuntamente con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los tramos más altos de base imponible deja de manifestarse como progresivo y adquiere un carácter cuando menos proporcional, cuando no regresivo.

Todo lo analizado nos conduce a considerar que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto proporcional para los tramos bajos de base imponible; es un impuesto progresivo entre 120.000 y 6.000.000 euros; y, finalmente, se comporta como un tributo nuevamente proporcional, cuando no regresivo, para los patrimonios cuyas bases imponibles resulten ser superiores a los 6.000.000 de euros.

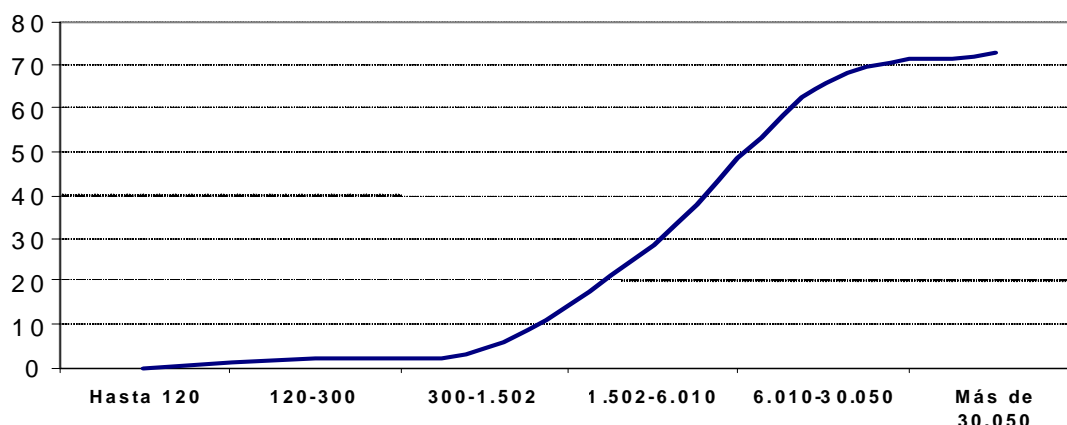
2.2.3. *Acentúa injustamente la progresividad del impuesto sobre la renta*

Siempre se ha considerado que Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo nominal sobre el capital aunque realmente sea un impuesto efectivo sobre la renta. Por este motivo se establece un límite conjunto para las cuotas íntegras de renta y patrimonio en función de la base imponible de la renta del contribuyente.

Mucho se ha debatido respecto a la necesidad de limitar la acción del tributo para los contribuyentes con elevados niveles de patrimonio y ese sentido se ha ido rebajando el límite del porcentaje conjunto de las cuotas íntegras respecto a la base imponible en renta.

Pero este límite conjunto de las cuotas íntegras de renta y de patrimonio, de acuerdo con el gráfico 4, "Porcentaje de reducción de la cuota íntegra por tramos de base imponible. Régimen común. 2005", no actúa por igual en todos los tramos de base imponible del impuesto.

GRÁFICO 4
PORCENTAJE DE REDUCCIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA POR TRAMOS DE BASE IMPONIBLE. RÉGIMEN COMÚN. 2005



Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria y elaboración propia.

Aunque la reducción de la cuota íntegra por la acción del límite conjunto prácticamente no afecta a los tramos inferiores de base imponible del Impuesto y actúa de manera relevante en los tramos más elevados el efecto de acentuación de la progresividad en el impuesto sobre la renta resulta sorprendentemente acusado.



El cuadro 4, “Incremento de tributación sobre la renta de las personas físicas por la acción del Impuesto sobre el Patrimonio. Tramos de base imponible. Régimen general. Año 2005” es suficientemente significativo.

CUADRO 4

INCREMENTO DE TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS POR LA ACCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. TRAMOS DE BASE IMPONIBLE. RÉGIMEN GENERAL. AÑO 2005 (millones de euros)

Tramos de base imponible (miles de euros)	Parte general de la base imponible IRPF	Parte de la cuota integra en IRPF	Tipo medio en el IRPF	Cuota íntegra en IP	Tributación conjunta IRPF IP	Tipo medio conjunto	Incremento de tributación por la acción del IP	% sobre tipo medio en IRPF
Hasta 300	10.006,32	2.471,91	24,70	86,78	2.558,69	25,57	0,87	3,51
300-1.502	13.620,30	4.106,01	30,15	645,37	4.751,38	34,88	4,74	15,72
1.502-6.010	3.607,42	1.337,77	37,08	525,30	1.863,07	51,65	14,56	39,27
6.010-30.050	718,98	299,12	41,60	145,67	444,79	61,86	20,26	48,70
Más 30.050	s. e.	s. e.	s. e.	s. e.	s. e.	s. e.	s. e.	s. e.
Total	28.091,21	8.274,74	29,46	1.445,58	9.720,32	34,60	5,15	17,47

Nota: s. e. se corresponde con “secreto estadístico” al corresponder a ese capítulo un número reducido de contribuyentes.

Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Elaboración propia.

El incremento de progresividad sobre el tipo efectivo medio en renta para un declarante medio en el Impuesto sobre el Patrimonio oscila entre un 15 y un 20 por 100. Además, si se tienen en cuenta los tramos de base imponible, el incremento oscila desde el 3,51 en los tramos inferiores y el 48,70 para los patrimonios superiores a los 6.000.000 de euros. También resulta desmedida la acción del impuesto sobre el Patrimonio en los tramos bajos de renta y de patrimonio.

2.2.4. Efectos de la progresividad en frío⁹¹

El Impuesto sobre el Patrimonio al gravar el hecho imponible mediante una tarifa progresiva da lugar, por el empuje de la inflación y si no se deflacta la tarifa, a la aparición de la progresividad en frío: el aumento de la carga tributaria que soporta el contribuyente por el crecimiento nominal, que no real, del valor de su patrimonio. La solución técnica del problema pasa por la deflactación de la tarifa del impuesto, por el ajuste de la tarifa a la tasa de inflación para obviar el mero gravamen nominal.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, durante estos treinta años, se ha venido produciendo un ajuste parcial por el incremento del mínimo exento pero propiamente no se ha producido la deflactación de la tarifa.

El efecto de la inflación en el tributo es muy considerable. Para medir parcialmente el efecto de progresividad en frío podemos utilizar los elementos cuantitativos que permiten la medida del tributo tales como el mínimo exento, los tramos de la tarifa y los tipos de gravamen.

Respecto al mínimo exento, debemos decir que el mínimo exento actual no guarda una relación adecuada con el mínimo exento inicial si tenemos en cuenta la incidencia del efecto inflación. En efecto, tomando como referencia una composición de bienes inmuebles, valores y otros bienes y derechos en la proporción media correspondiente al año 1977, el mínimo exento no debiera ser inferior a 906.688,87 euros en el año 2005.

