



La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza

César Martínez Sánchez

César Martínez Sánchez

Licenciado en Derecho y en Ciencias Políticas y de la Administración por la Universidad Autónoma de Madrid (UAM). Asimismo, en esta misma Universidad ha obtenido el Diploma de Estudios Avanzados tras la lectura de su tesina La financiación de los servicios públicos en el marco del Estado social. Ha sido investigador visitante en el Institut für Steuerrecht de la Westfälische Wilhelms-Universität Münster (2009), así como en el Institut für Steuerrecht de la Universität zu Köln (2010). En la actualidad, es investigador en formación del Área de Derecho Financiero y Tributario de la UAM, en el marco del Programa Nacional de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, así como colaborador y secretario académico del Instituto de Derecho Local-UAM. Recientemente, ha publicado diversos artículos acerca de la financiación de los servicios públicos en el ámbito local, tanto en revistas especializadas como en revistas de divulgación.

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas.

© Fundación Alternativas

© César Martínez Sánchez

ISBN: 978-84-92957-48-4

Depósito Legal: M-54264-2010

Índice

Abstract	5
Resumen ejecutivo	7
1 Introducción	9
1.1 Presentación de la investigación	9
1.2 Punto de partida: la redistribución de la riqueza en el Estado social	10
2 Panorama de la política fiscal en España	14
3 El impuesto sobre el patrimonio en España	18
3.1 Antecedentes	18
3.2 Razones a favor de la existencia del IP	20
3.3 El IP en cifras	25
4 El IP en perspectiva comparada	30
4.1 El IP en la OCDE	30
4.2 El IP en Francia	31
5 La posibilidad del establecimiento de un IP autonómico	36
5.1 El IP autonómico y la doble imposición	36
5.2 El IP autonómico y el principio de territorialidad	38
5.3 El IP autonómico y el principio de coordinación con la Hacienda estatal	39
5.4 Algunos problemas de aplicación del IP autonómico	40
6 Conclusiones	42
7 Propuestas	44
7.1 Principal: recuperar el IP estatal	44
7.2 Subsidiaria: crear un IP autonómico	46
8 Bibliografía	47
9 Índice de Tablas y Gráficos	49

Índice de siglas

BverfG	Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal de Alemania)
CC AA	Comunidades autónomas
CE	Constitución Española de 1978
CiU	Convergència i Unió
FMI	Fondo Monetario Internacional
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISF	Impôt sur la solidarité de la fortune
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LSFCCAA	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y modificadora de determinadas normas tributarias
MINEFI	Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PP	Partido Popular
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TRITPAJD	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
TRLHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Abstract

En este trabajo se intenta presentar la imposición sobre el patrimonio como una herramienta eficaz para la consecución de una mejor distribución de la riqueza. Tras un pormenorizado análisis del Impuesto sobre el Patrimonio español y el homólogo impuesto francés (*Impôt sur la solidarité de la fortune*), el autor aboga por la reintroducción del Impuesto sobre el Patrimonio en España, en tanto que este tributo logrará una más justa distribución de los recursos, redundando en un aumento de la progresividad del sistema fiscal español. Asimismo, se ha de tener en cuenta que cabe esperar una recaudación significativa gracias a este tributo, superior a los 2.000 millones de euros. No obstante, el autor también propone ciertas modificaciones del tributo actual a fin de que el impuesto solo grave a aquellas personas que poseen un patrimonio realmente importante. En especial, entre otras modificaciones, se propone el aumento del mínimo exento hasta los 600.000 euros (vivienda habitual no incluida).

This work tries to present the taxation of wealth as a useful tool to achieve a more equitable wealth distribution. After having thoroughly analysed both the former Spanish Wealth Tax and the current French Tax (Impôt sur la solidarité de la fortune), the author argues for the reintroduction of the Wealth Tax in Spain, since this tax will achieve a more equitable allocation of resources and will result in more progressivity in the tax system as a whole. Furthermore, the expectation is that more than 2 billion euros per year, certainly a significant figure in terms of revenue, could be collected through this tax. However, the author also proposes several amendments in the former Spanish Wealth Tax in order to tax only the people having a substantial amount of assets. Particularly, the author argues, among other amendments, for the establishment of an exemption up to 600,000 euros (first home not included).

