



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: ¿MANTENIMIENTO O SUPRESIÓN?

Alumno: María del Mar Barroso Carmona

Mayo, 2016

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
ABSTRACT	5
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	9
3. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	13
3.1. CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	13
3.2. LA “SUPRESIÓN” DEL IMPUESTO	15
3.3. RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO.....	18
3.3.1 Medidas Autonómicas aprobadas en Andalucía.	21
3.4. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO.....	22
4. ASPECTOS BÁSICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	24
4.1 CONCEPTO, NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS	24
4.2. HECHO IMPONIBLE.....	24
4.3 EXENCIONES	24
4.4. SUJETO PASIVO	25
4.5. BASE IMPONIBLE	26
4.5.1. Bienes Inmuebles	27
4.5.2. Actividades Empresariales y Profesionales.	27
4.5.3. Depósitos bancarios.	27
4.5.4. Valores cotizados en mercados organizados.....	28
4.5.6. Seguros de vida y rentas temporales y vitalicias.	28
4.5.7. Pieles, joyas, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades.....	29
4.5.8. Derechos reales y concesiones administrativas.	29
4.5.9. Propiedad intelectual e industrial.....	29

4.5.10. Demás bienes y derechos de contenido económico.....	29
4.5.11. Cargas y deudas.	29
4.6. BASE LIQUIDABLE.....	30
4.7. DEUDA TRIBUTARIA	30
5. IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN LA UNIÓN EUROPA	32
5.1. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE. COMPARATIVA CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA.	34
5. DEFENSORES Y DETRACTORES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.	39
5.1 ARGUMENTOS A FAVOR DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL.	39
5.2. ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL	46
6. CONCLUSIONES.....	54
BIBLIOGRAFÍA.....	56

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Tarifa Andalucía Impuesto sobre el Patrimonio	22
Tabla 2: Tarifa Estatal del Impuesto sobre el Patrimonio.....	31
Tabla 3: El Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión Europea.....	33
Tabla 4: Tarifa del ISF francés.....	36

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Nº de declarantes IP y ISF 2011-2012.....	37
Gráfico 2: Recaudación IP y ISF 2012	38

RESUMEN

Desde su creación en el año 1977, el Impuesto sobre el Patrimonio ha pasado por numerosas vicisitudes, incluso fue suprimido en el año 2008 para tres años más tarde, con efectos 1 de enero de 2011 ser reestablecido con carácter temporal para los periodos impositivos 2011 y 2012. Además, la presencia de este tributo en Europa se encuentra en acusado retroceso, ya que, en la actualidad, de los veintisiete países que conforman la Unión Europea, este impuesto solamente está vigente en Francia y en España. Por tanto, no es de extrañar que, actualmente, la imposición personal sobre la riqueza atraviese, en España, un momento crítico.

Por ello, el presente trabajo tiene como finalidad reflexionar sobre la evolución que ha experimentado el Impuesto sobre el Patrimonio a lo largo del tiempo. Para ello, se analizará su trayectoria desde su creación hasta la actualidad. También se abordará la existencia o no del mismo en el resto de países de la Unión Europea, realizando una comparación de los aspectos más esenciales con su homólogo impuesto francés, el Impôt de solidarité sur la fortune.

Por otra parte, se analizarán además, las distintas doctrinas científicas que tradicionalmente se han divulgado sobre la conveniencia o no del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país. Para ello, se separará por un lado, aquellos investigadores que defienden su mantenimiento, y por otro lado, aquellos investigadores que se muestran en contra y proclaman su supresión, poniendo de manifiesto en ambos casos, los principales argumentos o razones que exponen al respecto.

Finalmente, se ofrece una amplia reflexión acerca de la necesidad de mantener vigente el Impuesto sobre el Patrimonio en el sistema tributario español, siempre y cuando, se lleven a cabo una serie de reformas que aseguren una distribución equitativa de la riqueza, a través de la imposición patrimonial.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre el Patrimonio, capacidad económica, mantenimiento, supresión, restablecimiento.

ABSTRACT

From its creation in 1997, the General Property Tax has passed for numerous vicissitudes; even, it was abolished in 2008 for three years, until it was re-established with effects on 1st January 2011 with a temporary character for the 2011 and 2012 tax years. Furthermore, the presence of this tribute in Europe has experienced a sharp decline, owing to the fact that this tax is just applicable in France and Spain of the twenty seven countries which are part of the European Union. Therefore, it comes as no surprise that, currently, personal taxation on wealth goes through a critical moment in Spain.

Thus, the purpose of this report is to reflect on the development that the General Property Tax has experienced over time. To that end, its development will be analysed from its establishment to the present. It will also be approached, the existence or not of this tax in the rest of the European countries, comparing it with the Impôt de solidarité sur la fortune.

Moreover, it will be analysed different scientific doctrines that have been reported on the suitability or not of the General Property Tax in our country. For that, it distinguishes, on the one hand, those researchers who agree on its maintenance, and, on the other hand, those researchers who disagree and proclaim its abolition, highlighting the main arguments or reasons which they explain about it.

Finally, it is offered a wide reflection about the need to maintain in force the General Property Tax in the Spanish tax system, as long as, various improvements are implemented, ensuring an equitable distribution of wealth, through the patrimonial taxation.

KEYWORDS: General Property Tax, economic capacity, maintenance, abolition, re-establishment.

“Nuestra generación ha olvidado que el sistema de la propiedad privada es la más importante garantía de la libertad, no sólo para quienes poseen propiedad, sino también, y apenas en menor grado, para quienes no la tienen.”

*F.A. Von Hayek
Camino de servidumbre (2005)¹*

¹ Von Hayek, F.A (2005). *Camino de Servidumbre*. Alianza Editorial, p. 113.

1. INTRODUCCIÓN

La situación generada en torno al Impuesto sobre el Patrimonio en España podría asemejarse en los últimos tiempos a la de un “juguete roto”. En efecto:

En primer lugar, se llevó a cabo su supresión a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, si bien, la forma en que se reguló esa supresión no supuso, a diferencia de en otros países, la eliminación total del impuesto. Lo establecido a través de esta ley fue la introducción de una bonificación del 100 por ciento de la cuota íntegra a partir del 1 de enero de 2008.

Posteriormente, y como resultado de la crisis económica que afecta a España desde aproximadamente el año 2008 y, por tanto, la necesidad de lograr nuevos ingresos para las arcas públicas, obligó al Gobierno a, tres años después de su supresión, restablecer nuevamente el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012. Fue restablecido a través de la aprobación de una norma con rango de ley: el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre. Esta norma nació con el objetivo de incrementar la recaudación, así como afectar a los contribuyentes titulares de masas patrimoniales más altas.

A partir del año 2012, la estabilidad de este impuesto se ha visto alterada de forma regular hasta el año 2017, fecha en la cual se prevé nuevamente su supresión.

Ahora bien, lo cierto es que exigir de nuevo el Impuesto sobre el Patrimonio es hoy en día sinónimo de nadar contra corriente y esto es así, porque desde su implantación, en el año 1977, su justificación ha estado siempre rodeada de una importante polémica. Al principio de su andadura, la polémica se centraba sobre todo en la idoneidad o no del patrimonio como un indicador de capacidad económica de los contribuyentes, sobre su oportunidad y respecto de los principios de igualdad y no confiscatoriedad o de que incurría en originar una doble imposición sobre la riqueza. No obstante, tras más de treinta años de experiencia en nuestro sistema tributario, además de las anteriores críticas se disponen de argumentos adicionales para reavivar con más fuerza otra vez la polémica.

Una muestra de ello es su carácter realmente complicado, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio tan sólo se mantiene vigente en un número muy reducido de países, pudiéndose citar como ejemplo a Francia, Noruega o Suiza. En Dinamarca fue derogado en 1995, Alemania lo suprimió en 1997 y en el año 2000 fue derogado en los Países Bajos.

Recientemente, en el año 2006, fue eliminado en Finlandia y Luxemburgo y en 2007 se tomó la misma decisión en Suecia. Por tanto, existe una clara tendencia a su supresión, y no resulta nada fácil encontrar una sola razón que fundamente dicha medida.

Así, el presente trabajo se propone sintetizar algunas cuestiones esenciales relacionadas con este tipo de imposición, analizando sobre todo, las razones alegadas tradicionalmente a favor o contra del mismo. Por tanto, los apartados contemplados en el trabajo serán los siguientes:

1. Tras esta breve introducción, se incluye una revisión de la trayectoria de este impuesto desde su implantación hasta su prevista nueva supresión, en el año 2017, junto con las modificaciones que éste, a lo largo de ese tiempo, haya sufrido, haciendo especial mención a las acaecidas en la Comunidad Autónoma de Andalucía.
2. En segundo lugar, se realiza un breve estudio de las características esenciales del impuesto, (exenciones, sujeto pasivo, base imponible, etc.)
3. Posteriormente, se aborda la actual situación de este impuesto en el resto de países de la Unión Europea, estableciendo una comparativa con respecto a su homólogo impuesto francés, el Impôt de solidarité sur la fortune.
4. Tras analizar el impuesto en profundidad, se incluye una revisión sintética de los argumentos teóricos a favor y en contra de esta figura impositiva y;
5. Finalmente, se ofrece una amplia reflexión acerca de la necesidad de mantener vigente el Impuesto sobre el Patrimonio en el sistema tributario español, siempre y cuando, se lleven a cabo una serie de reformas que aseguren la distribución equitativa de la riqueza a través de la imposición patrimonial.

En definitiva y como veremos a lo largo del trabajo, este impuesto es, sin lugar a dudas, una de las figuras impositivas más inestables que existen actualmente en nuestro sistema tributario, ningún otro impuesto genera tantas incógnitas: ¿se mantendrá?, ¿se suprimirá?, ¿se reformará? De ahí mi interés acerca de reflexionar sobre el tema.

2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La imposición sobre el patrimonio personal no tiene en nuestro sistema impositivo una larga tradición. Ciertamente, la regulación de una figura impositiva que gravara la riqueza neta del individuo se introduce por primera vez en España en el año 1977² en el marco de la Ley 50/1977 de 14 de Noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, como fruto de los pactos de la Moncloa, a través de los cuales se adoptaron medidas para reformar y sanear la actividad económica de nuestro país. Estamos hablando del establecimiento de un tributo absolutamente novedoso en aquellos años, el entonces llamado: “Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IEPPF)”.

Efectivamente, la citada ley introdujo en su artículo 1 un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio de las personas físicas, configurándolo como un tributo directo, de naturaleza personal y exigible en todo el territorio español. ¿Qué quería expresar el legislador al dotarle de un carácter excepcional y transitorio? Si analizamos estos términos podemos deducir que se trataba de un impuesto temporal, pasajero, como algo que ocurre rara vez. Sin embargo, algunos autores cuestionaron esto. Así, el catedrático en Derecho Financiero y Tributario García Novoa consideraba que el Impuesto sobre el Patrimonio de 1977 no era ni extraordinario, ni excepcional, ni transitorio. Desde esta postura argumentaba que no se trataba de un impuesto extraordinario, ya que no se cubrían gastos extraordinarios, ni se devengaba en situaciones extraordinarias; no poseía un carácter excepcional debido a que la eventual innovación que podía suponer en nuestro sistema tributario no tenía transcendencia alguna; finalmente, tampoco se trataba de un impuesto transitorio, porque, aun siendo establecido sin la aprobación de su texto legal, ésta era una circunstancia meramente coyuntural que no afectaba a las medidas jurídicas contenidas en el mismo, las cuales eran verdaderamente definitivas.³ Por su parte, Pozuelo Antoni en su obra “El futuro de la imposición patrimonial en España”, aludía al carácter extraordinario y excepcional del impuesto, exponiendo que éste tendría asignada una fecha de caducidad en el momento en que el Gobierno realizara, en el marco de una reforma más global, el establecimiento del llamado

² Con anterioridad a esta fecha, los intentos realizados para el establecimiento de una figura impositiva sobre el patrimonio neto en España quedaron en simple propuestas. Estos proyectos o propuestas pueden informarse en Breña Cruz, F. y García Martín, J. A. (1980), *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 503-536.

³ García Novoa, C. (2007), “Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?”, *Revista mensual de Bolsas y Mercados* 170, p. 55.

Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Además, consideraba que la transitoriedad no respondía a una urgencia presupuestaria puntual sino a una cuestión de ritmo legislativo.⁴

En cuanto a las funciones atribuidas al mismo, nació como un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el objetivo de lograr una mayor igualdad en el reparto de la riqueza y cumplir una función censal o de control en la lucha para atajar el fraude tributario. En este sentido, Enciso de Yzaguirre recoge en su trabajo “El Impuesto sobre el Patrimonio: Análisis y perspectivas”, los principales argumentos doctrinales que llevaron a considerar que el Impuesto sobre el Patrimonio resultaba imprescindible en todo sistema fiscal:

1. Se trataba de un instrumento al servicio de la equidad del sistema, ya que gravaba la capacidad económica adicional que el patrimonio supone.
2. Se trataba de un instrumento para una mayor equidad del sistema, ya que gravaba los rendimientos no monetarios de los patrimonios.
3. Se trataba de un instrumento complementario del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas para incrementar la progresividad del sistema.
4. Se trataba de un instrumento válido para dar un tratamiento discriminatorio positivo a las rentas no fundadas.
5. Se trataba de un instrumento de política fiscal que ayudaba a conseguir una mejor asignación de los recursos económicos y contribuía, de esta forma, al progreso.
6. Se trataba de un instrumento al servicio de una distribución de la renta y la riqueza más justa.
7. Se trataba de un instrumento recaudatorio beneficioso.
8. Se trataba de un instrumento al servicio de la eficiencia administrativa.⁵

Desde su entrada en vigor, el IEPPF, únicamente ha experimentado una importante modificación, la cual se produjo con la aprobación de la Ley 20/1989 de 28 de julio, por la que se estableció la adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Esta ley se dictó como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 de 20 de febrero, mediante

⁴ Pozuelo Antonio, F. (2003), “El futuro de la imposición patrimonial en España”, *Alcabala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía* 31, p. 30.