Respecto a los tramos de tarifa, el cuadro 5, “Tramos de base liquidable ajustados al año 2005. Patrimonio constituido bienes y derechos de acuerdo con la composición del patrimonio medio declarado en el año 2005” señala una composición muy alejada de la actual.

⁹¹ ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: “Análisis evolutivo del comportamiento de elementos de cuantificación de la obligación tributaria en el impuesto sobre el patrimonio en España”, *Crónica Tributaria*, Madrid, 2008. Pendiente de publicación.

CUADRO 5

TRAMOS DE BASE LIQUIDABLE AJUSTADOS AL AÑO 2005. PATRIMONIO CONSTITUIDO BIENES Y DERECHOS DE ACUERDO CON LA COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO MEDIO DECLARADO EN EL AÑO 2005
(euros)

Tramo 1.º	0,00	1.508.116,82
Tramo 2.º	1.508.116,82	3.016.179,32
Tramo 3.º	3.016.179,32	6.031.853,23
Tramo 4.º	6.031.853,23	12.064.608,92
Tramo 5.º	12.064.608,92	24.129.217,74
Tramo 6.º	24.129.217,74	48.258.435,58
Tramo 7.º	48.258.435,58	96.516.871,16
Tramo 8.º	96.516.871,16	en adelante

Fuente: Véase nota al pie.

De acuerdo con lo señalado en los epígrafes citados el mínimo exento no debía ser inferior, en el año 2005, a 906.688 euros y los tramos de tarifa deberían ser incrementados en sus importes al menos en un 432,62 por 100.

2.2.5. Efecto confiscatorio de los tipos de gravamen⁹²

Los tipos de gravamen se establecieron en función de unos determinados rendimientos del capital de acuerdo con los tipos de interés y rentabilidad existentes en el momento en que el Legislador aprueba las tarifas.

A nadie se oculta como el descenso generalizado y con carácter permanente de los tipos de interés y en los rendimientos esperados para las rentas de capital no ha llevado a las autoridades tributarias españolas a ajustar la escala de tipos de gravamen a la nueva situación: resulta completamente confiscatorio enfrentar, en el año 2005, una rentabilidad estimada del 2,88 por 100 anual con un tipo marginal de gravamen del 2,50 por 100, transgrediendo totalmente al mandato constitucional de ausencia de confiscatoriedad.

En las mismas condiciones que las establecidas en el epígrafe anterior, y tal como señala el cuadro 6, "Tipos de gravamen aplicables por tramos de base liquidable ajustados al año 2005. Año de referencia 1977" el tipo marginal de gravamen no debiera exceder en ningún caso, en el año 2005, del 0,32 por 100 y ajustar, además, la escala de tipos de gravamen adecuadamente a la situación actual.

CUADRO 6

TIPOS DE GRAVAMEN APLICABLES POR TRAMOS DE BASE LIQUIDABLE AJUSTADOS AL AÑO 2005. AÑO DE REFERENCIA 1977
(porcentaje)

Tramo 1.º	0,03
Tramo 2.º	0,04
Tramo 3.º	0,06
Tramo 4.º	0,11
Tramo 5.º	0,16
Tramo 6.º	0,21
Tramo 7.º	0,27
Tramo 8.º	0,32

Fuente: Véase nota al pie.

⁹² ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: "Análisis evolutivo del comportamiento de elementos de cuantificación de la obligación tributaria en el impuesto sobre el patrimonio en España", *Crónica Tributaria*, Madrid, 2008. Pendiente de publicación.

2.2.6. *El Impuesto sobre el Patrimonio es un instrumento de injusticia fiscal*

En definitiva, el tributo no solo no ha contribuido a una mayor equidad del sistema fiscal sino que ha añadido asimétricamente elementos de progresividad distribuidos de manera casi aleatoria que están generando nuevas situaciones de injusticia en el reparto de los gastos públicos.

Podemos concluir, por tanto sin duda alguna, que, debido a que provoca tanto la inequidad horizontal como la vertical, acentúa injustamente la progresividad de los impuestos sobre la renta, somete a los contribuyentes a una abusiva progresividad en frío y los tipos de gravamen empleados resultan totalmente confiscatorios, el Impuesto sobre el Patrimonio es un instrumento al servicio de la injusticia fiscal.

2.3. **¿Es un instrumento para una más eficaz asignación de los recursos y una mejor utilización de los patrimonios?**

Honradamente, no podemos saber si el Impuesto sobre el Patrimonio ha desempeñado algún papel respecto a la reasignación del factor trabajo, por los efectos renta y sustitución, ya que la implantación del tributo en España coincide en el tiempo con la implementación de un Impuesto sobre la Renta altamente progresivo.

Respecto al factor capital, la composición del patrimonio de las personas físicas se ha ido modificándose a lo largo del periodo de vigencia del Impuesto, pero ¿qué incidencia ha tenido el Impuesto sobre el patrimonio en este cambio de estructura del patrimonio de las personas físicas? ¿En qué sentido ha servido el Impuesto sobre el Patrimonio para lograr una más eficaz utilización de los capitales? ¿En qué sentido ha servido el Tributo para organizar más eficientemente los mercados de capitales y los mercados de dinero?

Con la escasa generalidad y potencia recaudadora manifestada por el tributo, que solamente grava un bajo porcentaje de la riqueza nacional, y con los tipos efectivos que se aplican a los patrimonios mayores, probablemente el Impuesto sobre el Patrimonio no ha tenido ningún efecto de reasignación más eficaz de los recursos.

En todo caso, ha podido disminuir la competitividad de las inversiones y rentas en España frente a las establecidas y generadas en países que no tiene una tributación similar y provocar la deslocalización de activos financieros en terceros países, así como generar la aparición de entidades interpuestas y de manos muertas, y todo ello con el solo objeto de lograr la elusión del Tributo.

2.4. **¿Es una herramienta al servicio de una mejor redistribución de la renta y la riqueza?**

Comprobamos que por los métodos de valoración que favorecen las inversiones en bienes inmuebles frente a las inversiones en valores el Impuesto redistribuye más en la medida que un patrimonio es más dinámico, lo que puede acarrear consecuencias probablemente no deseables para la evolución de la economía del país al penalizar las inversiones más dinámicas.