Resumen ejecutivo

El presente trabajo pretende ser una aportación para lograr una distribución más equitativa de la riqueza a través de la imposición sobre el patrimonio. En particular, el estudio comienza analizando cuáles son las razones que fundamentan la intervención pública para lograr una redistribución de la riqueza. Acto seguido, el autor ofrece un somero panorama del sistema fiscal español en el que, en los últimos tiempos, se aprecia una devaluación de los principios de justicia tributaria. Tras lo anterior, comienza el análisis concreto del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) vigente en España desde 1977 hasta 2008, año en el que se suprimió el gravamen mediante una bonificación del 100% sobre la cuota, si bien se mantuvo formalmente la existencia del tributo. El autor defiende la existencia del IP, ya que persigue una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria; fomenta una utilización más productiva del patrimonio; procura una mejor distribución de la riqueza y, por último, sirve de complemento al IRPF y al ISD. En lo que se refiere a las cifras del IP, en el año 2007 se recaudaron 2.060 millones de euros, lo que supuso prácticamente triplicar los ingresos obtenidos por este mismo concepto en 1997. En cuanto al número de declarantes, la tendencia en los últimos años ha sido al alza, alcanzando la cifra de un millón en el ejercicio 2007. A pesar de que la mayoría de los declarantes se encuentran en los primeros tramos de la base imponible, el grueso de la recaudación proviene de los tramos más elevados. Así, por ejemplo, en el ejercicio 2006, las declaraciones cuya base imponible no superaba los 300.000 euros constituían algo más de la mitad del total (52%). Sin embargo, en términos de recaudación, apenas supusieron el 5% todo el importe obtenido por el IP.

En nuestro entorno, en el ejercicio 2009 existían impuestos sobre el patrimonio neto en Noruega, Francia, Luxemburgo, Islandia y Suiza. Entre ellos, este trabajo presta especial atención al caso francés y, de manera particular, a la configuración del actual *Impôt sur la solidarité de la fortune*. 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. Así, fruto de un mínimo exento muy superior al del homólogo español, el número de declarantes en Francia asciende

aproximadamente a la mitad de los declarantes españoles. Asimismo, en buena lógica con lo anterior, la cuota media del contribuyente francés multiplica a la del contribuyente español.

Tras el análisis del caso francés, este estudio aborda la posibilidad de que las comunidades autónomas creen sus tributos propios sobre el patrimonio, en tanto se mantenga la bonificación del 100% en el impuesto estatal. Aunque se trata de una cuestión no exenta de polémica, el autor sostiene la legalidad de la creación de dichos impuestos autonómicos.

En cuanto a las propuestas concretas, el autor aboga por:

- La reinstauración del Impuesto sobre el Patrimonio en toda España, ya que sirve para la redistribución de la riqueza, a la vez que aumenta la progresividad en la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos y supone la obtención de unos ingresos superiores a los 2.000 millones de euros anuales, que en momentos de déficit como el presente resultan de una muy alta utilidad.
- Ahora bien, el impuesto actual debe ser reformado en los siguientes aspectos:
 - Ha de aumentarse significativamente el mínimo exento.
 - Este mínimo exento ha de adaptarse a las circunstancias subjetivas del contribuyente.
 - Deben revisarse los criterios de valoración de ciertos bienes.
 - Ha de sustituirse la exención del patrimonio afecto a actividades económicas por una importante reducción en la base imponible.
- De manera subsidiaria, solo en el caso de que la reinstauración del IP en toda España no fuera posible, se propone la creación de un IP autonómico, si bien se pone de relieve que existen ciertos inconvenientes que dificultan su efectiva aplicación.

Introducción

1.1 Presentación de la investigación

Ya desde la celebración del Congreso de Gotha, una de las preocupaciones fundamentales de todos los movimientos políticos progresistas, más allá de que compartiesen o no las tesis marxistas, ha sido la búsqueda de una distribución más equitativa de la riqueza entre todos los ciudadanos. De hecho, en la actualidad, una de las cuestiones que aún dan sentido al *cleavage* izquierda-derecha es la relativa al papel que se otorga al Estado como agente redistribuidor de la riqueza¹. Así, en un panorama político en el que los grandes partidos asumen la economía de mercado, el elemento diferenciador y característico del pensamiento progresista tiene como uno de sus pilares fundamentales la convicción de que los poderes públicos han de procurar una redistribución tal que permita a todos los ciudadanos vivir en unas condiciones adecuadas.