⁵ Enciso de Yzaguirre, V. (2009), “El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 12, pp. 9-15.

la cual, se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque la sentencia no se pronunció sobre la inconstitucionalidad del IEPPF, sí hizo necesario que el legislador llevara a cabo determinadas modificaciones y adaptaciones en el régimen legal de este tributo, con el fin de conseguir una armonización entre ambos impuestos. Algunas de estas modificaciones hacen referencia a la exclusión de cualquier alternativa de imposición familiar conjunta, ya que se plantea un impuesto estrictamente individual sobre las personas físicas; el aumento de la reducción por mínimo exento y por hijos; y la eliminación de la reducción por matrimonio, entre otras.

El gravamen pasó a denominarse Impuesto sobre el Patrimonio (IP) a tenor de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, a través de la cual se consagró definitivamente el impuesto, poniendo fin a su carácter excepcional y transitorio. Cumpliendo además, como se reconocía en la Exposición de Motivos de la citada ley, con lo que debían ser sus objetivos primordiales de mejorar la equidad, gravando al mismo tiempo, la adicional capacidad de pago que supone ser titular de un patrimonio; ayudar a un uso más productivo de los recursos; a una mejor distribución de la renta y la riqueza; y servir de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Así, a través de la Ley 19/1991, éste impuesto, sin olvidar sus atribuciones tradicionales, asumía otros objetivos fundamentales como son, la búsqueda de una más elevada eficacia en el uso de los patrimonios y la obtención, igualmente, de una más elevada justicia redistributiva complementaria de la originada por el IRPF. Asimismo, la citada Ley elevó el mínimo exento por cada sujeto pasivo y el marginal de la tarifa, reforzando de este modo la progresividad del impuesto.

A la vista del “Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio”, publicado en junio de 1990 por el Ministerio de Economía y Hacienda, la modificación de la imposición personal sobre el patrimonio estuvo determinada por tres circunstancias: 1) el insuficiente peso que posee en España un impuesto sobre el patrimonio neto, en comparación con otros países que lo tienen establecido; 2) la utilización del mismo

como un elemento compensatorio, con el fin de mantener la progresividad del sistema fiscal; y 3) la necesidad de adaptar la estructura del impuesto a su carácter individual.⁶

Finalmente, esta norma es, con algunas modificaciones que comentaremos más adelante, la que continúa regulando en la actualidad el Impuesto sobre el Patrimonio en las Comunidades Autónomas de régimen común, ya que tenemos que tener en cuenta que se trata de un tributo concertado de normativa autonómica y que por tanto, los territorios forales de País Vasco y Navarra disponen de sus propias normas reguladoras al margen de la Ley 19/1991.⁷

⁶ *Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, p. 137.

⁷ En Álava rige la Norma Foral 23/1991, de 11 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio; en Guipúzcoa, la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio; en Vizcaya, la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio y en Navarra la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Tras la entrada en vigor de la Ley 19/1991, el Impuesto sobre el Patrimonio ha sufrido importantes modificaciones entre las que podemos destacar, por orden cronológico, las siguientes: la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas de régimen común, la aprobación de una bonificación del 100 por ciento sobre la cuota íntegra del impuesto y finalmente, la derogación de esa bonificación con carácter temporal.

3.1. CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

En el artículo 11.1.a) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, ya se preveía la posibilidad de cesión del Impuesto sobre el Patrimonio Neto a las Comunidades Autónomas. Así, la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, en desarrollo de esta previsión, reconoce la cesión a las Comunidades Autónomas del rendimiento en su territorio de esta figura impositiva, además establece que la normativa aplicable será la estatal y que finalmente, la Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del mismo.

No obstante lo anterior, habrá que esperar hasta el año 1996 para que se produzca la asignación, a las Comunidades Autónomas de régimen común, de capacidad normativa respecto a los tributos cedidos. Esta previsión se recogía en el “Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas”, en este informe se argumentaba que un paso muy importante que podría darse para aumentar el grado de corresponsabilidad con respecto a los tributos cedidos, sería permitir que las Comunidades Autónomas dispusieran de cierta capacidad normativa sobre ellos, como consecuencia, en el mismo se afirmaba que dos eran las medidas utilizables: el importe de la reducción por mínimo exento y los tipos de gravamen⁸. A tenor de lo anterior, se aprobó la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

Ambas leyes, además de ceder a las Comunidades Autónomas de régimen común el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio, confirieron a las

⁸ *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995, pp. 62-63, 131.

mismas, competencias normativas para modificar la tarifa y el mínimo exento, lo que conllevó que las Comunidades Autónomas de régimen común asumieran las funciones que, hasta entonces, correspondían al poder central del Estado. En ésta línea, Guerra Reguera argumentaba que este hecho dejaba el camino abierto para lo que con el tiempo acabaría convirtiéndose en un auténtico estallido de diversidad entre Comunidades Autónomas⁹.

Posteriormente, a partir del 1 de Enero de 2002 y como consecuencia de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se llevó a cabo la modificación del sistema de financiación autonómica, lo que supuso la ampliación del marco de competencias normativas cedidas a las mismas, originando que además de poder regular el mínimo exento y la tarifa del impuesto sin ninguna limitación, también pudieran establecer normas en relación con las bonificaciones y deducciones de la cuota. Esta previsión se recogía en el “Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica”, ya que establecía la posibilidad de abrir a las Comunidades Autónomas la vía para regular beneficios fiscales escasamente desarrollados en la normativa estatal del impuesto (deducciones y bonificaciones de la cuota)¹⁰. También fue recogida en el artículo 39 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, según el cual, las Comunidades Autónomas podrían asumir, con respecto al Impuesto sobre el Patrimonio, competencias normativas relativas al tipo de gravamen, mínimo exento y bonificaciones y deducciones de la cuota, igualmente esta artículo aclara que las deducciones y bonificaciones que aprueben las CCAA resultarán, en todo caso, compatibles con las establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto, que no podrán suponer una modificación de las mismas, y que serán aplicadas con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Más recientemente, la financiación autonómica se volvió a modificar a través de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas¹¹, que junto con la Ley

⁹ Guerra Reguera, M. (2013), “Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas”, *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos / coord. por Cubero Truyo, A.* Editorial Aranzadi. p. 417.

¹⁰ *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Secretaría de Estado de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pp. 32.

¹¹ Un amplio análisis de las reformas introducidas por esta ley se pueden consultar en Lofcasandulli Saldaña, M, “Las últimas reformas de la financiación autonómica en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, *Revista de Información Fiscal* 103, pp. 11 y ss.

22/2009 por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, han supuesto una destacable transformación del sistema tributario.

3.2. LA “SUPRESIÓN” DEL IMPUESTO

En el año 2008 se celebraron en España las Elecciones Generales, a las cuales los dos partidos mayoritarios (PSOE, presidido por D. José Luis Rodríguez Zapatero y PP, presidido por D. Mariano Rajoy) concurrieron con la promesa de suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio. Finalmente, el partido vencedor de estas elecciones fue el socialista, el cuál llevo a cabo dicha supresión con efectos desde el 1 de enero del año 2008. En el programa electoral del PSOE encontramos algunas de las razones que se argumentaron en aras a la eliminación de este impuesto, entre otras, que los tipos impositivos aplicados eran los más altos en comparación con otros países que lo tenían establecido o que el tributo tenía falta de equidad horizontal y vertical, en concreto, este partido electoral prometía eliminar el Impuesto sobre el Patrimonio y converger con el resto de países europeos, ya que sólo 2 de los 27 estados miembros de la Unión Europea mantienen implantada esta figura impositiva.¹²

Como consecuencia de lo anterior y en cumplimiento de dicho compromiso electoral, se aprobó la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que 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. A través de ésta ley, se introdujeron modificaciones en la Ley 19/1991, como son el establecimiento de una bonificación del 100 por ciento sobre la cuota íntegra, a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, y la derogación, para evitar el mantenimiento de las obligaciones formales, de los artículos 6 (“Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España”), 36 (“Autoliquidación”), 37 (“Personas obligadas a presentar declaración”), 38 (“Presentación de la declaración”), y finalmente, de su disposición transitoria.

La razón que el legislador plasmó en la exposición de motivos de la citada ley como justificación de las modificaciones realizadas fue que las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como los mismos cambios introducidos en el impuesto, habían originado que el mismo perdiera su capacidad para alcanzar de manera eficaz los objetivos para los que fue creado. Asimismo, la propia exposición también hacía referencia al porqué

¹² Programa Electoral PSOE para las Elecciones Generales del año 2008, p. 107.

del sistema elegido para llevar a cabo la supresión (bonificación del 100 por ciento de la cuota íntegra del impuesto) estableciendo dos razones: por un lado, suprimir el gravamen derivado de este impuesto de forma eficaz e inmediata y por otro lado, evitar la modificación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, ya que argumentaba que cualquier modificación de la misma, debía ser examinada de forma conjunta en el marco del procedimiento de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Por su parte, Guerra Reguera en su obra “Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas” exponía algunas de las razones que llevaron a la elección del establecimiento de una bonificación de la cuota del impuesto en lugar de una derogación de la Ley 19/1991, así en primer lugar, si se optaba por el establecimiento de una bonificación, no habría que modificar la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, ya que una reforma de la misma podría desatar un tormentoso debate al respecto; en segundo lugar, si se derogaba la ley supondría la renuncia por parte del Estado a gravar una determinada materia imponible, con lo que las Comunidades Autónomas tendrían vía libre para ocupar ese nuevo espacio fiscal no gravado por el Estado, pues en caso contrario, a tenor del artículo 6.2 de la LOFCA las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado; y finalmente, ya que la Ley 19/1991, opera como norma de referencia para otras muchas disposiciones legales o reglamentarias, su derogación habría supuesto una situación de desconcierto con relación a las numerosas remisiones que en otras disposiciones tributarias existen.¹³

En esta línea, Martínez Muñoz también señala, sin lugar a duda, que la razón que llevo al gobierno a eliminar el impuesto de la forma más conveniente fue evitar, eliminada esta figura impositiva del ámbito estatal, que se expandiese la imposición autonómica patrimonial, ya que de esta forma las Comunidades Autónomas podrían crear sus propios tributos sometiendo a gravamen el patrimonio de las personas físicas.¹⁴

No obstante lo anterior, Gómez de la Torre defiende que deberían de haber sido las Comunidades Autónomas las que tendrían que haber decidido si suprimir o no el impuesto

¹³ Guerra, “Reflexiones sobre el mantenimiento...”cit., pp. 419-420.

¹⁴ Martínez Muñoz, Y. (2009), “La supresión del gravamen del impuesto sobre el patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Nueva Fiscalidad* 1, p. 15.

porque, entre otras razones, de elegir suprimirlo lo habrían hecho una vez contempladas otras alternativas de financiación a los recursos que pierden.¹⁵

En síntesis, al margen de las razones alegadas por el legislador para mantener “vivo” el Impuesto sobre el Patrimonio existen otras no alegadas expresamente como son por ejemplo, impedir que las Comunidades Autónomas creasen sus propias figuras impositivas así como evitar una situación de conflicto entre ellas, el hecho de que su articulado sirve de referencia, sobre todo, en lo referente a criterios de valoración, a otros tributos como por ejemplo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como hacer posible una reactivación sencilla y ágil del impuesto en caso de que se considere necesario.

Con esta medida el impuesto quedó suprimido a través de la bonificación, pero no derogado jurídicamente, así algunos autores se han referido al mismo como “*un impuesto muerto con apariencia de vida: el primer impuesto zombie de nuestro sistema tributario*”¹⁶ o como “*un “impuesto fantasma” que nadie tiene que declarar ni autoliquidar ni pagar*”.¹⁷

Por otra parte, en los territorios forales se llevaron a cabo dos fórmulas diferentes para suprimir el Impuesto sobre el Patrimonio, mientras que en los tres territorios forales vascos se optó por derogar de modo expreso las normas reguladoras de este impuesto, en Navarra si se eligió el mismo mecanismo que el utilizado en el plano estatal, es decir, introducir una bonificación del 100 por ciento sobre la cuota del impuesto. A tenor de lo anterior en Álava, Vizcaya y Guipúzcoa se fueron aprobando leyes derogadoras del impuesto¹⁸ y en Navarra la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, estableció en el artículo 2 apartado Uno que, con efectos a partir del 1 de

¹⁵ Gómez de la Torre del Arco, M. (2009), “La financiación autonómica y la eliminación del Impuesto sobre el patrimonio: dos alternativas financieras para compensar la pérdida recaudatoria”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* 42, p. 374.

¹⁶ Pérez Royo, F; García Berro, F; Pérez Royo, I; Cubero Truyo, A; Escribano López, F; Carrasco González, F.M. (2010), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid: Tecnos, p. 560.