Además, por el efecto de los límites a la cuota íntegra el tributo resulta regresivo en los niveles más altos de base imponible y a la vista de la evolución de los índices de concentración de Gini de la base imponible, que pasan de 0,569 en 1982 a 0,423 en 1994 —último del que existen datos publicados— que manifiestan una cierta tendencia a la concentración de la propiedad, el efecto redistribuidor del Impuesto ha debido ser más bien escaso.⁹³

No obstante, aunque probablemente el impuesto resulte inane en la redistribución general de los capitales esto no quiere decir que no tenga un efecto abiertamente confiscatorio del tributo

⁹³ Cfr. ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del impuesto sobre el patrimonio neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 369-372.

respecto a cada patrimonio concreto,⁹⁴ efecto que resulta potenciado por la acción combinada del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.5. ¿Sirve al resto de las figuras tributarias de nuestro sistema fiscal?

Difícilmente puede el Impuesto sobre el patrimonio realizar una eficiente colaboración en la gestión del resto de los tributos de nuestro sistema fiscal.

Por otro lado, si el Impuesto sobre el Patrimonio en la Comunidad de Madrid controla una de cada dieciséis declaraciones al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, tal como hemos visto, uno de cada diez euros de patrimonio bruto estimado resulta difícil de justificar que el tributo realiza labores censales y de ayuda a la gestión y administración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Podría prestar una cierta ayuda en la tarea de comprobación pero ha sido poco utilizado, quizá debido a la falta de coordinación de las diversas administraciones lo que ha provocado una gran ineficiencia en la colaboración del Impuesto sobre el Patrimonio en la administración y gestión de los demás Tributos.

2.6. Su escaso papel como instrumento recaudador

En fin, el Impuesto sobre el Patrimonio tiene una escasa potencia tributaria.

De acuerdo con los datos oficiales correspondientes al año 2005 el impuesto recauda, en términos porcentuales, una cifra que fluctúa entre el 0,26 y el 2,56 por 100 del conjunto de los ingresos de las Comunidades Autónomas.

No obstante lo anterior, el Impuesto tiene una característica fundamental, casi el 80 por 100 de lo recaudado por el Tributo, cuatro de cada cinco euros que el Impuestos recauda, procede de los contribuyentes cuya base imponible está entre los 300.000 y 6.000.000 euros.

Así, en el conjunto de España, en el año 2005, unos trescientos cuarenta mil contribuyentes colaboraron más especialmente a los gastos de las Administraciones públicas mientras que todo el resto no contribuyeron prácticamente nada o lo hicieron de manera proporcional o regresiva.

2.7. Un instrumento injusto, ineficaz y distorsionante

En definitiva, el Impuesto sobre el Patrimonio no ha cumplido con las funciones que le fueron encomendadas por el Legislador:

- No cumple un fiable papel censal; con su actual escala de tipos, genera un efecto confiscatorio⁹⁵;
- produce asimetrías evidentes en el campo de la equidad;
- induce a la deslocalización de activos financieros;

⁹⁴ Cfr. HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1988, pág. 369. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 9.ª ed., Tecnos, 1998, pág. 678.

⁹⁵ Cfr. AGULLÓ AGÜERO, A.: "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pág. 560. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad (dos problemas a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza)", Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, pág. 635. BOLLO AROCENA, M. C.: "La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación", *Memoria de la Sociedad Española de Derecho Financiero de 1989*, Madrid, 1991, págs. 209-210. GARCÍA DORADO, F.: "La difícil compatibilidad del impuesto mínimo sobre el patrimonio con la prohibición de confiscatoriedad", *Impuestos*, núm. 13, 2002, págs. 99-120.

- su papel en la redistribución y en la reasignación de recursos parece inapreciable;
- su contribución a la gestión y administración de otros tributos es irrelevante, y, por último,
- su capacidad recaudatoria resulta notablemente escasa.

En definitiva, nunca un tributo tan marginal, que recaudó tan poco, complicó tan innecesariamente nuestro sistema fiscal.

3. ALGUNAS REFLEXIONES PREVIAS Y UN ANÁLISIS FINAL

3.1. Algunas reflexiones previas

Hemos visto las circunstancias en las que se produjo la introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España; como una situación histórica irrepetible ayudó a que este gravamen tan poco frecuente apareciese el espectro fiscal español.

Dejando aparte la contribución a la toma de conciencia de los contribuyentes en el soporte de la carga fiscal, que indudablemente la Reforma de 1977 consiguió, los resultados de veinticinco años de vida de este Tributo son escasos y cuando menos discutibles.

No parece claro el papel que este Impuesto tiene en nuestro Sistema Fiscal ya que los cometidos de intervención en la asignación de recursos y de redistribución que en su día el Legislador le otorgó, además de no haberlos cumplido, chocan frontalmente con la filosofía económico fiscal del siglo veintiuno en el primer mundo: los tributos deben mostrar una exquisita neutralidad respecto al sistema económico; son los mercados los encargados de asignar eficientemente los recursos; y, en todo caso, corresponde al Gasto Social el papel redistribuidor.

De acuerdo con CLEMENTE CHECA, “a fuerza de habérsele ido encomendando funciones de la más diversa índole y del más variopinto contenido... se ha terminado por desnaturalizar absolutamente la naturaleza de este impuesto, y ello porque en buena medida algunas de las referidas funciones son total, o al menos, parcialmente incompatibles y contradictorias entre sí... provocando esta circunstancia en no pocas ocasiones la recíproca anulación de las mismas y, a la postre, que el Impuesto sobre el Patrimonio no cumpla satisfactoriamente ninguna de ellas”⁹⁶ es precisa una reforma del Impuesto sobre el Patrimonio. Ha llegado el momento de replantear el papel del Impuesto sobre el Patrimonio, no sólo para establecer pequeños retoques, como la reciente modificación del límite de la cuota íntegra,⁹⁷ sino una reforma profunda, hasta las últimas consecuencias, para decidir cuál sea su definitivo papel o incluso cuál sea su capacidad de poder coexistir con el resto de los tributos existentes dentro del Sistema Fiscal Español.

Tres alternativas se presentan –sin considerar que dejar al tributo en su actual configuración sea modo alguno una alternativa– a la hora de enfrentarse al papel que desempeña el Impuesto sobre el Patrimonio dentro del conjunto de las figuras tributarias que coexisten en el Sistema Fiscal español:

- Reformar el tributo reduciendo el número de contribuyentes pero ampliando su base imponible encaminándolo a un tributo de solidaridad para las grandes fortunas.
- Reformar el impuesto para orientarlo hacia un papel estrictamente censal.

⁹⁶ Cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid, 1996, págs 118-119.

⁹⁷ Cfr. Disposición Final Cuarta de la Ley 42/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial desimpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

— Prescindir definitivamente de un instrumento de esta naturaleza en nuestro Sistema Fiscal.

La primera alternativa es la reforma del tributo para reorientarlo hacia un impuesto sobre las grandes fortunas.