La redistribución de la riqueza, a la que nos acabamos de referir, se instrumentaliza primordialmente a través de la actividad financiera del Estado, tanto en lo que se refiere a su actividad recaudatoria mediante los tributos, como en lo que respecta a las políticas de gasto público. Como es obvio, el ingreso y el gasto públicos no son más que las dos caras de una misma moneda. Sin embargo, y este es el origen de nuestro estudio, en los últimos años parece como si el pensamiento progresista hubiese dado por perdida la batalla del carácter redistribuidor del sistema tributario, para centrar sus esfuerzos en políticas de gasto social. Somos conscientes de la complejidad de la cuestión; de ahí que pretendamos realizar una investigación rigurosa que permita la construcción de un discurso sólido acerca de la política fiscal, que pueda confrontarse con las propuestas liberales que pretenden una reducción de la imposición en general, y de la directa, en particular.

1 En este sentido, *vid.* Bobbio (1995:135 y ss.).

Como ya han advertido muchos y muy relevantes autores², el sistema tributario español ha ido adquiriendo un carácter más regresivo como consecuencia de las reiteradas modificaciones fiscales que se han orientado hacia una creciente importancia de la imposición indirecta en detrimento de la directa y, en cuanto a esta última, hacia una disminución de la presión fiscal sobre las rentas del capital, mientras se mantiene la imposición sobre las rentas del trabajo. Buena muestra de lo anterior fue la reforma del IRPF, que estableció un sistema dual en virtud del cual se tiende a aplicar un tipo fijo para las rentas del capital, mientras que se mantiene un tipo progresivo de hasta el 43% para las rentas del trabajo, así como la reciente supresión del tipo de gravamen del impuesto sobre el patrimonio³. En el mismo sentido, algunas comunidades autónomas (v.gr. Madrid) han reducido notablemente la imposición sobre las sucesiones y donaciones.

Así, nos encontramos con que los dos impuestos patrimoniales que existen en España, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), han sido seriamente puestos en entredicho.

En cuanto al ISD, no hay duda de que se trata de un instrumento fundamental para la redistribución, en tanto que la renta percibida sometida a gravamen no requiere ni siquiera un mínimo esfuerzo para su adquisición y, al tratarse de la mera traslación de un patrimonio de un sujeto a otro, tampoco reviste ningún carácter productivo.

En lo que se refiere al IP, impuesto en torno al cual estructuraremos el presente trabajo, el *leit motiv* de este tributo debe ser –como lo es, por ejemplo, en Francia– detraer recursos de las grandes fortunas, las cuales suponen una importante acumulación de capital que, por un lado, resulta muy beneficiosa para sus poseedores, pero que, a la vez, obstaculiza en buena medida la redistribución de los recursos entre la ciudadanía.

La crisis económica actual no ha hecho sino acentuar el debate acerca de los medios de los que debe valerse el Estado para asegurar la financiación de los servicios públicos. No creemos estar exagerando si afirmamos que buena parte del futuro de las ideas progresistas va a depender de la existencia de un sistema tributario que redistribuya la riqueza, sin que esto sea –como en alguna ocasión se ha afirmado– un obstáculo para el crecimiento económico y el bienestar social.

1.2 Punto de partida: la redistribución de la riqueza en el Estado social

El concepto de Estado social ha sido criticado desde sus orígenes por sectores muy diversos del espectro ideológico. Desde la izquierda, tanto los principales líderes comunistas como anarquistas pusieron en tela de juicio la idea del Estado social por su marcado carácter estatista. Así, desde la época de LaSalle, se ha mantenido la pugna entre los socialdemócratas que pretenden la revolución social a partir del Estado y los

2 Por ejemplo, recientemente se ha apuntado que las reformas tributarias de los últimos tiempos reflejan la pérdida de importancia de la equidad vertical en beneficio de la equidad horizontal (Martín Delgado, J.M., 2010:101).