¹⁷ Banacloche Pérez-Roldán, J. (2009), “El Impuesto sobre el Patrimonio”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* 4, p.5

¹⁸ En los territorios forales vascos se aprobaron, cronológicamente, la Norma Foral alavesa 22/2008, de 22 de diciembre, por la que se deroga el Impuesto sobre el Patrimonio; la Norma Foral vizcaína 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009; y la Norma Foral guipuzcoana 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias.

enero de 2008, sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento, a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

No obstante, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, estableció que, dado que se trata de un impuesto cuya recaudación fue cedida a las Comunidades Autónomas, el Gobierno en aras de hacer efectiva la compensación correspondiente y de acuerdo con el principio de lealtad institucional, evaluará de forma bilateral, en el marco de la reforma del sistema de financiación, la cuantía que corresponda a las pérdidas de ingresos que la supresión de este tributo pudiera suponer para las Comunidades Autónomas. Igualmente, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, establece que las Regiones recibirán en concepto de compensación por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3. RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre el Patrimonio fue restablecido de forma efectiva mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, si bien con carácter temporal, es decir, se eliminó, en principio únicamente para los años 2011 y 2012, la bonificación del 100 por ciento de la cuota tributaria que se venía aplicando desde 2008 a los sujetos pasivos por obligación personal y real de contribuir. La Exposición de Motivos del citado Real Decreto-Ley aduce como razones para la justificación de dicho restablecimiento, entre otras, la necesidad de garantizar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo.

Así, como consecuencia de la crisis económica iniciada en nuestro país aproximadamente en el año 2008, se hizo necesario el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio con el objetivo primordial de obtener una recaudación adicional en las arcas públicas, a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de estabilidad asumidos por España, de manera que los que más tuvieran contribuyeran en mayor medida a la salida de la crisis, reforzando de esta manera el principio de equidad. Todo ello, con el fin de conseguir una mejor distribución de la renta y de la riqueza complementando el papel que desempeñan el IRPF y el ISD.

El Real Decreto-Ley 13/2011 no introdujo modificaciones sustanciales en la estructura del tributo, únicamente se llevaron a cabo algunos cambios con el fin de dotar de coherencia al impuesto, reforzar su carácter extraordinario y excluir del gravamen a los contribuyentes con un patrimonio medio. Estas novedades normativas fueron, por un lado, elevar significativamente el límite para la exención de la vivienda habitual, que estaba fijado en 150.253,03 euros y pasó a establecerse en 300.000 euros¹⁹, y por otro lado, reducir la base imponible, en concepto de mínimo exento, en la cantidad de 700.000 euros, es decir, se aumentó el mínimo exento el cual pasó de 108.182,18 euros (salvo modificación autonómica) a 700.000 euros para el caso de sujetos pasivos no residentes que sometidos a obligación personal de contribuir y para sujetos pasivos que tributen por obligación real de contribuir, si bien, sin perjuicio de las competencias normativas que sobre esta materia ostentan las CCAA. El hecho de que la reducción de la base imponible se extienda también a los sujetos sometidos por obligación real y no sólo a los obligados por sujeción personal como plasmaba la ley 19/1991²⁰, introdujo una importante novedad en el impuesto, exigida por la normativa comunitaria, la cual era necesaria para evitar discriminaciones a los residentes en otros Estados miembros.

Por otra parte, en cuanto a la obligación de presentar declaración, también introdujo una novedad, ya que establece que los obligados a presentar declaración deberán hacerlo cuando su cuota tributaria, una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar o cuando, no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes y derechos resulte superior a 2.000.000 de euros, es decir, el valor del patrimonio neto, que en este caso determina que un contribuyente está obligado a presentar autoliquidación, pasa de los 601.012,10 euros de la ley 19/1991 a 2.000.000 de euros.

La decisión de restablecer el tributo y el vehículo jurídico utilizado para ello (Decreto-ley) resultaron cuestionables. Así, el catedrático en Derecho Financiero y Tributario Falcón y Tella pone en duda la extraordinaria y urgente necesidad del restablecimiento, ya que las autoliquidaciones no se van a presentar hasta junio de 2012, además de que si lo urgente era allegar ingresos adicionales a las Comunidades Autónomas, lo lógico habría sido eliminar

¹⁹ En este punto resulta conveniente matizar que al tratarse de un impuesto personal de declaración individual, si el inmueble fuera titularidad de un matrimonio, el mínimo exento por vivienda habitual se elevaría hasta 600.000 euros, es decir, 300.000 euros por cada uno de los cónyuges.

²⁰ Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE núm. 136, de 7 de Junio de 1991). Art. 28.Cuatro: “El mínimo exento a que se refieren los apartados anteriores no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos por obligación real de contribuir”.

tanto la posibilidad de elevar el mínimo exento como de establecer bonificaciones adicionales a las previstas en la ley estatal, o también derogar definitivamente la ley 19/1991, de forma que las CCAA pudieran establecer su propio tributo conforme a sus necesidades. Por otra parte, Falcón y Tella cuestiona la utilización del Decreto-ley desde la perspectiva del art. 86.1 de la Constitución, en relación con el 31, ya que no se ha tratado meramente de restablecer el tributo sino que se han elevado sus cuantías, lo que en su opinión habría exigido una decisión por parte del legislador. Del mismo modo, plantea que la supresión del impuesto sobre el patrimonio de 2008 también fue planteada a través de un Decreto-ley, sin embargo esta opción fue desechada, en consecuencia ¿si esta vía no resultaba idónea para suprimir el gravamen, porque iba a serlo para restablecerlo? Finalmente, afirma que la utilización de un Decreto-ley no introduce ninguna seguridad jurídica, sino todo lo contrario, ya que la trascendencia de este instrumento normativo en el ámbito tributario podría suponer que los ciudadanos nunca estuvieran seguros de la carga tributaria que finalmente tienen que soportar.²¹

Finalmente, como se expuso al principio de este apartado, el Real Decreto-Ley se adoptó con carácter temporal para dos ejercicios (2011 y 2012) por lo que con efectos desde el 1 de enero de 2013 fue modificado el art. 33 de la ley 19/1991, en cuya nueva redacción se establece que sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos tanto, por obligación personal, como por obligación real de contribuir. Así mismo, con la misma finalidad, en dicha fecha también se derogaron los artículos 6, 36, 37 y 38 de dicha ley. A tenor de lo anterior, a partir del año 2013 el Impuesto sobre el Patrimonio quedó nuevamente suprimido como consecuencia de la bonificación sobre la cuota.

Por otra parte conviene comentar que, tal y como establece, entre otros, el profesor titular en Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura Calvo Vérguez, el Real Decreto-Ley dejaba claro que el Impuesto sobre el Patrimonio seguía siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, lo que suponía la posibilidad de que éstas pudieran obtener durante esos años unos recursos adicionales a los que resultasen del nuevo modelo de financiación. Asimismo, especifica que una supresión futura del impuesto no conllevará compensación adicional para las Comunidades Autónomas, al estimarse que ya fueron compensadas de forma definitiva consignándose a su favor en torno a 2.100 millones de euros

²¹ Falcón y Tella, R. (2011), “La “recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal* 18, p. 7-10.

en el año base del modelo del actual sistema de financiación.²² Con esto, Calvo Vérguez viene a decir que, tanto las Comunidades Autónomas que decidan mantener el impuesto como las que decidan suprimirlo seguirán recibiendo la compensación anual de 2.100 millones de euros que perciben desde que se suprimió el Impuesto sobre el Patrimonio en 2008. Como consecuencia de lo anterior, las regiones que decidan continuar recaudando el impuesto cobrarán dos veces y ello debido a que, a pesar de no resultar coherente cobrar dos veces por el mismo concepto, un Real Decreto-Ley no parece que pueda modificar la Ley 22/2009, reguladora del sistema de financiación de las CCAA que es, como hemos comentado anteriormente, la que establece que las Comunidades Autónomas reciban la compensación por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio para los años 2009, 2010 y 2011.

3.3.1 Medidas Autonómicas aprobadas en Andalucía.

Con el restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a través del Real Decreto-Ley las Comunidades Autónomas recuperaron de manera efectiva su capacidad normativa. Así, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha llevado a cabo la adopción de una serie de medidas, aunque por otro lado, se ha limitado a recoger los 700.000 euros fijados con carácter general en la norma estatal como cuantía del mínimo exento.

No obstante, en uso de su capacidad normativa, mediante el apartado Uno del artículo único del Decreto-ley 2/2011, de 25 de Octubre, eleva el límite del mínimo exento autonómico para personas con discapacidad desde 250.000 euros hasta 700.000 euros, con el fin de lograr que el mínimo exento establecido para este colectivo sea el mismo que el que se aplica con carácter general, modificando de esta forma el artículo 16 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, siendo la Ley 17/2011, de 23 de diciembre la que ratificó esta medida.

Además, de igual modo, para garantizar el sostenimiento de los gastos públicos destinados al estado del bienestar, a través de un sistema fiscal más justo y progresivo, en adaptación con la política fiscal del Gobierno, así como para contribuir al cumplimiento de los objetivos de reducción del déficit por parte de la Comunidad Autónoma, a través del apartado Dos del artículo único del Decreto-Ley 2/2011, de 25 de octubre, antes mencionado, se

²² Calvo Vérguez, J. (2011), “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal* 19, p. 29.

incrementa el tipo de gravamen del impuesto en un 10 %, insertando de esta forma en el artículo 16 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, la siguiente escala, que con posterioridad fue recogida por la Ley 17/2011, de 23 de diciembre:

Tabla 1: Tarifa Andalucía Impuesto sobre el Patrimonio				
Base Liquidable	Cuota íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo aplicable	
Hasta €	€	Hasta €	%	
0	0	167.129,45	0,22	
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33	
334.252,88	919,19	334.246,87	0,55	
668.499,75	2.757,55	668.499,76	0,99	
1.336.999,51	9.375,70	1.336.999,50	1,43	
2.673.999,01	28.494,79	2.673.999,02	1,87	
5.347.998,03	78.498,57	5.347.998,03	2,31	
10.695.996,06	202.037,33	En adelante	2,75	

Fuente: Apartado Dos del artículo único del Decreto-Ley 2/2011, de 25 de octubre, por el que se eleva el mínimo exento para personas con discapacidad y se regula el tipo de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

3.4. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO

El carácter temporal del Real Decreto-Ley, de 16 de septiembre, limitado para los años 2011 y 2012, se fue alargando para los sucesivos ejercicios, por lo que la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio volvió a aplazarse. Así, durante los siguientes años se han ido aprobando leyes que mantienen el restablecimiento temporal de este impuesto, a saber:

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. A través de esta ley, se prorrogó durante el ejercicio 2013 la vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio, con la finalidad de contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos, con la correspondiente declaración a presentar en el año 2014. Asimismo, el art. 10 estableció la supresión - nuevamente mediante la fórmula de la bonificación del 100 por

ciento de la cuota íntegra - del gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio con efectos desde el 1 de enero de 2014.

La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Esta ley establece, a través de su preámbulo, la prórroga durante el año 2014 de la exigencia del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio con objeto de contribuir a la reducción del déficit público, con la correspondiente declaración a presentar en el año 2015. Igualmente, a tenor de esta ley se suprime nuevamente el impuesto con efectos desde el 1 de enero de 2015.

La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, prórroga nuevamente durante el año 2015 la exigencia del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio con el fin de que su restablecimiento contribuya a mantener la senda de consolidación de las finanzas públicas, con la correspondiente declaración a presentar en el actual año 2016. Asimismo, a través del art. 61 de esta ley se vuelve a suprimir el impuesto con efectos desde el 1 de enero de 2016.

Finalmente, para el año 2016, la exigencia del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio se ha vuelto a prorrogar, a través de la ley 48/2015, de 29 de Octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, con el fin de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas. Además, a través de esta ley se vuelve nuevamente a establecer, con efectos desde el 1 de enero del año 2017, una bonificación del 100 por ciento de la cuota íntegra.

En definitiva podemos afirmar que hasta ahora el Impuesto sobre el Patrimonio:

- No ha resultado exigible durante los ejercicios 2008 a 2010 (declaraciones a presentar en 2009 a 2011).
- Se restableció para los ejercicios 2011 a 2016 (declaraciones a presentar en 2012 a 2017).
- El gravamen se suprimirá nuevamente con efectos desde el 01/01/2017.

4. ASPECTOS BÁSICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

4.1 CONCEPTO, NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo, periódico, progresivo y nominal sobre el patrimonio neto de las personas físicas. A continuación, siguiendo a Gonzalo y González, vamos a ver cada una de estas características más detalladamente:

- Es un impuesto directo porque grava la manifestación directa o inmediata de la capacidad de pago del sujeto pasivo (la riqueza o el patrimonio de que sea titular), no siendo trasladable a terceros.
- Es periódico, puesto que su devengo se reproduce con periodicidad anual, es decir, el día 31 de diciembre de cada año.
- Es un tributo progresivo, ya que su cuota impositiva crece más rápidamente que su base liquidable.
- Es un impuesto meramente nominal sobre el patrimonio, pues no pretende ser pagado con cargo al propio patrimonio, sino con las rentas que éste genere.
- Finalmente, no se trata de un impuesto personal pues, a diferencia de su predecesor el IEPPF, no toma en consideración ninguna de las circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo que puedan dar lugar a una modificación de su capacidad económica, ni siquiera se contempla como opción la tributación conjunta.²³

4.2. HECHO IMPONIBLE

De acuerdo con el art. 3 de la Ley 19/1991, el hecho imponible de este impuesto viene constituido por la simple titularidad de patrimonio neto en el momento de devengo del tributo, que como hemos comentado en el apartado anterior, será cada 31 de diciembre. En este sentido, se considera patrimonio neto el conjunto de bienes y derechos de contenido económico del que se sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder su titular.

4.3 EXENCIONES

Según la ley 19/1991, están principalmente exentos del Impuesto sobre el Patrimonio:

²³ Gonzalo y González, L. (2013). *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*. Dykinson, pp. 496-497.