Siempre ha resultado atractiva la posición de Francia, una posición muy “francesa”, al constituir un tributo de solidaridad especialmente orientado a que los grandes patrimonios, además de contribuir como el resto de los ciudadanos ordinarios, sufragan una cuota adicional de los gastos públicos.

Esta posición fue defendida en su día por algunos de los legisladores de la oposición cuando se tramitaba en las Cortes el Proyecto de Ley que dio por resultado el Impuesto sobre el Patrimonio de la Ley 19/1991.

Así, el Diputado y profesor LASUÉN SANCHO afirmaba que sería conveniente transformar el Impuesto sobre el Patrimonio en “un Impuesto sobre las grandes fortunas tipo francés... porque queremos crear un país de clase media, queremos proteger la creación de esa clase media e impedir que esa clase media tienda a convertirse en una oligarquía negativa”⁹⁸ y también el Senador FERRER I ROCA, del Grupo Catalán del Senado que manifiesta tímidamente que “nuestro Grupo considera que la principal finalidad debe ser complemento y control... pudiendo incluso suprimirse y reconvertirse en un impuesto sobre determinados niveles patrimoniales”⁹⁹. Quizá estas manifestaciones pretendían mitigar el “daño” del tributo y trasladarlo hacia un impuesto altamente redistributivo.

De alguna manera el Impuesto sobre el Patrimonio en España se conduce suavemente hacia esa dirección por la vía de la exención de los elementos patrimoniales más comunes en los patrimonios de los españoles como la primera vivienda, la exención de los bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales así como determinadas participaciones en los fondos propios de entidades y por la vía de modificar a la baja el límite de la cuota íntegra.

No obstante, pertenecer al reducido grupo de contribuyentes “ricos oficiales” puede tener sus atractivos. Pertenecer al exclusivo club de “Contribuyentes de *l'Impôt de Solidarité sur la Fortune*”, unos trescientos mil contribuyentes en toda Francia, puede tener algún interés de tipo social (sobre todo los habitantes de los pequeños núcleos que pueden comprobar cada año si ha crecido o no el número de socios del “club” y hacer cábalas sobre la identidad de los mismos) pero, al parecer, ninguno para el Ministerio de Economía, Finanzas e Industria de Francia.¹⁰⁰

En España la transformación explícita del tributo resultaría sencilla, bastaría con declarar exento un mínimo patrimonial suficientemente deflactado hasta situarlo de acuerdo con los señalado anteriormente en una cifra del orden de los 900.000 euros; deflactar convenientemente los tramos de la tarifa; y, finalmente, establecer una escala de tipos adecuada a la rentabilidad esperada para las inversiones de capital llegando a un tipo máximo de la tarifa no superior al 0,54 por 100, tipo más acorde con los que existen en los pocos países europeos que todavía mantienen este tipo de figura tributaria.

No obstante, este tributo peligrosamente confiscatorio aplicado en el caso del modelo español pasaría a convertirse en un tributo generador de nuevas situaciones de inequidad ya que, solamente afectaría a quienes por inadvertencia, falta de orientación o porque no les quedase otro remedio, declarasen algún tipo de patrimonio susceptible de ser gravado.

En el segundo sentido se manifiesta el profesor LAGARES cuando dentro del marco de una necesaria reforma fiscal de carácter global, para todo el Sistema Fiscal español, propuso la reforma del tributo.¹⁰¹

⁹⁸ Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 94, pág. 4644.

⁹⁹ Cfr. *Diario de Sesiones del Senado*, núm. 68, pág. 3776.

¹⁰⁰ ERIC ENGLE en su artículo “L'impôt sur les Grandes Fortunes en France”, publicado en el sitio web www.lexnet.bravepages.com en el año 2003 aporta la siguiente información: “le rendement de l'ISF est très faible. En fait, les coûts d'administration de l'ISF sont plus grands que le rendement. En 1993 les coûts d'administration étaient de 42 millions de francs, pour un rendement de 5 millions de francs, ou ,3% du total des recettes de l'État. Moins d'un foyer fiscal sur cent est assujéti par cet impôt ». Resultaría conveniente conocer el coste de gestión en España.

¹⁰¹ Cfr. LAGARES CALVO, M.: “Una reforma a fondo del Sistema Fiscal español”, *I Asamblea anual de la Asociación Española de Economía Pública*, Madrid, 1996. págs. 30-32.



Las directrices marcadas en la propuesta general del profesor Lagares a nadie se le oculta que resultaron determinantes en las reformas de carácter fiscal emprendidas por la Administración popular.

Respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, el profesor LAGARES se inclina porque la reforma del tributo “debería orientarse a conseguir que este tributo jugase un papel más importante como elemento de control de rentas”¹⁰² mediante un difícil sistema, pues exigiría la llevanza de un sistema contable que permitiese elaborar un balance patrimonial anual de cada contribuyente, para el control de las variaciones del neto patrimonial.

En esta línea se manifiesta, entre otros autores, el profesor ALONSO GONZÁLEZ para quien este tributo debe, como función fundamental, “llevar a cabo un control efectivo de la renta”¹⁰³.

Respecto al modo de configurar este nuevo tributo sobre el patrimonio el profesor LAGARES se inclina a señalar que el Impuesto sobre el Patrimonio debería estar definitivamente orientado al control frente a la recaudación: “este impuesto debería linealizarse, reduciéndose a uno solo o a muy pocos los tramos de tarifa, aplicándose una generosa deducción en la base... en todo caso, se debería evitar una elevación de los límites actuales de exigencia de declaraciones, incluso aunque la cuota resultase nula, para que el impuesto cumpliera efectivamente su papel de instrumento de control de la renta para el mayor número posible de contribuyentes.”¹⁰⁴

El profesor ALONSO GONZÁLEZ es partidario de configurarlo como una declaración obligatoria meramente formal, anexada a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con un tipo “cero” y por tanto con una cuota inexistente.

Esta fue una de las líneas de trabajo¹⁰⁵ de la Comisión para el Estudio y propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 1998, respecto a la posibilidad de establecer una declaración patrimonial complementaria a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La reforma del tributo para convertirlo en un instrumento puramente censal al servicio del Sistema Fiscal pasa por el cumplimiento de los tres principios anteriormente enumerados: generalidad, universalidad y actualización constante del valor del patrimonio.