3 Para un análisis de la constitucionalidad de dicha medida, vid. Ortiz Calle, E. (2008).

comunistas que propugnan, en un planteamiento ideal, la disolución del propio Estado⁴. En el extremo opuesto, autores liberales, como Hayek, inspirados en autores clásicos como Tocqueville, critican al Estado benefactor, no tanto por los fines que persigue como por los métodos que emplea. Entiende este autor liberal que la actuación estatal debe guiarse por una suerte de principio de subsidiariedad en el que el Estado solo debe intervenir en los casos en que sea imposible que los individuos por sí mismos consigan el fin perseguido. Lo que no puede compartir es que el poder público sea el encargado de redistribuir la riqueza, puesto que “siempre que los poderes coactivos se utilicen para asegurar que determinados individuos obtengan determinados bienes, se requiere cierta clase de discriminación entre los diferentes individuos y su desigual tratamiento, lo que resulta inconcebible en la sociedad libre. De esta manera, toda clase de Estado-providencia que aspira a la ‘justicia social’ se convierte ‘primariamente en un redistribuidor de rentas’”. Tal Estado no tiene más remedio que retroceder hacia el socialismo, adoptando sus métodos coactivos, esencialmente arbitrarios”⁵.

Más recientemente se ha puesto en duda la viabilidad económica del Estado social, en lo que se ha llamado la “crisis del Estado de Bienestar”⁶, en el sentido de que es previsible que a corto o medio plazo los gastos sociales sigan aumentando sin que dicho exceso pueda ser compensado por un correlativo aumento en la recaudación. No es esta una situación novedosa, puesto que ya a principios del siglo XX se planteó, en términos diferentes pero análogos, la inminente “crisis del Estado fiscal”⁷. En cualquier caso, no parece que se esté poniendo en cuestión la validez o adecuación jurídica del Estado social, sino que simplemente se duda de los mecanismos económicos que lo sustentan. Así, toda vez que este es un estudio jurídico, no debemos pronunciarnos sobre la viabilidad económica de un sistema concreto. Ahora bien, sí podemos llamar la atención sobre un hecho que se ha generalizado en ciertos sectores doctrinales y que, a nuestro juicio, resulta equivocado. Con insistencia se aduce que el Estado social está condenado al fracaso y a la “ruina” por ser un sistema económicamente insostenible. Se desliza en este caso un argumento ideológico, que no es otro que la negativa a aumentar la carga fiscal, bajo el disfraz de un supuesto argumento científico ideológicamente neutral representado por la economía. En ese sentido, hace ya varias décadas, un experto economista, reflexionando acerca de la cuestión, concluía que “de todo esto se deduce que es imposible construir un esquema de ordenamiento social sobre bases estrictamente económicas; que el concepto de eficacia económica está expuesto a recibir los más variados contenidos ideológicos y que, en fin, cuando una política sea definida en nombre de su eficacia económica debemos asegurarnos de qué ideología se está enmascarando y de qué precio se intenta que paguemos por esa pretendida eficacia”⁸.

Por tanto, se ha de tener especial cuidado a la hora de utilizar los argumentos económicos en el seno de un debate jurídico-constitucional, toda vez que buena parte de los presupuestos económicos contienen un claro componente ideológico, aparte de que se podría incurrir en una falacia naturalista (aun en el supuesto de que se demostrara que

4 Cfr. Garrorena Morales, A. (1984:35).

5 Hayek, F.A. (1961:20) *apud* Díez Moreno, F. (2004:49).

6 *Vid. inter alia* O’Connor, J. (1973) y, entre nosotros, García Cotarelo, R. (1986).

7 *Vid.* Schumpeter, J.A., (2000).

8 Rojo, L.A., (1963: 152-153); cit. en Díaz, E. (1998:148).

el Estado social no es sostenible en las actuales circunstancias, eso no supondría una descalificación de esa idea jurídico-política en cuanto tal, sino simplemente del sistema actual existente).

Junto con las críticas que el Estado social ha recibido, se han de analizar también las justificaciones sobre las que se sustenta. En apretada síntesis, se han distinguido dos grandes líneas de justificación de la intervención estatal para garantizar la “procura existencial” de los ciudadanos: el aseguramiento de las necesidades vitales de los seres humanos es una obligación que emana de la dignidad del hombre y de la correlativa obligación de solidaridad; y/o el Estado social es condición *sine qua non* para la existencia de una auténtica libertad y, por ende, de una democracia real.