- a) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas.
- b) Los objetos de arte y antigüedades siempre que su valor sea igual o inferior al fijado por la Ley del Patrimonio Histórico Español.
- c) El ajuar doméstico, entendiéndose como tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular, excepto joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades (sin perjuicio de que ambos últimos puedan quedar exentos de conformidad con su norma específica)
- d) Los derechos consolidados de los partícipes en un plan de pensiones
- e) Los derechos derivados de la propiedad intelectual, artística o industrial siempre que permanezcan en el patrimonio de su autor o inventor; se limita la exención para los derechos de propiedad industrial que no estén afectos a una actividad empresarial.
- f) Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del IRPF.
- g) 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.
- h) La vivienda habitual del contribuyente hasta la cantidad de 300.000€ por sujeto pasivo.²⁴

4.4. SUJETO PASIVO

Son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio las personas físicas, las cuales tributarán de forma individual, ya que como hemos comentado anteriormente no existe posibilidad de tributación conjunta, en función del patrimonio neto del que sean titulares en el momento del devengo del impuesto.

Por otra parte, no son sujetos pasivos de este impuesto ni las personas jurídicas, ni las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 de la Ley General Tributaria, a saber, herencias yacentes (herencias todavía no aceptadas por los herederos) y comunidades de bienes (cosas o derechos cuya propiedad corresponde proindiviso a varias personas). Estos entes sin personalidad jurídica que, no obstante, constituyan una unidad económica o

²⁴ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991), art. 4.

patrimonio separado, deberán computarse en los respectivos patrimonios de los herederos, socios o comuneros.

En cuanto a la obligación de contribuir, el Impuesto sobre el Patrimonio admite dos modalidades:

- a) Por obligación personal y por;
- b) obligación real

a) En general, son sujetos pasivos por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. Estos sujetos pasivos tributan en España por su “patrimonio mundial”, es decir, la obligación personal se extiende a todos sus bienes y derechos independientemente de donde se encuentren situados o puedan ejercitarse. Así mismo, con la finalidad de hacer más fácil la movilidad a los trabajadores españoles, se ha establecido que en el caso de que un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país, podrá elegir la opción de seguir tributando por obligación personal en España. No obstante esta opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el ejercicio en el que haya dejado de ser residente en territorio español.

b) Son sujetos pasivos por obligación real, las personas físicas que aunque no tengan su residencia habitual en territorio español, sean titulares de bienes situados en éste o de derechos de contenido económico en él ejercitables. Estos sujetos deberán contribuir sólo por sus bienes y derechos radicados o ejercitables en España, es decir, por lo que podríamos llamar “patrimonio español” del sujeto no residente. Así mismo, están obligados a nombrar a una persona física o jurídica que resida en España para que los represente ante la Administración Tributaria, en lo relativo a sus obligaciones por este tributo.

4.5. BASE IMPONIBLE

La base imponible es igual al valor del patrimonio neto, es decir, igual al valor de los bienes y derechos que lo integran, menos las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan su valor y con deducción de las deudas y obligaciones personales de las que deba hacerse cargo el sujeto pasivo. En este punto resulta conveniente destacar que, las cargas y gravámenes que afecten a bienes exentos no serán deducibles. Así mismo, en obligación real de contribuir únicamente serán deducibles las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes y derechos que se sitúen o puedan ejercitarse en territorio español, así como las deudas por capitales invertidos en dichos elementos patrimoniales.

Por lo que respecta a los métodos de determinación de la base imponible a aplicar, con carácter general se aplica el método de la estimación directa, es decir, dirigirse a los documentos u otros medios de prueba que puedan acreditar que una persona es titular de los bienes, así como el valor de los mismos. No obstante, también se prevé la posibilidad de aplicar el régimen de estimación indirecta de la base imponible en los supuestos previstos en el art. 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.²⁵

Por otra parte, es lógico que deba de existir un conjunto de reglas de valoración necesarias para cuantificar la base imponible del contribuyente. Pero, ¿cuáles son estas reglas? Los criterios legales de valoración del patrimonio neto se recogen en los artículos 10 a 24 de la Ley 19/1991 y son los siguientes:

4.5.1. Bienes Inmuebles

Según se recoge en el art. 10.1 de la citada ley, los inmuebles rústicos y urbanos se valorarán por el mayor valor de los tres siguientes: el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (por ejemplo, el ITP y AJD o el ISD) o el de adquisición. Por otra parte, en el caso de inmuebles que se encuentren en fase de construcción la valoración estará determinada por la suma del importe de las cantidades en ellos invertidas hasta la fecha de devengo del impuesto más el valor del solar determinado con arreglo al criterio anterior.

4.5.2. Actividades Empresariales y Profesionales.

Independientemente de la exención anteriormente señalada respecto al conjunto de los bienes afectos a determinadas explotaciones económicas, los mismos se valoran con arreglo al valor que resulte de su contabilidad y, concretamente, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible. En ausencia de contabilidad la valoración de cada bien será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto.

4.5.3. Depósitos bancarios.

Con respecto a los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista, a plazo, etc., el art. 12 de la Ley 19/1991, establece que se habrá de estar al mayor valor de los siguientes: el

²⁵ Estos supuestos son: falta de presentación de declaración o presentación incompleta; resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumpliendo sustancial de las obligaciones contables o registrales; y desaparición o destrucción, aunque sea por causa de fuerza mayor, de los libros o registros contables.

saldo que presenten a 31 de diciembre, o lo que es lo mismo, a la fecha de devengo del impuesto y el saldo medio del último trimestre.

4.5.4. Valores cotizados en mercados organizados.

Las acciones y participaciones en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociadas en mercados organizados, se valorarán según su cotización media correspondiente al último trimestre.

Por otra parte, en el caso de ser valores representativos de cesión a terceros de capitales propios, negociados también en mercados organizados, su valoración se producirá atendiendo de igual modo al valor de cotización media del último trimestre del año.

4.5.5. Valores no cotizados en mercados organizados.

En este caso, los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, distintos a los que se refiere el apartado anterior, esto es, no cotizados en mercados secundarios, se valorarán por el valor nominal de los títulos, incluyendo, en su caso, las primas de amortización o reembolso.

Por otra parte, las acciones y participaciones, no negociadas en mercados organizados, de cara a su valoración se estará al valor teórico resultante del último balance, siempre que éste, hubiese sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable y, en caso contrario, por el mayor valor de los tres siguientes: valor nominal de los títulos; valor teórico según el último balance aprobado; valor resultante de capitalizar al 20 por ciento el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios.

4.5.6. Seguros de vida y rentas temporales y vitalicias.

Según el art. 17 de la ley 19/1991, los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo y las rentas temporales y vitalicias se valorarán capitalizando el importe anual de la renta al tipo de interés básico del Banco de España y aplicando posteriormente las reglas establecidas para valorar los usufructos.²⁶

²⁶ El art. 10.2.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece por un lado, que el valor del usufructo temporal será considerado proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por ciento por cada año, sin exceder en ningún caso del 70 por ciento y por otro lado, que el valor de los usufructos vitalicios se reputará igual al 70 por ciento del valor total de los bienes cuando el usufructuario tenga menos de 20 años, disminuyendo un 1 por ciento por año cumplido, siempre con el límite mínimo del 10 por ciento del valor total .

4.5.7. Piel, joyas, vehículos, embarcaciones, aeronaves, objetos de arte y antigüedades.

Se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, del mismo modo los objetos de arte y las antigüedades también se valorarán por su valor de mercado.

4.5.8. Derechos reales y concesiones administrativas.

El art. 20 de la citada ley establece que, los derechos reales serán valorados atendiendo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los cuales toman en consideración el plazo de duración del derecho real y la edad del beneficiario.

De igual modo, el art. 21 relativo a la valoración de las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, hace una remisión a la normativa del citado impuesto, que es el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4.5.9. Propiedad intelectual e industrial.

Como hemos comentado en el apartado “exenciones” los derechos derivados de la propiedad intelectual, artística o industrial siempre que permanezcan en el patrimonio de su autor o inventor constituyen un supuesto de exención, de esta forma sólo cuando estos derechos hayan sido adquiridos de terceros, estarán sujetos y no exentos de este impuesto, y serán valorados con atención a su valor de adquisición.

4.5.10. Demás bienes y derechos de contenido económico.

En este caso, para los restantes bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, habrá que estar a su valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto.

4.5.11. Cargas y deudas.

De acuerdo con el art. 25 de la Ley 19/1991, las deudas se valorarán por su importe nominal en el momento del devengo del impuesto, siempre que se encuentren debidamente justificadas. Por otra parte, no serán objeto de deducción, las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar fallido; las hipotecas que garanticen el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí sea deducible el precio aplazado o deuda garantizada; y

finalmente, en ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos, no obstante, cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

Finalmente, como consecuencia de la existencia de estas reglas de valoración, la problemática a la hora de cuantificar los bienes y derechos no suele ser muy acusada. No sucede lo mismo, sin embargo, cuando el valor se consigna como el precio o valor de mercado, siendo necesario en estos casos, contrastar la estimación realizada por el sujeto pasivo en su autoliquidación. Es en este terreno en el que la tasación pericial contradictoria entra en juego, así según el art. 27 de la ley 19/1991, esta tasación sólo será de aplicación a joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves; objetos de arte y antigüedades y demás bienes y derechos de contenido económico.

4.6. BASE LIQUIDABLE

De acuerdo con el art. 28 de la Ley 19/1991, la base liquidable de este impuesto es el resultado de deducir la cantidad establecida en concepto de mínimo exento a la base imponible. El mínimo exento será el fijado en cada caso por las Comunidades Autónomas, ya que como hemos comentado anteriormente pueden asumir capacidad normativa en cuanto a la fijación del mismo. No obstante, en caso de que la Comunidad Autónoma no hubiera previsto ninguno, la base imponible se reducirá en la cantidad de 700.000 euros.

4.7. DEUDA TRIBUTARIA

Según el art. 30 de la Ley 19/1991, la cuota íntegra de este impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma en la que resida el sujeto pasivo, en caso contrario, es decir, si dicha Comunidad no hubiera establecido ninguna escala o no hubiera asumido competencias normativas en la materia, resultarán de aplicación los tipos de la siguiente escala:

Tabla 2: Tarifa Estatal del Impuesto sobre el Patrimonio			
Base liquidable	Cuota	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	%
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.337.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	2,5

Fuente: Art. 30 de la Ley 19/1991, de 16 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por otra parte, en el art. 31 de la citada ley, se establece un límite a la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, así, establece que sumada esta cuota a las correspondientes por el IRPF no podrá exceder, en el supuesto de obligación personal de contribuir, del 60 por ciento de las sumas de las bases imponibles de éste último impuesto. No obstante, no se tendrá en consideración, en aras al referido límite, la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que correspondiese al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondiente a dicha parte de la base imponible del ahorro. Así mismo, tampoco se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF. Entonces, en el supuesto de que la suma de las cuotas por ambos tributos superara el límite indicado del 60 %, se reduciría la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar ese límite, sin que en ningún caso esa reducción se exceda del 80 % de la cuota.

5. IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN LA UNIÓN EUROPA

La presencia de este tributo en Europa se encuentra en acusado retroceso, ya que, en la actualidad, el Impuesto sobre el Patrimonio solamente está vigente en dos de los veintisiete países de la Unión Europea.

En primer lugar, para poder analizar correctamente la situación de la imposición patrimonial en la Unión Europea es conveniente hacer referencia al hecho de que en ella no existen normas armonizadoras, es decir, cada uno de los Estados miembros puede actuar con total libertad a la hora de decidir si implantar un determinado tributo o no, en el caso concreto, optar o no por un impuesto que grave la riqueza neta de los individuos. En consecuencia, mientras que en la mayor parte de los Estados miembros de la Unión Europea nunca ha existido un gravamen de este tipo, en otros Estados se mantuvo en vigor durante cierto tiempo para finalmente ser derogado expresamente.

Existen otras valoraciones utilizadas en países como por ejemplo, Alemania en el cual, el Impuesto sobre el Patrimonio no fue expresamente derogado por decisión de su Gobierno, sino que fue el Tribunal Constitucional, en sentencia de 22 de junio de 1995, el que estableció que la Ley reguladora de este impuesto resultaba contraria a la Constitución de los Estados Federales. En la citada sentencia, el Tribunal optó por otorgar un plazo (hasta el 1 de enero de 1997) para que la norma en vigor fuera reformada y no resultara en consecuencia inconstitucional, o para que se dictara una nueva norma, sin embargo, transcurrido este plazo sin haberse llevado a cabo lo exigido, el Impuesto sobre el Patrimonio simplemente desapareció del sistema impositivo alemán.

Otro caso diferente es el de Hungría, en el cual, a partir del 1 de enero de 2010 se introdujo un tributo bajo el título “wealth tax” (impuesto sobre el patrimonio) sin embargo, no se trataba propiamente de un impuesto que gravase la riqueza neta global del sujeto, sino que por el contrario, solo sometía a tributación ciertos activos concretos como embarcaciones, aeronaves y vehículos. Además este tributo tuvo una escasa vida ya que fue suprimido a mediados del propio año 2010 como consecuencia del cambio de gobierno que tuvo lugar en el país.

Por otra parte, el Impuesto sobre el Patrimonio es actualmente gravado por otros países europeos que no pertenecen a la Unión Europea como es el caso de Suiza, Noruega o Liechtenstein.

La siguiente tabla resulta muy clarificadora en cuanto a la vigencia, o en su caso, año de derogación del Impuesto sobre el Patrimonio en los países de la Unión Europea en la actualidad:

Tabla 3: El Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión Europea

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

Fuente: Instituto Madrileño de la Empresa Familiar. AMEF

Por tanto, como hemos comentado y podemos observar en el cuadro, de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, sólo Francia y España tienen en vigor una figura impositiva de este tipo, aunque, si bien, con importantes diferencias que pasamos a comentar ampliamente en el siguiente apartado.