La propuesta del profesor LAGARES no profundiza suficientemente en el carácter censal del Impuesto sobre el Patrimonio ya que, no incrementa la generalidad del tributo, salvo con la eliminación de límite alguno a la obligación de declarar y que declaren en el tributo los cuarenta y tantos millones de españoles; no incrementa la universalidad de los patrimonios gravados, ya que no extiende la base imponible del tributo a todos los elementos patrimoniales no exentos existentes por no incrementar la generalidad; y, con el establecimiento del valor histórico y el sistema de incrementos anuales del neto patrimonial, podrá controlar la renta del año pero estarán siempre resultando beneficiados los que obtuvieron su riqueza con anterioridad: el mismo piso no tributará de la misma manera dependiendo de que su titular lo haya adquirido este año o hace cinco lustros.

Para que el Impuesto tuviera un efectivo carácter censal debiera tener la más total y absoluta generalidad de tal manera que la declaración patrimonial fuese exigida a todos los españoles titulares de algún elemento patrimonial tanto si fuere un bien, como un derecho, como una deuda. Indudablemente, para su mayor eficacia debería ser una obligación puramente censal de los ciudadanos que no generase cuota alguna a favor de la Hacienda Pública.

No obstante, en la actualidad las posibilidades y medios de conocer el patrimonio de los españoles con que cuentan las Administraciones fiscales quizá pudieran evitar la necesidad de gene-

¹⁰² Cfr. LAGARES CALVO, M.: “Una reforma a fondo del Sistema Fiscal español”, *I Asamblea anual de la Asociación Española de Economía Pública*, Madrid, 1996. pág. 31.

¹⁰³ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 25.

¹⁰⁴ Cfr. LAGARES CALVO, M.: “Una reforma a fondo del Sistema Fiscal español”, *I Asamblea anual de la Asociación Española de Economía Pública*, Madrid, 1996. pág. 31.

¹⁰⁵ Cfr. Informe de 13 de febrero de 1998 de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, págs. 190 y 191.

rar obligaciones enormemente gravosas para la propia Administración con gastos de gestión, control, establecimiento de multas y sanciones respecto de millones de declaraciones anuales e igualmente gravosas también para los ciudadanos.

Realmente, pensamos que esta función censal se puede realizar utilizando debidamente y con los medios del siglo XXI los elementos existentes en los diversos registros de la propiedad, en los registros existentes en el Banco de España respecto a la titularidad de las operaciones financieras e inversiones mobiliarias y demás censos e inventarios existentes sin necesidad de incrementar las obligaciones formales de los ciudadanos estableciendo declaraciones impropias de una sociedad de la información en la que nos movemos.

Definitivamente, sólo resulta razonable la tercera posibilidad. Está en la línea de la actuación de las Administraciones fiscales de nuestros socios europeos. En el último decenio en Austria (1993), en Dinamarca (1995), en Alemania (1997) y en los Países Bajos (2001), en Finlandia y Luxemburgo (2006) y en Suecia (2007) el Impuesto ha sido abolido o, en el caso de Alemania, suspendido. Un tributo de esta naturaleza solamente existe ya en España y en Francia. ¿Cuál ha sido la causa de la abolición o de la suspensión del tributo?

En la República de Austria, se enmarca la abolición del Impuesto sobre el Patrimonio en el final de una larga etapa de gobiernos socialistas y en la reforma fiscal –que se incluye en el conjunto de medidas necesarias para modernizar el país– que emprende la nueva Administración conservadora. La Reforma Fiscal del año 1993 produce la abolición del tributo por ser considerado por el *Bundesministerium für Finanzen* un impuesto de marcado matiz socialdemócrata no compatible con la neutralidad necesaria de un sistema fiscal en una economía de mercado.

En Dinamarca, las razones de la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio son de carácter eminentemente político. En el año 1995, durante las negociaciones del Presupuesto del Estado para el año 1996, el Gobierno liderado por los socialdemócratas aceptó la exigencia del Partido Conservador de que se aboliera el Impuesto sobre el Patrimonio para conseguir que dicho partido diera su respaldo al Presupuesto. Qué duda cabe que el Partido Conservador adujo las razones que –como se han expuesto en este trabajo– se suscitan entre los hacendistas sobre la inconveniencia de la existencia de un tributo de esta naturaleza en el Sistema Fiscal, sin embargo la derogación sólo se consiguió como consecuencia de una necesidad estrictamente política.

En Alemania, el Tribunal Constitucional, en su sentencia de 22 de junio de 1995, determinó que las normas de valoración de bienes recogidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio –*Vermögensteuergesetz*, de 14 de noviembre de 1990– eran abiertamente inconstitucionales porque conducían a una desigualdad de trato entre los contribuyentes según el tipo de bienes que poseyeran. En concreto, entendió el tribunal que los poseedores de bienes inmuebles disfrutaban de un trato privilegiado, por las normas de valoración objetiva de este tipo de bienes, frente a los poseedores de bienes valorados a precio de mercado.

El Tribunal Constitucional no abolió la Ley, sino que dio un plazo al Legislador hasta el 1 de enero de 1997 para que corrigiera las deficiencias de la norma.

Por entonces gobernaba la coalición CDU/CSU, con minoría en el *Bundesrat*. La oposición socialdemócrata bloqueó los intentos de reforma de la Ley y transcurrió el plazo otorgado por el Tribunal Constitucional sin que se alcanzara un acuerdo.

La Ley quedó suspendida y la Hacienda alemana no pudo exigir el pago del impuesto por devengos posteriores al 1 de enero de 1977. Los socialdemócratas, en dos campañas electorales, han debatido la posibilidad de reactivar el tributo, pero en la práctica no parece probable que suceda. La sentencia del Tribunal Constitucional fue un alivio para todos los alemanes.

En los Países Bajos, la reforma fiscal emprendida en el año 2000 condujo a una profunda reforma de la tributación de las personas físicas. La idea central de la reforma era reducir el peso de la tributación sobre los salarios para trasladarla hacia la imposición indirecta y a lo nuevos impuestos “verdes”. Por ello, con la promulgación de la Ley de 14 de diciembre de 2000, del nuevo Impuesto



sobre la Renta, quedó abolido el *Vermogensbelasting* o impuesto sobre el patrimonio para no gravar dos veces la renta rentada, en su manifestación y en su origen. De esta forma las rentas rentadas tributan, en los Países Bajos, una sola vez y no como sucede en España que tributan una vez en renta y –si así lo determinan las legislaciones forales o autonómicas, de las exenciones, de las reglas de valoración, de los límites, de las bonificaciones y de las deducciones– otra vez en la fuente, a través del Impuesto sobre el Patrimonio.

Finalmente, el debate generado en los Países Bajos ha tenido también su fruto en Finlandia, el Gran Ducado de Luxemburgo y en Suecia.

3.2. Situación actual

Pero, ¿ha evolucionado la postura de los grupos políticos –casi unánimes respecto a la importancia de este impuesto en el año 1991– respecto a su presencia en el actual mapa de nuestro sistema tributario?