5.1. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE. COMPARATIVA CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN ESPAÑA.

El impuesto sobre el Patrimonio se estableció por primera vez en Francia a tenor de la Ley de Presupuestos del Estado para el año 1982 (Ley 81-1160, de 30 de diciembre de 1981), bajo la denominación *Impôt sur les grandes fortunes* (ISF). Según el profesor Tovillas Moran con la introducción del mismo se pretendía tanto cubrir algunas insuficiencias que se habían detectado en el sistema fiscal francés, como cooperar para la reducción de las desigualdades excesivas y adaptar la imposición a las facultades contributivas de cada uno.²⁷

Sin embargo, la profesora Arias Abellán explicaba que la débil productividad de este tributo, las dificultades técnicas para controlar la valoración de la base imponible, así como una situación económica desfavorable y un cambio en la composición de la Asamblea Nacional²⁸ llevaron a que, tan solo cinco años después del establecimiento del impuesto, el mismo fuera derogado a través de la Ley 86-824, de 11 de julio de 1986. No obstante, poco tiempo después el impuesto fue nuevamente establecido por medio de la Ley de Presupuestos para el año 1989 (Ley 88-1149, de 23 de diciembre de 1988), como consecuencia de este restablecimiento el mismo paso a denominarse *Impôt de solidarité sur la fortune*. (ISF)²⁹.

El ISF se encuentra actualmente regulado en el Libro Primero, Primera Parte, Título IV, Capítulo I bis del Código General de Impuestos francés (art. 885 A a 885 Z). Este impuesto se caracteriza por tener un carácter directo, personal, progresivo y periódico, sometiendo a gravamen a las personas físicas, tanto residentes como no residentes. En el caso de las personas físicas que tengan su domicilio fiscal en Francia estarán sujetas a tributación por sus bienes situados en Francia o fuera de ella y en el caso de las personas físicas que no

²⁷ Tovillas Morán, J. M. (2014). “Doctrina del Conseil Constitutionnel francés sobre l’Impost de solidaritat sobre la fortuna”. *Revista catalana de dret públic* 48, p. 154.

²⁸ Arias Abellán, M.D. (1991). “El Impuesto sobre el Patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 71, p. 388.

²⁹ Traducción del francés: Impuesto de solidaridad sobre la riqueza. Designación que refleja claramente la idea de solidaridad y redistribución de la riqueza que se perseguía con su reintroducción.

tengan su domicilio fiscal en Francia, tributarán solamente por sus bienes situados dentro del territorio francés.³⁰ Las personas jurídicas no se encuentran sujetas a este tributo.

Existen numerosas diferencias entre el Impôt de solidarité sur la fortune francés y el Impuesto sobre el Patrimonio español, entre ellas podemos destacar las siguientes:

- En primer lugar, a diferencia del ISF que no tiene fecha de caducidad, el impuesto español, en principio, si la tiene: 2017.
- En segundo lugar, nos encontramos con que en el Impuesto sobre el Patrimonio español existe una exención para la vivienda habitual, que como ya comentamos anteriormente, tras las novedades normativas que se adoptaron por el Real Decreto-Ley 13/2011 ascendió a 300.000 euros, posibilidad que sin embargo, no se contempla en el ISF francés. No obstante, lo que sí existe en este último, es una norma especial de valoración de la residencia habitual, que supone una minoración del 30% de su valor de mercado.
- Otra diferencia que podemos observar, es que mientras que en el ISF la base imponible está constituida por el valor neto del patrimonio a 1 de enero, en el tributo español, a diferencia de lo anterior, se mide esta magnitud a 31 de diciembre.
- En cuarto lugar, también podemos resaltar una notable diferencia entre el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio español y el francés, en el primer caso éste mínimo exento se fija en 700.000 euros mientras que en el segundo caso, tras la reforma llevada a cabo por la Ley nº 2011-900, de 29 de julio, suplementaria del presupuesto para 2011, asciende a 1.300.000 euros. Como consecuencia, en comparación con el impuesto español, el tributo francés destaca por presentar un carácter más selectivo, en el sentido de que va dirigido a patrimonios más altos que el español.
- Otra diferencia que podemos destacar es que en el ISF el tipo de gravamen aplicable, tras la reforma llevada a cabo por el art. 13 de la ley nº 2012-1509 de 29 de diciembre de 2012 de las finanzas para 2013, se presenta, tal y como aparece en la Tabla 4, como una tarifa progresiva comprendida entre el tipo mínimo del 0,5% y el máximo del 1,5%³¹, mientras

³⁰ Código General de Impuestos Francés. Art. 885 A

³¹ Con posterioridad a la modificación llevada a cabo por esta ley, en el ISF han existido sucesivas tarifas diferentes. Así, hasta el año 2011, la tarifa iba del 0,55% al 1,8% con un mínimo exento de 800.000 euros, en el año 2011 solo hubo dos tramos de 0,25% y 0,5 % y un mínimo exento de 1,3 millones de euros y finalmente desde el 2012 la tarifa tiene cinco tramos que van de 0,5% a 1,5% y se conserva el mínimo exento de 1,3

que en el impuesto español, como hemos mostrado anteriormente, la tarifa aplicable se divide en ocho tramos cuyo tipo va desde 0,2% a 2,5%.

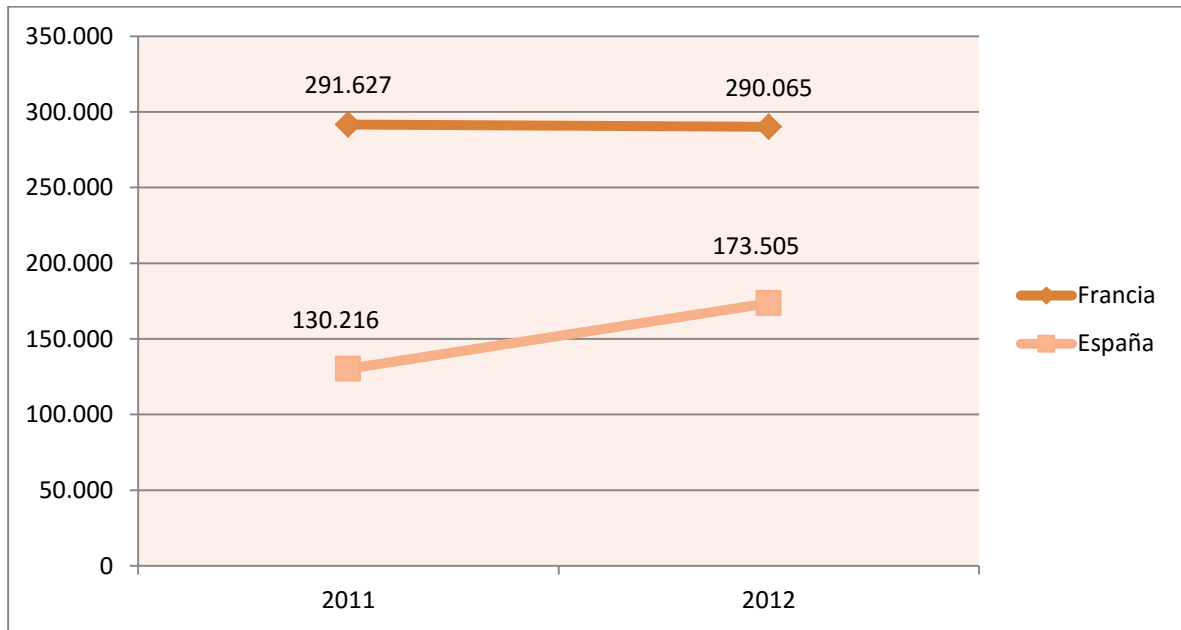
Tabla 4: Tarifa del ISF francés	
FRACCIÓN LÍQUIDA GRAVABLE DEL PATRIMONIO <i>(Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine)</i>	TARIFA APLICABLE <i>(Tarif applicable)</i>
No superior a 800.000 €	0
Superior a 800.000 € y hasta 1,3 millones de €	0,50
Mayor que 1,3 millones de € y hasta 2.570.000 €	0,70
Superior a 2.570.000 y menor o igual a 5.000.000 €	1
Mayor que 5.000.000 y menor o igual a 10.000.000 €	1,25
Más de 10 millones de €	1,50
Para los contribuyentes cuyo patrimonio tiene un valor neto imponible igual o superior a 1,3 millones de € y menos de 1,4 millones de € , el importe del impuesto calculado de acuerdo con las tarifas establecidas en esta tabla se reduce en una cantidad igual a € 17.500 - 1,25 % del valor del patrimonio neto.	

Fuente: *Précis de fiscalité* (2ª edición 2015), publicado por el *Ministère des Finances et des Comptes Publics*.

- Por otra parte, en lo que se refiere al número de declarantes de este impuesto, en España los últimos datos publicados por la agencia tributaria corresponden al año 2012, pues bien si comparamos estos datos con los homólogos del impuesto francés salta a la vista una notable diferencia entre ambos. Así, nos encontramos, como podemos observar en el gráfico 1, que en este año el número de declarantes del ISF fue casi el doble que en el IP español (más de 290.000 declarantes frente a unos 173.000).

millones de euros. El tipo máximo actual del 1,5 % se aplica cuando la base liquidable supera los diez millones de euros.

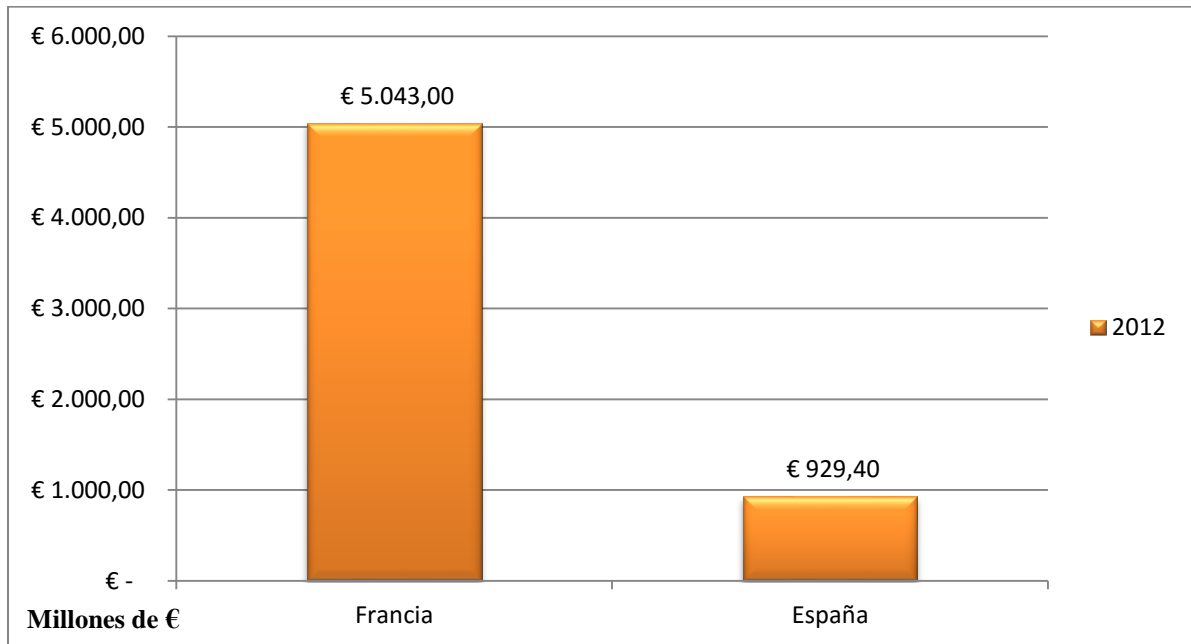
Gráfico 1: N° de declarantes IP y ISF 2011-2012



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y de los datos del *Ministère des Finances et des Comptes publics*.

- Por lo que respecta a la recaudación obtenida por el impuesto, analizando los últimos datos publicados por la agencia tributaria en España y comparándolos con los correspondientes al mismo año en Francia, resulta que, como podemos comprobar en el gráfico 2, es evidente que cuantitativamente existe una diferencia importante entre el impuesto francés y el español (más de 5.000 millones de euros recaudados frente a 929 millones), no obstante cualitativamente ambos tributos tienen un peso muy parecido en sus sistemas fiscales, ya que la recaudación obtenida por ambos suponen aproximadamente el 1% de los ingresos totales del Estado.

Gráfico 2: Recaudación IP y ISF 2012



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y de los datos del *Ministère des Finances et des Comptes publics*.

- Finalmente, otra de las diferencias que podemos observar entre ambos impuestos es la cuota media del declarante³², así, mientras que para el año 2012 en España esta cuota media se situó en torno a 6.200 euros, en el ISF la cuota media para ese mismo ejercicio ascendió a unos 17.380 euros.

³² La cuota media del declarante es calculada mediante la siguiente fórmula: *importe total recaudado/número de declaraciones presentadas*.

5. DEFENSORES Y DETRACTORES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

5.1 ARGUMENTOS A FAVOR DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL.

Son numerosos los investigadores científicos que justifican la existencia de un impuesto que grave la riqueza neta de los individuos. Así, algunos de los argumentos doctrinales que tradicionalmente se han proclamado a favor de la permanencia de este tributo han sido principalmente: su carácter censal y de control, ser un instrumento para una mejor redistribución de la renta y la riqueza, aumentar la progresividad del sistema tributario y finalmente, servir de complemento al IRPF e ISD.

En primer lugar, a pesar de que el carácter censal y de control asignado al Impuesto sobre el Patrimonio es fundamentalmente defendido por muchos, también hay quienes consideran que el mismo no cumple con esta función.