Efectivamente, en los últimos años todos los partidos políticos se han mostrado sensibles a la necesidad de una reforma en profundidad del tributo.

Si recorremos los programas electorales de los principales partidos políticos del arco parlamentario español podemos observar como, ante las Elecciones Generales del año 2004 el Partido Socialista Obrero Español, entonces en la oposición, se plantea en su Programa Electoral que “este impuesto –el Impuesto sobre el Patrimonio– está cedido a las Comunidades Autónomas, por lo que se promoverá, de forma consensuada, una reforma con los siguientes objetivos: eliminar la tributación para los patrimonios medios y bajos y fomentar el ahorro y la inversión” y propone como ejes para su reforma: “Elevación del mínimo exento actual, hasta conseguir que los patrimonios medios y bajos (entorno al 85 por 100 de los contribuyentes que hoy pagan este impuesto) queden exentos; para fomentar el ahorro y favorecer la igualdad de oportunidades y, por tanto la equidad, el mínimo exento será una función creciente de la edad. Es decir, a mayor edad mayor será el mínimo exento; simplificación del impuesto, con el establecimiento de un tipo único, que guardará consonancia con una rentabilidad real razonable del patrimonio y con el tipo máximo del IRPF”.¹⁰⁶

Ante la misma convocatoria del año 2004, al Partido Popular, entonces en el poder, es más cauto y establece: “Promoveremos la modernización del Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con las actuales características de nuestro sistema fiscal.”¹⁰⁷

Por su parte, CIU, en el año 2004 propone una reforma parcial del Impuesto sobre el patrimonio y promete promover “una reforma del Impuesto con el objeto de eximir de tributación a la vivienda habitual y redefinir la escala, el tipo y los mínimos exentos del Impuesto”.¹⁰⁸

La VIII Legislatura (2004-2008) transcurrió sin que la mayoría parlamentaria se planteara acción alguna respecto al tributo. Pero además, el PSOE, a pesar de haber incluido en su programa electoral la reforma del impuesto, no apoyó las iniciativas propuestas por otros grupos parlamentarios.

Efectivamente, con fecha 12 de mayo de 2005 el Partido Popular, de acuerdo con su promesa electoral, a través de su Grupo Popular del Senado presenta una Proposición de Ley que denomina “De modernización del Impuesto sobre el Patrimonio”.¹⁰⁹

En términos generales la Proposición de Ley que plantea el Grupo Popular se hace eco de las consideraciones que viene realizan tanto la doctrina como todos los sectores afectados por el

¹⁰⁶ Cfr. Programa Electoral del PSOE. 2004. Propuesta de reforma fiscal. Pág. 115.

¹⁰⁷ Cfr. Programa Electoral del PP. 2004. Menos Impuestos y más prosperidad. Nuestras propuestas. Modernización tributaria. Página 38.

¹⁰⁸ Cfr. Programa Electoral de Convergència i Unió. Elecciones a cortes generales 2004. Pág. 185.

¹⁰⁹ Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005. Págs. 1-3.

tributo durante los años anteriores y en este sentido señala como el tributo ha quedado completamente desfasado y necesita una reforma en profundidad. Así, la Exposición de Motivos Proposición de Ley se señala que “aun cuando ha sido un impuesto que ha tenido sucesivas reformas, muchas son las voces que se han alzado solicitando su modernización y actualización, cuando no la supresión del mismo por injusto”.¹¹⁰

Los términos de la “modernización” propuesta por el Partido Popular fueron:

1. Incremento hasta 300.50605 euros de la exención por la vivienda habitual del contribuyente.¹¹¹
2. Incremento hasta 150.253,02 euros del mínimo exento.¹¹²
3. Modificación de la tarifa, estableciendo seis tramos, incrementando la extensión de los mismos y reduciendo la escala de tipos con un tipo marginal del 1,50 por 100.¹¹³
4. Reducción del límite conjunto de la cuota íntegra al 51 por 100 de la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.¹¹⁴
5. Supresión de tope para la reducción de la cuota íntegra en el Impuesto sobre el Patrimonio.¹¹⁵
6. Mejora del tratamiento fiscal de los patrimonios radicados en Ceuta y Melilla.¹¹⁶

El trámite del Senado concluye en la Sesión del Pleno celebrada el martes día 28 de junio de 2005 con la toma en consideración de la Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio con los votos favorables del Grupo Popular, del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i Unió y del Grupo Parlamentario de Senadores Nacionalistas Vascos y los votos en contra del Grupo Parlamentario Socialista, del Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés y del Grupo Parlamentario Mixto.¹¹⁷

¹¹⁰ Cfr. Exposición de motivos. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹¹ Cfr. Artículo Único, Primero. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹² Cfr. Artículo Único, Segundo. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹³ Nueva escala propuesta:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	601.012,10	0,3
601.012,10	1.803,04	601.012,10	0,5
1.202.024,20	4.808,10	1.202.024,20	0,7
2.404.048,40	13.222,27	2.404.048,40	0,9
4.808.096,80	34.858,71	4.808.096,80	1,2
9.616.193,60	92.555,87	En adelante	1,5

Fuente: Artículo Único, Tercero. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹⁴ Cfr. Artículo Único, Cuarto. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹⁵ Cfr. Artículo Único, Cuarto. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹⁶ Cfr. Artículo Único, Quinto. Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Senado. VIII Legislatura. Serie III A. Proposiciones de Ley del Senado. Núm. 24 (a) de 12 de mayo de 2005.

¹¹⁷ Cfr. Cortes Generales. *Diario de Sesiones del Senado*. VIII Legislatura. Núm. 48 de 28 de junio de 2005. Págs. 2564 y ss.



Finalmente, el trámite parlamentario de esta iniciativa legislativa finalizó parlamentaria el día 3 de noviembre de ese mismo año al aprobar el Pleno del Congreso de los Diputados una enmienda de devolución presentada por el Grupo Socialista, y apoyada por los grupos de la izquierda parlamentaria, a pesar de que la iniciativa de reforma propuesta por el Senado recogía en buena medida la promesa electoral del propio Partido Socialista Obrero Español.¹¹⁸

Solamente con la llegada de nuevos compromisos electorales los partidos políticos manifestaron algún interés por el tributo; aunque esta vez de manera mucho más expeditiva.