En este sentido, Calvo Ortega pone de manifiesto que una de las razones argumentadas por los que pedían la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio era su escasa capacidad recaudatoria, no haciéndose referencia, a la función censal que cumple. Efectivamente, Calvo Ortega se pronunció a favor del Impuesto sobre el Patrimonio cuando en el año 2008 se llevó a cabo su supresión. Este autor argumentaba que la supresión del tributo no era una medida conveniente porque, por una parte, desde el ámbito de la justicia tributaria, el tributo equilibraba en cierta medida el sistema impositivo, y por otra parte, desde la perspectiva de la función censal, ya que si bien, los avances en información fiscal han ampliado el conocimiento de la Administración de manera importante, el campo de la riqueza inmobiliaria y de las ganancias patrimoniales se apoya en buena medida en el IP que ahora se suprime.³³

En esta línea también se ha pronunciado Arribas León, la cual considera evidente el carácter censal y de control que el Impuesto sobre el Patrimonio puede ejercer sobre el IRPF y sobre el ISD, porque según esta autora, el examen de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio presentadas por los contribuyentes permite, entre otros aspectos, detectar posibles ganancias no justificadas, así como, llevar a cabo plusvalías a efectos del IRPF o comprobar la masa hereditaria del causante y el patrimonio preexistente del causahabiente en el ISD.³⁴

³³ Calvo Ortega, R. (2008). La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones, *Nueva Fiscalidad* 5, p. 15.

³⁴ Arribas León, M. (2010). “La renuncia a la imposición patrimonial”. *Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y posibles Líneas de Reforma / coords. Lasarte Álvarez, J. y Adame Martínez, F.*, Ediciones CEF, p.107.

En efecto, la función de control del Impuesto sobre el Patrimonio también es apoyada por la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Esta organización en un informe publicado en junio de 2008, exponía que la supresión de este impuesto perjudicaría a la lucha contra el fraude fiscal, ya que a su juicio, se eliminaría un instrumento muy útil para poder descubrir los extraños cambios de patrimonio que se suelen producir cuando se ponen bienes a nombre de testaferros, y esto se produce tanto en caso de delito fiscal, como en los relativos a delitos de blanqueo de capitales o de corrupción urbanística.³⁵

No obstante lo anterior, esta cuestión es rebatida por Enciso de Yzaguirre al expresar que el Impuesto sobre el Patrimonio no cumple una función censal, ya que no se encuentra capacitado técnicamente para llevarla a cabo. Según este autor para poder llevar a cabo una función censal el Impuesto sobre el Patrimonio debe cumplir con tres condiciones: generalización respecto al número de declarantes, universalidad del patrimonio gravado y criterios eficientes para mantener actualizada la valoración de los patrimonios declarados. Así, explica este autor, que éste impuesto desde el punto de vista del número de contribuyentes, carece de la necesaria generalidad, de tal manera que no grava a todos los sujetos pasivos que incurren en el hecho imponible establecido; desde el punto de vista de la universalidad de los patrimonios gravados, ejerce la imposición sobre una mínima parte de los patrimonios sujetos a tributación; y, finalmente, carece de los medios adecuados para garantizar un adecuado valor inventarial de la patrimonios declarados. Para Enciso de Yzaguirre una inevitable manifestación que demuestra que el Impuesto sobre el Patrimonio no cumple con su función censal, es el hecho de que la Agencia Tributaria haya tenido que obligar a los declarantes del IRPF a realizar una declaración sólo con efectos censales de sus bienes inmuebles, para intentar obtener un inventario actualizado de los mismos, propiedad de los contribuyentes.³⁶

Así mismo, también hay quienes sostienen que en la actualidad tenemos al alcance sistemas de control más sofisticados que los propios de un Impuesto sobre el Patrimonio, así para algunos resultaría desproporcionado obligar a pagar un tributo, con independencia de la capacidad efectiva para realizar el pago, con la única razón de lograr un control sobre el efectivo cumplimiento de la obligación de pagar otro impuesto distinto, ya que para conseguir ese control sería suficiente con obligar a presentar una declaración tributaria con carácter

³⁵ Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (2008). “La supresión del impuesto sobre el patrimonio perjudica la lucha contra el fraude”. *Documento 27*, p. 5.

³⁶ Enciso, “El impuesto sobre el patrimonio...”cit., pp. 31-35.

informativo. En ésta línea, Martínez Muñoz señala que actualmente, gracias a los avances tecnológicos, la Administración Tributaria tiene la posibilidad de acceder a los distintos registros oficiales, contando de esta forma con una gran cantidad de información. Por tanto, para esta autora, no resulta imprescindible someter a los ciudadanos al cumplimiento de una obligación formal dirigida a este fin, sino que bastaría con convertir el Impuesto sobre el Patrimonio en un tributo estrictamente censal y de control del IRPF, pero sin necesidad de soportar su pago.³⁷

Como hemos comentado anteriormente, la posesión de un patrimonio también es defendida por algunos autores como una incuestionable manifestación de capacidad económica de forma que su tributación puede incrementar la progresividad del sistema, sobre todo en aras de dar cumplimiento al art. 31.1 de la Constitución Española, que hace referencia al hecho de que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

En este sentido, Agulló Agüero establece que para una persona la simple tenencia de sus bienes le permite disfrutar de cierta capacidad de gasto, así mismo le puede evitar la necesidad de ahorrar una parte de la renta anual como previsión para futuros gastos, permitiéndole de esta forma disfrutar mucho más de su renta. Para esta autora, la posesión de un patrimonio, así como de la renta que éste le produce o le puede producir, deja intacta su fuerza de trabajo, a la que también puede acudir para incrementar su potencialidad económica. De esta forma, afirma que la posesión de un patrimonio constituye en sí misma una verdadera capacidad económica, y en consecuencia, una posible capacidad de pago.³⁸

Por su parte, Pozuelo Antoni también se muestra a favor del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que según él, el hecho de gravar la riqueza de una persona resulta realmente compatible con haber gravado la obtención de esa riqueza. Para este autor, el que una persona sea más rica que otra que ha obtenido en ese año el mismo nivel de renta, no siempre encuentra su justificación en el hecho de que la primera haya ahorrado más que la segunda, pero sí ofrece siempre una mayor disposición para poder enfrentarse a unos mayores gastos o inversiones en el futuro. Como consecuencia, sin perjuicio de desplazar a la cuantificación de

³⁷ Martínez Muñoz, Y. (2009). “La supresión del gravamen del impuesto sobre el patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Nueva Fiscalidad* 1, p. 13

³⁸ Agulló Agüero, A. (1983). “¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto?”, *Hacienda Pública Española* 82, p. 190.

las respectivas deudas tributarias el cierre final de la compatibilidad entre el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio, debe dejarse sentado la teórica compatibilidad de los mismos.³⁹

En ésta misma línea, García de Pablos dispone que la imposición personal sobre la riqueza ha sido siempre defendida, dando como razón, el hecho de que la riqueza constituye una manifestación de capacidad económica en sí misma, de tal forma que su tributación puede incrementar la progresividad del sistema, incrementando al mismo tiempo los tipos efectivos para determinadas rentas del capital. Según este autor el Impuesto sobre el Patrimonio también puede servir como un instrumento complementario al IRPF, a la hora de gravar las ganancias patrimoniales antes de su realización.⁴⁰

Ramos Prieto y Arribas León también se posicionan a favor de la permanencia en nuestro sistema tributario del Impuesto sobre el Patrimonio. Estos investigadores apoyan un impuesto patrimonial de carácter global, sirviéndose entre otras razones, de los principios constitucionales de capacidad económica y progresividad recogidos en el artículo 31 de la Constitución española. Así, por un lado, en cuanto al principio de capacidad económica, argumentan que es indudable que ser titular de un patrimonio es una fuente de riqueza en sí misma, independientemente de que provenga del ahorro de su titular y que en su momento quedase gravado por el IRPF, o del ahorro de un tercero que se lo transmitió a dicho titular, habiendo quedado grabada la transmisión de ese patrimonio cuando se produjo. Por otro lado, por lo que respecta al principio de progresividad, estos investigadores sostienen que la Constitución Española establece que nuestro sistema tributario debe ser progresivo en su conjunto. Sin embargo, actualmente, esta progresividad, tan sólo existe en algunos de los impuestos (IRPF, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio). Así, para estos investigadores la supresión de este último implicaría una disminución de la progresividad del sistema. Finalmente, concluyen que si bien se muestran partidarios de la existencia de este figura impositiva en España, resulta conveniente adaptarla a la realidad, adecuando los parámetros legales (reglas de valoración, mínimo exento, tarifa y límite

³⁹ Pozuelo, “El futuro de la imposición...” cit., p.30.

⁴⁰ García de Pablos, J.F. (2011). “La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* 254, p. 19.

conjunto con el IRPF) a la situación económica actual o introduciendo alguna medida para que las grandes fortunas no puedan esquivar de modo legal su correspondiente tributación.⁴¹

Por otra parte, el art. 131.1 de nuestra Constitución Española proclama, la más justa distribución de la renta y la riqueza. Así algunos investigadores defienden el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio desde la perspectiva de que debe cumplir con el art. 131.1 de la CE.

En este sentido, López Espadafor defiende que este tributo, con ciertas correcciones⁴², debe mantenerse como un importante instrumento en esa redistribución de la riqueza, sobre todo desde la perspectiva de las grandes fortunas inmobiliarias, de tal manera que no se pueda afirmar que desincentiva las inversiones en España, ya que como en cualquier otro Estado, se incrementen o descendan los impuestos siempre tendremos los mismos metros cuadrados de suelo, porque el suelo, “*que sepamos, ni vuela, ni rueda, ni navega*”.⁴³

Investigadoras como López Pérez y Peris García también son partidarias de que continúe existiendo el Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro país. En su obra “La efímera suspensión y restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis crítico” proponen las siguientes alternativas en cuanto a este impuesto:

Uno. Restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como lo configura el Decreto-Ley 13/2011, pero con la introducción de la modificación de la tarifa del impuesto mediante el incremento de los tipos.

Dos. Carácter permanente del impuesto, no temporal.

Tres. Inconveniencia de la aprobación de deducciones o bonificaciones en la cuota del impuesto por parte de las Comunidades Autónomas (que podrán establecer en ejercicio de sus

⁴¹ Ramos Prieto, J. y Arribas León, M. (2012). “Crisis económica, armonización fiscal europea y justicia tributaria: incidencia reciente en la tributación de las operaciones societarias y el patrimonio”, *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario: Desafíos de la Hacienda Pública Española. Justicia en el diseño del sistema tributario español / coord. García-Herrera Blanco, C.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10, pp. 199-201.

⁴² Según este investigador, para que resulte defendible el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, habría que llevar a cabo una reforma del mismo, corrigiendo desigualdades dentro del tributo y elevando su mínimo exento, liberando de esta forma a los patrimonios más bajos y habituales.

⁴³ López Espadafor, C.M. (2008). “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad constitucional actual”, *Revista de Información Fiscal* 85, pp. 14-15.

competencias normativas) puesto que podría producir la deslocalización de los patrimonios de los contribuyentes a Comunidades menos gravosas o incluso a países extranjeros.

Cuatro. Incremento de la lucha contra el fraude fiscal en materia de prevención de evasión de capitales procedentes de las grandes fortunas. Establecimiento de acuerdos de cooperación con las grandes empresas y elaboración de códigos de buenas prácticas tributarias.⁴⁴

También, Vega Borrego y Martínez Sánchez aportan argumentos favorables sobre el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio al señalar que es posible afirmar que la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro sistema fiscal contribuye a que éste tenga un efecto más redistribuidor. Del mismo modo, esta razón se puede expresar de forma inversa: la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio va en dirección contraria a la consecución de una mejor distribución de la riqueza en España. Además, estos investigadores sostienen, en relación a las normas de valoración del impuesto, que los posibles defectos de estas normas en ningún caso pueden cuestionar la existencia del propio tributo, es decir, que la inadecuación a la hora de valorar los distintos elementos patrimoniales, según la normativa vigente, no puede ser motivo para su supresión, sino que en todo caso será una razón para su necesaria reforma.⁴⁵

Igualmente, Arribas León se muestra partidaria de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque con la condición de que éste sea adaptado a la situación económica actual. Así, considera que se debe incidir principalmente en cuatro aspectos: las distintas reglas de valoración, el mínimo exento, la tarifa o el límite conjunto con el IRPF. Del mismo modo, tendrá que introducirse alguna medida que ayude a que las grandes fortunas no puedan evitar de modo legal la correspondiente tributación, por ejemplo, a través de la creación de entidades. Y, sobre todo, debería dotarse de estabilidad al sistema, aprobando normas con perspectiva de futuro, por mucho que la coyuntura económica sea tan adversa como lo es en los tiempo actuales.⁴⁶

⁴⁴ Lópaz Pérez, A. y Peris García, P. (2011). “La efímera suspensión y restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis crítico” *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.)*. “Desafíos de la Hacienda Pública Española” *Justicia en el diseño del sistema tributario español / coord. García-Herrera Blanco, C.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10, pp. 148-149.

⁴⁵ Vega Borrero, F.A y Martínez Sánchez, C. (2013). *El Impuesto sobre el Patrimonio*. Valencia, Tirant lo Blanch, p.26.

⁴⁶ Arribas León, M. (2012). “El Impuesto sobre el Patrimonio en España”, *Nueva Fiscalidad 2*, p.56.

También De Pablos Escobar ha analizado las alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Considera que, a pesar de que la función redistributiva de este impuesto no es muy elevada, sí que existe; que este impuesto resulta complementario del IRPF en el gravamen de las rentas del capital o que las decisiones políticas tomadas en relación con el impuesto se han realizado teniendo en cuenta la opinión pública. Igualmente, considera que esta figura impositiva aumenta la progresividad alcanzada por el IRPF, ayudando así a controlar la concentración de riqueza. Por tanto, opina que los argumentos que se han utilizado tradicionalmente a favor de la imposición patrimonial podrían seguir vigentes en la actualidad. No obstante lo anterior, considera que los problemas del Impuesto sobre el Patrimonio, siguen siendo muchos, como pueden ser: la falta de equidad horizontal en su aplicación, los problemas de gestión o la falta de cumplimiento tributario, junto con el hecho de que el encontrarse cedido a las Comunidades Autónomas no ha conllevado mejoras importantes. Sin embargo, piensa esta investigadora que la solución no debe ser la supresión del mismo, sino más bien lo contrario, ya que existen pocos instrumentos impositivos de carácter redistributivo en estos momentos en España, y además, no se pueden despreciar los ingresos y la información que este impuesto aporta. De esta forma, la solución consistiría en llevar a cabo una profunda revisión que terminara en reformas que mejorasen notablemente su funcionalidad, tales como: establecer criterios de valoración homogéneos; gravar los activos atendiendo al principio de generalidad, con lo que deberían existir pocas exenciones o que las tarifas sean progresivas, dado el carácter redistributivo del impuesto, aunque más bajas que las aplicadas hasta el momento.⁴⁷

Por último, se trae a colación la posición mantenida por la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, la cual consideran que la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio podría vulnerar los principios del sistema tributario, regulados en la Constitución española. De esta forma, proponen las siguientes modificaciones en las normas de este impuesto, para que de esta forma pueda cumplir con sus funciones de control en el fraude fiscal, de blanqueo de capitales y de corrupción urbanística:

- No establecer la bonificación del 100% de la cuota. Dicha medida supone suprimir en la práctica el impuesto, avanzando de esta forma hacia el incumplimiento de los principios básicos del sistema tributario regulados en la Constitución Española.

⁴⁷ De Pablos Escobar, L. (2009). “Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Documento de Trabajo* 006, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Universidad Complutense de Madrid, p. 23.

- No suprimir la declaración del impuesto. Esta decisión tendría efectos negativos en la lucha contra el fraude fiscal y en el blanqueo de capitales.
- Modificar la normativa en los siguientes aspectos: reflejar en la declaración todos los bienes a partir de un valor individual significativo; declarar los bienes y derechos por su valor real; establecer un mínimo exento para evitar el gravamen del patrimonio de las clases medias, que podría ser de 3.000.000 de euros (6.000.000 euros en caso de matrimonio) u obligar a presentar la declaración del impuesto a todos los alcaldes y concejales de España, independientemente del valor de su patrimonio.

5.2. ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

Así como existen muchos argumentos a favor del mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, son también numerosos los investigadores que por diversas razones o argumentos se decantan por la supresión del mismo.

De esta manera, uno de los argumentos que tradicionalmente se ha empleado en contra de este impuesto es el relacionado con la homogeneidad con el resto de los Estados de la Unión Europea. En esta línea, García Novoa ve la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio como una alternativa que debe ser tomada en consideración, como una solución que conllevaría un acercamiento de nuestro sistema tributario con el resto de países del entorno.⁴⁸ Efectivamente, resulta una cuestión de difícil discusión, ya que como comentamos en su momento, de los estados miembros de la UE sólo Francia, además de España, tiene implantada una figura impositiva de este tipo. Así mismo, para este autor se trata de un tributo que desde un punto de vista económico, desincentiva el ahorro, repercute negativamente sobre la formación de capital y la inversión extranjera y resulta contrario a las medidas fiscales para estimularlo, previstas en distintas normas fiscales.⁴⁹

Por su parte, García de Pablos también considera que el actual Impuesto sobre el Patrimonio, recae básicamente sobre los bienes y derechos sobre los que se ha materializado el ahorro, el cual a su vez ya ha sido gravado por el IRPF, por lo que este tributo da lugar a una doble imposición económica sobre dicho ahorro con su correspondiente desincentivación. Doble imposición que se ve agravada por el sometimiento de dicho ahorro al Impuesto sobre

⁴⁸ García Novoa, C. (2004). “El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonios: apuntes para una reflexión (I)”, *Bolsa de Madrid* 133, p.13.

⁴⁹ García Novoa, C. “Impuesto sobre el...” cit., p. 57.

Sucesiones y Donaciones, ya que el mismo somete a tributación dicho patrimonio objeto de una transmisión gratuita, patrimonio que ha sido gravado anualmente por el Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Por lo que, para este investigador, sería mejor proponer la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.⁵⁰

También se ha hecho referencia a la cuestión de que el Impuesto sobre el Patrimonio genera situaciones de desigualdad, tanto por razón de las exenciones existentes en su normativa como por las diferentes reglas de valoración de los bienes.

En primer lugar, en cuanto a las normas de valoración, algunos investigadores se centran concretamente en cuestionar la regla referida a la valoración de bienes inmuebles, ya que posiblemente sea una de las que más problemática conlleva. Como comentamos anteriormente, esta norma se recoge en el art. 10.1 según el cual los inmuebles se valorarán por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Así, al respecto se pronuncia, entre otros, López Espadafor según el cual aplicar distintas valoraciones para inmuebles idénticos o de similares características, cuando ambos tengan un valor catastral semejante, puede resultar contrario al principio de igualdad en materia tributaria. Por ejemplo, en los últimos años y como consecuencia del incremento de precios en el mercado para los inmuebles urbanos, puede darse el caso de que en un mismo bloque de pisos nos encontremos con varias viviendas que sean idénticas o similares y con semejantes valores catastrales, pero que tengan un precio de adquisición diferente, por haber sido adquiridas por ejemplo con muchos años de diferencia y, como consecuencia, con muy diferentes valores comprobados por la Administración a efectos de otros tributos. Así mismo, puede darse el caso de que, en relación con la vivienda habitual del contribuyente, ante dos pisos idénticos, en la práctica uno quede exento en el impuesto y el otro no, es decir, uno puede quedar exento por haberse adquirido años antes y de esta manera tener como mayor valor su valor catastral, el cual no supera el límite fijado para la exención por vivienda habitual y el segundo puede haberse adquirido más recientemente y por tanto, se tiene que

⁵⁰ García de Pablos, J.F. (2014). La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España. En Madrid, García-Herrera Blanco, C. (Coord). *Encuentro de derecho financiero y tributario (3.ª ed.) "la reforma del sistema tributario español" (3.ª parte) / coord. García-Herrera Blanco, C.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 11, p.18.

partir de un valor superior al catastral y en consecuencia, tributar por el exceso de valor sobre el límite de la exención.

Así, según López Espadafor si un inmueble tiene ya fijado su valor catastral, no se puede partir tomando otro valor superior a éste (ya sea el valor de adquisición o el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos) correspondiente a una fecha diferente a la del devengo del impuesto. Como consecuencia, defiende que todos los inmuebles deberían ser valorados por su valor fijado en una misma fecha, que sería la fecha del devengo del impuesto que tiene como fin gravar la correspondiente manifestación de capacidad económica, lo cual debería conllevar una reforma legislativa que exigiese siempre la aplicación del valor catastral, con independencia de si es o no mayor que los otros valores señalados, pues en caso contrario, se produciría una vulneración del art. 31.1 de la Constitución Española y consecuentemente de los principios de capacidad económica e igualdad.⁵¹

Por su parte, Cubiles Sánchez-Pobre también considera que en la actualidad las reglas de valoración de los inmuebles provocan una desigualdad de trato a los contribuyentes que poseyendo igual fortuna en términos reales tributan de forma diferente, por tanto se decanta por que se lleve a cabo una modificación de las reglas de valoración de los bienes inmuebles. En su opinión deberían de valorarse tomando como referencia el valor de mercado en el momento del devengo del tributo, a pesar de ser consciente de que esto provocaría problemas de control y posiblemente una mayor conflictividad en el caso de que el valor declarado quedara por debajo de lo estimado por la Administración.⁵²

Así mismo, Borgia Sorrosal en un estudio sobre la valoración que de los bienes inmuebles se realiza en el Impuesto sobre el Patrimonio, expresa que no cumple una función de respuesta a la demanda de un sistema de valoración unitaria, ya que esto es algo que ni siquiera se consigue en su propia base imponible. Considera que los valores alcanzados con la aplicación de las normas de valoración de este impuesto no son coincidentes, en la mayoría de los casos, con el valor real de los mismos, y que esto ocurre como consecuencia del papel

⁵¹ López Espadafor, C.M. (2007), “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”, *Revista Quincena Fiscal* 12, p. 9-10.

⁵² Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2012), “El impuesto sobre el Patrimonio: ¿un impuesto justo?” *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española” justicia en el diseño del Sistema Tributario Español / coord. por García-Herrera Blanco, C.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10, p. 60.

secundario que adquiere el valor de mercado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.⁵³

De igual modo, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 295/2006, de 11 de octubre, declaró inconstitucional el gravamen por el IRPF de la renta potencial derivada de los inmuebles no arrendados, en la medida en que la remisión a las normas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio implicaba la aplicación del gravamen en unos casos sobre el valor catastral, y en otros sobre el valor comprobado administrativamente o sobre el valor de adquisición, si fuese mayor. Al respecto el Tribunal Constitucional estimó que la renta imputada debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos, careciendo de una justificación razonable la utilización de diferentes criterios para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, concluyendo que todo lo anterior conlleva a poder afirmar que existe una vulneración del principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 de la Constitución Española. Finalmente, aunque esta sentencia se refiere sólo al IRPF, es innegable que su doctrina resulta plenamente trasladable al Impuesto sobre el Patrimonio.⁵⁴

En cuanto a las diversas exenciones existentes en el Impuesto sobre el Patrimonio, éstas también generan numerosas situaciones de desigualdad. En primer término, podríamos pensar que la existencia de exenciones en el impuesto puede ir vaciando de contenido lo que debería formar parte del patrimonio neto de las personas físicas, sin embargo, el establecimiento de exenciones es legítimo y en ocasiones realmente necesario para lograr determinados fines pero, ¿ocurre esto con las exenciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio?

En este sentido, Tovillas Morán en un estudio sobre la regulación del conjunto de exenciones del Impuesto sobre el Patrimonio, considera que la introducción de nuevas exenciones en este tributo es una muestra de la insatisfacción del legislador en relación con el sentido y alcance del mismo. Así, el actual modelo basado en la existencia de unos tipos de gravamen progresivos muy elevados en el contexto europeo, junto con la existencia de un mínimo exento relativamente bajo, produce la existencia de cuotas tributarias que, sumadas a

⁵³ Borgia Sorrosal, S. (2003), “La valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Crónica Tributaria* 109, p. 56.

⁵⁴ STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española.

las resultantes del IRPF, tienen un alcance confiscatorio con unos efectos nocivos sobre el ahorro, la inversión y la creación de empleo. Ante tal situación, el legislador español amplió las exenciones como medio de mejorar la estructura del impuesto. Incluso este investigador, se planteó allá por el año 2002, que sería acertada la supresión de este impuesto en una próxima reforma fiscal. Igualmente, para Tovillas Morán la función censal que tradicionalmente se asigna a este impuesto queda limitada con la introducción de exenciones, como por ejemplo la relativa a la vivienda habitual, la cual da lugar a la no inclusión de este tipo de información patrimonial en la declaración-liquidación tributaria.⁵⁵

Para García de Pablos la existencia de exenciones en este tributo o el hecho de que el gravamen solo afecte a las clases medias, trae como consecuencia una falta de equidad horizontal en el impuesto, la cual se solucionaría con el establecimiento de un “Impuesto Sobre las Grandes Fortunas”, que conservara la eficacia redistributiva de este tributo y que de igual modo, evitara la concentración de riqueza y garantizara una cierta igualdad de oportunidades en la sociedad. Por tanto, según este autor, la reforma tributaria, con el objetivo de evitar que el gravamen repercutiera sólo en las clases medias, debería abordar el establecimiento de un nuevo impuesto, a semejanza del que como hemos comentado anteriormente existe en Francia, donde el mínimo exento podría fijarse en 1 millón de euros, quedando de esta manera fuera de la sujeción a gravamen la clase media en España.⁵⁶

Por otra parte, crítico con este impuesto también se muestra Falcón y Tella, el cual como comentamos en su momento, defiende que la opción de restablecer este tributo y el medio utilizado para ello, resultan cuanto menos cuestionables. Así mismo, Falcón y Tella establece que la configuración del Impuesto sobre el Patrimonio resulta incompatible con la Constitución Española, entre otras razones porque discrimina a los contribuyentes en atención a cómo esté compuesto su patrimonio. Además de que la elevación al 60 por ciento de la carga tributaria de algunos contribuyentes por el simple hecho de que su patrimonio no está formado por bienes exentos, mientras que otros contribuyentes con patrimonios de valor mucho más elevado paguen menos, da lugar a una discriminación totalmente incompatible con los principios de igualdad y capacidad contributiva consagrados en nuestra Carta Magna. Pero el origen del problema no sólo radica en torno a las exenciones, sino también a las reglas de valoración de este impuesto, ya que mientras determinados bienes son gravados por su

⁵⁵ Tovillas Morán, J.M. (2002). *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*, Madrid: Marcial Pons, p. 199.