Así, el Programa Electoral del Partido Popular para las Elecciones Autonómicas en la Comunidad de Madrid en el año 2007 declara que se establecerá “una bonificación del 99 por 100 la parte de la cuota correspondiente al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en el Impuesto de Patrimonio” y se duplicará “el mínimo exento (de los 150.000 euros actuales hasta 300.000 euros) a cada titular de vivienda habitual, mediante la deducción de la cuota en el Impuesto de Patrimonio”.¹¹⁹

Y, el Programa Electoral del Partido Socialista Obrero Español para las Elecciones Generales del año 2008 señalará: “En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, creemos también que se ha quedado obsoleto. El Impuesto del Patrimonio se creó en 1977 con carácter extraordinario y, en principio, transitorio, pero ha durado más de 30 años hoy es un impuesto que grava esencialmente el ahorro de las familias de rentas medias. Los tipos que se aplican, que llegan hasta el 2,5 por 100 del patrimonio de las personas, son los más altos del mundo, y además el tributo tiene falta de equidad horizontal y vertical. Por ello, los socialistas, eliminaremos el Impuesto sobre el Patrimonio durante la próxima legislatura y convergeremos con el resto de los países europeos en esta materia, donde sólo dos de los 27 miembros de la UE mantienen esta figura impositiva.”¹²⁰

Y esta vez el día 5 de septiembre de 2008, pasadas pocos meses desde la constitución del nuevo gobierno, comienza su andadura parlamentaria un Proyecto de Ley que, al parecer, va a suprimir el gravamen de este tributo.¹²¹ Esta vez a iniciativa del Partido Socialista Obrero Español.

El ejecutivo plantea –reproduciendo algunos de los argumentos que mantuvieron sin éxito el PP, CIU y el PNV en el año 2005– en el Preámbulo del Proyecto de Ley que:

1. Se ha modificado el entorno económico internacional.¹²²
2. El tributo en su configuración actual no cumple las funciones para las que fue establecido.¹²³
3. El gravamen debe ser eliminado.¹²⁴

¹¹⁸ Cfr. Cortes Generales. *Diario de sesiones del Congreso de los Diputados*. Pleno y Diputación Permanente. VIII Legislatura. Núm. 126. 3 de noviembre de 2005. Págs. 6325 y ss.

¹¹⁹ Cfr. Programa Electoral del PP. Elecciones Autonómicas para la Comunidad de Madrid. 2007. Propuestas para la libertad y el progreso. Pág. 6.

¹²⁰ Cfr. Programa Electoral del PSOE. Elecciones Generales. 2008. Pág. 107.

¹²¹ Cfr. Proyecto de Ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Págs. 1-29.

¹²² “Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las transformaciones... del entorno económico internacional..., han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.” Cfr. Preámbulo del citado Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 4.

¹²³ “Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, las... modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.” Cfr. Preámbulo del citado Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 4.

¹²⁴ “En el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real como para la obligación personal de contribuir.” Cfr. Preámbulo del citado Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 4.

4. Para ello, se modifican determinados artículos de la Ley 19/1991.¹²⁵

Así, el Proyecto de Ley sustituye el texto del artículo 33 de la Ley 19/1991¹²⁶ por un nuevo texto¹²⁷ que supone la bonificación del 100 por cien de la cuota íntegra.

Además, se derogan algunos artículos de la Ley 19/1991 como el artículo 6, que regula el papel de los representantes de los sujetos pasivos no residentes en España; el artículo 36, que establece la obligación de presentar declaración, practicar la autoliquidación y efectuar el pago de la cuota; el artículo 37, que establece quienes son los obligados a presentar declaración; el artículo 38, que regula los procedimientos y plazos de presentación de declaraciones y autoliquidaciones; y, finalmente, la disposición transitoria que determina el plazo primero para que los sujetos pasivos no residentes designen y pongan en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado del representante a que se refiere el artículo 6 de la Ley.¹²⁸

3.3. Un comentario final

El Proyecto de Ley que presenta el Gobierno a las Cortes articula una solución provisional y deficiente a los problemas que el tributo plantea.

Se trata de una solución de carácter provisional –que no cumple la promesa electoral del partido en el gobierno: se prometió “eliminar el impuesto”¹²⁹ y realmente se produce la “eliminación del gravamen derivado del impuesto”¹³⁰– ya que, el establecimiento de una deducción del 100 por cien de la cuota íntegra no supone la derogación del tributo, sino solamente la desactivación temporal y reversible de los efectos recaudatorios del mismo.

Por otra parte, el texto presentado a Cortes resulta excesivamente simple y deficiente en su planteamiento técnico. A saber, ¿la derogación de los artículos que enuncian la obligación de presentar declaración, autoliquidación y pago de la cuota supone que realmente no exista obligación de declarar?

A mi juicio sigue vigente un impuesto que establece un hecho imponible, un sujeto pasivo, un método de cálculo de las bases imponible y liquidable, una tarifa, un método de cálculo de la cuota y una reducción de la misma hasta dejarla en cuota cero: no queda nada claro que a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley no haya que cumplir con las obligaciones formales del tributo.

¹²⁵ “En consecuencia, el precepto que modifica determinados artículos de la Ley 19/1991, al igual que la derogación que afecta a otras disposiciones de dicha Ley, tiene por objeto eliminar el gravamen por este impuesto, sin necesidad de modificar al mismo tiempo la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, puesto que cualquier modificación de esta Ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.” *Cfr.* Preámbulo del citado Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 4.

¹²⁶ “Artículo 33. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla. 1. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible, figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por 100 la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos. La anterior bonificación, no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas. 2. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.” *Cfr.* Artículo 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio.

¹²⁷ “Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra. Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por 100, a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.” *Cfr.* Artículo 3.º, 1 del Proyecto de Ley citado. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 14.

¹²⁸ *Cfr.* Artículo 3.º, 2 del mismo Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 14.

¹²⁹ *Cfr.* Programa Electoral del PSOE. Elecciones Generales. 2008. Pág. 107.

¹³⁰ *Cfr.* Preámbulo del citado Proyecto de Ley. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. IX Legislatura. Serie AB: Proyectos de Ley. Núm. 8-1. Pág. 4.

Si la intención del Ejecutivo fuere proponer un gravamen, en la práctica, “tipo cero”, de carácter censal, la reforma adolece de graves deficiencias ya que, como decía anteriormente, para que el impuesto tuviere un efectivo carácter censal debiera tener la más total y absoluta generalidad; y, además, las posibilidades y medios de conocer el patrimonio de los españoles con que cuentan en la actualidad las Administraciones fiscales podría evitar la necesidad de generar obligaciones enormemente gravosas para la propia Administración y para los ciudadanos para, finalmente, no recaudar nada por la obligación material principal del tributo.

Si la intención del Ejecutivo fuere derogar el tributo, ¡hágase!

Finalmente, si se mantiene el cuerpo de la Ley 19/1991 porque en el se establecen criterios de valoración empleados por otras normas tributarias, podía ser el momento de establecer de una vez por todas en nuestro sistema fiscal unos criterios de valoración únicos y de aplicación general.

Sé que concluyo este trabajo planteando un reto pero, en palabras de FRIEDRICH AUGUST VON HAYEK¹³¹: “La sociedad sólo puede subsistir si por algún proceso de selección surgen normas capaces de inducir a los individuos a comportarse según esquemas compatibles con la convivencia social” y más adelante “De pocas cosas puede estar tan persuadido el estudioso de las instituciones sociales, como del hecho de que en realidad lo que determina el esquema social no son los objetivos a corto plazo, sino las preconcebidas ideas de tipo general, bajo cuyo influjo se acostumbra a decidir las cuestiones de carácter coyuntural.”

¹³¹ Cfr. HAYEK, F. A.: *Derecho, legislación y libertad*, Unión Editorial, Madrid, 2000.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: *Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid 1990.
- *Fiscal Policy for Economic Growth in Latin America*, OEA-BID-CEPAL, Baltimore, 1965.
- *Medidas Fiscales Urgentes*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- *Memorandum sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, marzo, 1977.
- *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982.
- ALCALDE INCHAUSTI, J. y ALCALDE GUINDO, P.: *Balance Económico Regional. (Autonomías y provincias) Años 2000 a 2004*, Gabinete de Estadística Regional de la Fundación de cajas de Ahorro Confederadas (Funcas). Madrid, 2005.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.
- Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, núm. A-033-01.
- Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, núm. A-005-I.
- Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 46.
- BOLLO AROCENA, M. C.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, *Memoria de la Sociedad Española de Derecho Financiero de 1989*, Madrid, 1991.
- BREÑA CRUZ, F. A.: *Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario I*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 2000.
- CAYÓN GALIARDO, A. y AA. VV.: *Los Impuestos en España*, Aranzadi, 4.ª ed., 1999.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid, 1996.
- Constitución Española de 1978*.
- CORDÓN EZQUERRO, T. y AA. VV.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales y Escuela de Hacienda Pública, Tomo II, Madrid, 1995.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 6.
- Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 94.
- Diario de Sesiones del Senado*, núm. 12.
- Diario de Sesiones del Senado*, núm. 68.

- Dictamen de la Comisión de Economía y hacienda del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm.19.
- Dictamen sobre el Proyecto de Ley sobre transformación del Impuesto de Consumos, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 358-2.
- DUE, J. F.: *Net Worth Taxation. Public Finance*, vol. XV, La Haya, 1960.
- ENCISO DE YZAGUIRRE, V.: *Análisis dinámico, comparativo y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- "Análisis evolutivo del comportamiento de elementos de cuantificación de la obligación tributaria en el impuesto sobre el patrimonio en España", *Crónica Tributaria*, Madrid, 2008. Pendiente de publicación.
- "El comportamiento paradójico de la recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio", *Crónica Tributaria*, núm. 120, Madrid, 2006.
- ENGLE, E.: "L'impôt sur les Grandes Fortunes en France", *www.lexnet.bravepages.com*, 2003.
- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, *Boletín Oficial de las Cortes*, Congreso de los Diputados, núm. 4.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Madrid, 1987.
- GARCÍA DORADO, F.: "La difícil compatibilidad del impuesto mínimo sobre el patrimonio con la prohibición de confiscatoriedad", *Impuestos*, núm. 13, 2002.
- HANSEN, B.: *Impôts sur la fortune*, Institut International des Finances Publiques, Zurich, 1962.
- HAYEK, F. A.: *Derecho, legislación y libertad*, Unión Editorial, Madrid, 2000.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1988.
- Informe sobre el Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.
- Impuesto sobre el Patrimonio, Estadísticas Tributarias, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, *www.aeat.es*, 2008.
- JARACH, D.: *Impuesto sobre el Patrimonio y las Sucesiones y Donaciones*, OEA-BID-CEPAL, Washington, D. C., 1964.
- KALDOR, N.: *An expenditure Tax*, George Allen & Unwin, Ltd. Londres 1955.
- *Indian Tax Reform*, Departamento de Asuntos Económicos, Nueva Delhi 1956.
- LAGARES CALVO, M.: Discurso en la entrega al profesor FUENTES QUINTANA de la distinción de Colegado de Honor del Ilustre Colegio de Economistas de Madrid, Madrid, 2002.
- *Hacienda Pública I*, UNED, Madrid, 1976.
- "Un compromiso marcado por la esperanza política y la amenaza económica", *Diario El Mundo*, 25 de octubre de 2002.
- "Una reforma a fondo del Sistema Fiscal español", *I Asamblea Anual de la Asociación Española de Economía Pública*, Madrid, 1996.
- LAGARES CALVO, M. y AA. VV.: *Impuesto sobre el Patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1972.
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba el Concierto Económico y sus posteriores modificaciones.

- Ley 19/1998, de 15 de junio, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra
- Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con estatuto de Autonomía.
- Ley 42/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 9.ª edición, Tecnos, 1998.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad (dos problemas a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza)”, Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988.
- Memoria de la Administración Tributaria. 2006*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, Madrid, 2006.
- Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, 1978, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, Legajo 1.714-8.
- Memoria Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 1.069 - único.
- MINISTÈRE DE L’ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L’INDUSTRIE, www.finances.gouv.fr y www.impots.gouv.fr.
- NAREDO, J. M. y CARPINTERO, O.: *El Balance Nacional de la Economía Española. 1984-2000*, FUN-CAS, Madrid, 2002.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. y AA. VV.: *Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984.
- Proyecto de Ley estableciendo una contribución general sobre el patrimonio, Archivo del Congreso de los Diputados, Serie General, legajo 425-3.
- RAMALLO MASSANET, J.: “Reforma Tributaria y Constitución”, Conferencia Inaugural del *XIX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, en AA. VV.: *Fiscalidad en España tras la Reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid 1993.
- Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- SANDFORD, C.: “Capital Taxes: Past, Present and Future”, *Lloyds Bank Review*, 1983.
- *Taxing Personal Wealth*, Allen and Unwin, Londres, 1971.
- Sistema Europeo de Cuentas. SEC 1995, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, CECA-CEE-CEEA, Bruselas * Luxemburgo, 1996.
- TANABE, N.: *Imposición sobre el patrimonio neto*, I. M. F. Staff Papers, marzo 1967.
- UNIÓN EUROPEA: COM 2001, 260.
- VIVKREY, W.: *Report on Japanese Taxation by the Souph Mission*, Tokio, 1949.
- WHEATCROFT, G. S. A.: “Problemas Administrativos de un Impuesto Patrimonial”, *British Tax Review*, Londres, 1963.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.