⁵⁶ García de Pablos, J.F. “La necesaria reforma...”cit., pp.18-19.

valor de cotización o de mercado, en otros se aplica por ejemplo el valor catastral, que es un valor inferior al de mercado, lo que da origen nuevamente a una discriminación entre los contribuyentes.⁵⁷

Por otra parte, Gómez de la Torre pone de manifiesto como causas alegadas para la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio:

- Que se trata de un impuesto que no ha sido actualizado.
- Que penaliza el ahorro de los hogares, al imponer una doble tributación de las rentas ahorradas y con ello, la inversión.
- Además, de que recae principalmente sobre las rentas medias, lo que atenta contra la equidad, ya que las rentas más altas tienen a su disposición diversos instrumentos legales, así como mecanismos de elusión como por ejemplo, a través de la creación de entidades.
- También es contrario a la eficiencia, ya que penaliza el fruto del esfuerzo laboral y empresarial, lo que hace menos atractivo trabajar, ahorrar y asumir riesgos.
- Por último, el hecho de que este impuesto no exista en la mayoría de los países europeos, como tampoco en el entorno OCDE, hace lógica la necesidad de la supresión definitiva de este tributo.

De esta manera, concluye que la actual situación económica de España requiere, tanto de recortes en los gastos como de aumentos en los ingresos tributarios, pero el restablecimiento de este impuesto no es la mejor opción, ya que no aumenta la base recaudatoria en la cantidad suficiente, ni tampoco tiene efectos destacables en la corrección del elevado déficit autonómico. Así en su opinión, este restablecimiento tiene más carácter político que económico.⁵⁸

Por otra parte, Guerra Reguera se manifiesta con rotundidad al expresar que el Impuesto sobre el Patrimonio no debe existir en nuestro sistema tributario. Así, en su obra “Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas” señala las diez razones por las que considera difícilmente sostenible la existencia de este impuesto en la actualidad:

⁵⁷ Falcón y Tella, R. “La “recuperación” del...”cit., pp. 9-10.

⁵⁸ Gómez de la Torre del Arco, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, *Anuario Jurídico y Económico Escorialense* 45, p.412.

1. El escaso apoyo censal que proporciona al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Su manifiesta incapacidad a la hora de someter a tributación a las grandes fortunas origina una gran desigualdad con respecto a las clases medias, que son las verdaderas destinatarias de su presión fiscal.
3. Ofrece como resultado un efecto confiscatorio contrario a lo que se entiende por un sistema tributario justo, ya que el impuesto no recae sobre una capacidad económica real sino que sólo somete a gravamen la existencia de una ventaja social que no debería ser confundida con una riqueza gravable.
4. Desincentiva el ahorro.
5. Aparta la inversión extranjera en nuestro país.
6. Da lugar a un exceso de presión fiscal sobre los inmuebles.
7. Su existencia pone de manifiesto la alarmante descoordinación que existe entre los planteamientos de base que inspiran al IRPF y al Impuesto Sobre el Patrimonio.
8. El cálculo de una base imponible equitativa y justa, conlleva demasiadas dificultades.
9. El baile de las Comunidades Autónomas, según este autor, es defendible la diversidad entre las autonomías, pero no el antagonismo fiscal.
10. Las exenciones relativas a la riqueza relacionada con una actividad económica. La historia de un beneficio fiscal tan imprescindible como insostenible.⁵⁹

En definitiva, como hemos visto, los argumentos empleados en pos de la desaparición de este impuesto son diversos. Se ha aludido a la falta de normas armonizadoras y a la homogeneidad con el resto de los Estados miembros de la Unión Europea, pues sólo Francia cuenta una figura impositiva de esta índole. Del mismo modo, se ha hecho referencia a la desincentivación que sobre el ahorro y la inversión extranjera origina, así como al hecho de que sólo lo soportan las clases medias y no las grandes fortunas, que consiguen huir de esta tributación por medio, sobre todo, de la constitución de sociedades. Otra de las razones que se proclama se refiere a la superposición de esta figura impositiva sobre el IRPF y, en su caso, sobre el ISD, esto es así porque el patrimonio por el que se debe tributar existe en la medida en que el contribuyente ha conseguido ahorrar para adquirirlo o lo ha recibido fruto de una transmisión gratuita, por lo que en ambos casos ya existen otras figuras impositivas que gravan esos hechos. Finalmente, la deficiencia de ciertos criterios de valoración o las

⁵⁹ Guerra, “Reflexiones sobre el mantenimiento...”cit.

desigualdades que originan las exenciones fijadas para el mismo, son otros de los criterios utilizados en contra de su mantenimiento.

6. CONCLUSIONES

Primera.- El Impuesto sobre el Patrimonio es muy importante ya que cumple con una función de colaboración en la mejora de la gestión de otros tributos y es muy útil en cuanto a los medios que ofrece para evitar el fraude. Efectivamente, este impuesto puede ser un instrumento muy valioso a la hora de llevar a cabo un mejor control, y de esta forma, ser clave en la lucha contra el fraude tributario. Por tanto, considero esencial la función de control que cumple este impuesto en relación a otros impuestos como el IRPF o el ISD. Un control anual del patrimonio, llevaría consigo una mayor precisión del atajo contra la defraudación fiscal, por lo que los beneficios serían muy trascendentales. Además, esta figura impositiva también puede colaborar de un modo bastante apreciable en el logro de una mayor redistribución de la riqueza. Esto es así porque se trata de un impuesto que grava específicamente la tenencia de capital.

Segunda.- No obstante, el Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como aparece regulado en la Ley 19/1991, es por algunas razones, imposible de admitir en nuestro sistema tributario, incluso tras las modificaciones llevadas cabo a través del Real Decreto-ley 13/2011. Por tanto, considero que el mantenimiento de esta figura impositiva debería de llevar aparejado una serie de reformas en su regulación, con el fin de conseguir su adaptación a la situación económica actual, incidiendo principalmente en lo referente al mínimo exento, a las reglas de valoración o a algunas exenciones fijadas en su regulación.

Tercera.- Una de las novedades introducidas por el Real Decreto-ley tienen por objeto excluir de la tributación a las clases medias mediante la elevación del mínimo exento, el cual paso de 108.182,18 euros a 700.000 euros (salvo modificación autonómica) y, mediante el incremento del límite fijado para la exención de la vivienda habitual, el cual estaba fijado en 150.253,03 euros y pasó a establecerse en 300.000 euros. Sin embargo, a mi parecer hubiera sido más adecuado elevar el mínimo exento hasta una cifra significativamente más elevada de esta forma, se asemejaría más a su homólogo impuesto francés, el Impôt de solidarité sur la fortune. Además creo que sería más acertado, en aras de lograr una mayor igualdad en el trato de los contribuyentes, eliminar la exención de la vivienda habitual, ya que un contribuyente propietario de un patrimonio valorado en un millón de euros (700.000 euros del mínimo exento y 300.000 euros de vivienda habitual) no tributará por este impuesto, mientras que otro contribuyente que con igual patrimonio dedique esos 300.000 euros a otro tipos de bienes si estará obligado a pagar por el mismo. Por tanto, en este sentido defiendo, por un lado, la

eliminación de la exención de la vivienda habitual para lograr una equidad horizontal entre los contribuyente y por otro lado, mantengo que el mínimo exento debería elevarse a una cuantía superior, pues con esta medida, que posiblemente sería bien acogida entre la población, se conseguiría que el Impuesto sobre el Patrimonio fuera realmente un tributo que gravara a los grandes patrimonios, dejando libres a las clases medias de la sociedad con respecto al pago del mismo. Esta elevación del mínimo exento llevaría aparejada la consecuente adaptación de los tramos de la tarifa del impuesto.

Cuarta.- Del mismo modo, resulta inadmisibles que unos bienes sean valorados por su valor de mercado o por valores de referencia suficientemente actualizados y, que para otros bienes como los inmuebles, se mantengan valores que, por lo general, se sitúan lejos del valor de mercado de los mismos. De esta forma, propongo una reforma del sistema actual de valoración de los bienes inmuebles de forma que se consiga su aproximación a los valores reales de mercado, como sucede con los bienes muebles, y tal y como se encuentra previsto en otras figuras impositivas, como puede ser, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

Quinta.- Por otro lado, abogo por la supresión de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas, aunque siendo consciente de que la adopción de esta medida podría generar un nuevo fenómeno de deslocalización de empresas, al menos podrían establecerse unos mecanismos de control que impidan la evasión de las grandes masas patrimoniales a través de un fraudulento uso de esta exención o podría establecerse una reducción del 50 % de la base imponible, con esta medida conseguiríamos aumentar la equidad vertical al emerger los patrimonios más elevados y al mismo tiempo, se seguiría favoreciendo la inversión empresarial.

Sexta.- No obstante lo anterior, es imprescindible recordar que la falta de normas armonizadoras y el hecho de que los Estados miembros de la Unión Europea no tengan, excepto Francia, una figura impositiva de este tipo origina que su supresión no resulte del todo incoherente.

BIBLIOGRAFÍA

Agulló Agüero, A. (1983). ¿Existe una alternativa al Impuesto sobre el Patrimonio Neto? *Hacienda Pública Española* 82, pp. 175-196.

Arias Abellán, M.D. (1991). El Impuesto sobre el Patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* 71, pp. 385-394.

Arribas León, M. (2010). La renuncia a la imposición patrimonial. En Sevilla, Lasarte, J. y Adame, F. (Coords.) *Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y posibles Líneas de Reforma* (pp. 101-109), Madrid: Ediciones CEF.

Arribas León, M. (2012). El Impuesto sobre el Patrimonio en España, *Nueva Fiscalidad* 2, pp. 9-57.

Banacloche Pérez-Roldán, J. (2009), El Impuesto sobre el Patrimonio. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* 4, pp. 1-10.

Borgia Sorrosal, S. (2003). La valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio, *Crónica Tributaria* 109, pp. 49-57.

Calvo Ortega, R. (2008). La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones. *Nueva Fiscalidad* 5, pp. 9-18.

Calvo Vérguez, J. (2011). La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio. *Quincena Fiscal* 19, pp. 17-36.

Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2011). El impuesto sobre el Patrimonio: ¿un impuesto justo? En Madrid, García-Herrera Blanco, C. (Coord.) *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.) "Desafíos de la Hacienda Pública Española" justicia en el diseño del Sistema Tributario Español* (pp. 53-61). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10.

De Pablos Escobar, L. (2009). Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, *Documento de Trabajo* 006, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales Universidad Complutense de Madrid.

Enciso de Yzaguirre, V. (2009). El Impuesto sobre el Patrimonio: Análisis y perspectivas. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* 12.

Falcón y Tella, R. (2011). La “recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio. *Quincena Fiscal* 18, pp. 7-12.

García de Pablos, J.F. (2011). La nueva introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* 254, pp. 17-28.

García de Pablos, J.F. (2014). La necesaria reforma de la imposición patrimonial en España. En Madrid, García-Herrera Blanco, C. (Coord). *Encuentro de derecho financiero y tributario (3.ª ed.) “la reforma del sistema tributario español” (3.ª parte)*, (pp. 11-21). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 11.

García Novoa, C. (2004). El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonios: apuntes para una reflexión (I), *Bolsa de Madrid* 133, p. 74-81.

García Novoa, C. (2007). Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse? *Bolsa: Revista mensual de Bolsas y Mercados Españoles* 170, pp. 54-57.

Gonzalo y González, L. (2013). *Sistema impositivo español. Estatal, autonómico y local*. Dykinson.

Gómez de la Torre del Arco, M. (2009). La financiación autonómica y la eliminación del Impuesto sobre el patrimonio: dos alternativas financieras para compensar la pérdida recaudatoria, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* 42, pp. 353-376.

Gómez de la Torre del Arco, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* 45, pp.409-426.

Guerra Reguera, M. (2013), Reflexiones sobre el mantenimiento de un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas. Cubero Truyo, A. (Coord.). *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*. (pp. 413-467) Madrid: Editorial Aranzadi.

López Pérez, A. y Peris García, P. (2011). La efímera suspensión y restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Análisis crítico. En Madrid, García-Herrera Blanco, C. (Coord.) *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª ed.) “Desafíos de la Hacienda Pública Española” justicia en el diseño del Sistema Tributario Español* (pp. 141-149). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10.

López Espadafor, C.M. (2007). La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad, *Quincena Fiscal* 12, pp. 9-15.

López Espadafor, C.M. (2008). Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad constitucional actual, *Revista de Información Fiscal* 85, pp. 13-42.

Martínez Muñoz, Y. (2009). La supresión del gravamen del impuesto sobre el patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas, *Nueva Fiscalidad* 1, pp. 9-48.

Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado (2008). “La supresión del impuesto sobre el patrimonio perjudica la lucha contra el fraude”, *Documento* 27.

Pérez Royo, F; García Berro, F; Pérez Royo, I; Cubero Truyo, A; Escribano López, F; Carrasco González, F.M, (2010). *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos.

Pozuelo Antonio, F.A. (2003). El futuro de la imposición patrimonial en España, *Alcabala: Revista de Hacienda Pública de Andalucía* 31, pp.23-61.

Ramos Prieto, J. y Arribas León, M. (2012). Crisis económica, armonización fiscal europea y justicia tributaria: incidencia reciente en la tributación de las operaciones societarias y el patrimonio, En Madrid, García-Herrera Blanco, C. (Coord.) *Encuentros de Derecho Financiero y Tributario: Desafíos de la Hacienda Pública Española. Justicia en el diseño del Sistema Tributario Español* (pp.193-202). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales 10.

Simón Acosta, E. (2008). Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio, *Actualidad Jurídica Aranzadi* 759, p.19.

Tovillas Morán, J.M. (2002). *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*, Madrid: Marcial Pons.

Tovillas Morán, J. M. (2014). Doctrina del Conseil Constitutionnel français sobre l’Impost de solidaritat sobre la fortuna. *Revista catalana de dret públic*, 48, pp. 152-168.

Vega Borrero, F.A y Martínez Sánchez, C. (2013). *El Impuesto sobre el Patrimonio*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Von Hayek, F.A. (2005). *Camino de Servidumbre*. Alianza Editorial.