La noción de solidaridad se sitúa “en una tradición cultural que arranca de la idea de dignidad humana, de los valores de igualdad y libertad y que sostiene, con Kant, que los seres humanos, todos, son seres de fines, que no pueden ser cosificados, tratados como medios o como instrumentos de otros hombres”⁹. La idea de la solidaridad social como fundamento del Estado social ha sido acogida por el Tribunal Constitucional en referencia a las acciones públicas que persiguen intereses comunes “es decir, aquellos en que la satisfacción del interés común es la forma de satisfacer el de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o, si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común. Esta solidaridad e interrelación social, especialmente intensa en la época actual, se refleja en la concepción del Estado como social y democrático de Derecho, que consagra la Constitución (artículo 1.1), en el que la idea de interés directo, particular, como requisito de legitimación, queda englobado en el concepto más amplio de interés legítimo y personal, que puede o no ser directo”¹⁰. Así, la intrínseca dignidad del ser humano, junto con la inevitable convivencia en sociedad, obligan a que el Estado lleve a cabo una actividad prestacional que asegure, al menos, la subsistencia de todos los miembros de la comunidad política.

La siguiente justificación parte de una crítica al concepto formal de libertad, en tanto que autonomía personal, manejado por el liberalismo clásico y el neoliberalismo actual. Así, para que podamos hablar en propiedad de la existencia de libertad, valor fundamental en la inmensa mayoría de los regímenes democráticos, se ha observado que no es suficiente la mera posibilidad jurídica de elección, sino que se exige también “la posesión de ciertas condiciones culturales y materiales básicas a las que todas las personas deben acceder igualmente”¹¹. En este mismo sentido, Raz ha señalado que una auténtica autonomía necesita de la existencia de una “adecuada gama de opciones” que le permita realizar una verdadera opción entre alternativas “relevantes”¹². Según este razonamiento, tanto la libertad y el carácter democrático de un sistema político ya no podrían ser valoradas solo en su aspecto formal, “ante la ley”, como se vienen denominando desde la Revolución Francesa, sino que habrá que prestar atención a si los ciudadanos gozan de una “adecuada

9 Peces-Barba, G., *et al.* (2001:56), *apud* Vaquer Caballería, M., (2002: 65-66).

10 STC 2/1983, de 11 de julio, FJ 2º.

11 Ruiz Miguel, A. (2002:219).

12 Cfr. Álvarez, S. (2002:155).

gama de opciones” que les permita ser realmente sujetos autónomos. Así, no puede afirmarse que los millones de seres humanos que viven en condiciones de extrema pobreza, por más que habiten en países formalmente liberales y democráticos, son autónomos, puesto que “elegir entre la supervivencia y la muerte no es elegir”¹³. En este mismo sentido, se ha afirmado que “la libertad política es irreal si no va acompañada de la libertad de las dependencias económicas; que la propiedad ha de tener como límite la funcionalidad para los sistemas social y económico y los derechos de los que participan en hacerla productiva; que la seguridad no se extiende solo a la dimensión jurídica, sino también a la dimensión existencial en general; que la igualdad no es solo frente a la ley, sino que se debe extender, en la medida de lo posible, a las cargas y beneficios; y que la participación se amplía a los bienes y servicios y a las formas de democracia social”¹⁴.

Por su parte, desde el pensamiento socialdemócrata también se han vinculado la idea de democracia y la de justicia social, en evidente justificación del Estado social, al entender que “cada vez resulta más claro que la democracia política exige como base la democracia socioeconómica. Sin esta, aquella es insalvable, y en tal situación las decisiones se hacen antidemocráticas en los dos sentidos: vienen adoptadas por la oligarquía capitalista y responden a intereses predominantes de esa oligarquía”¹⁵.

13 Raz, J. (1986:376), traducido y citado en Álvarez, S. (2002:157-8).

14 García Pelayo, M. (1987:56).

15 Díaz, E. (1998:132).

Panorama de la política fiscal en España

Como es sabido, el principio vertebrador de la tributación en España, y en la generalidad de los países desarrollados, es la capacidad económica (art. 31.1 CE) entendida como fundamento de la imposición (“se debe porque se tiene”) y como medida de la misma (“se debe en función de lo que se tiene”). Entre las distintas manifestaciones de capacidad económica que pueden someterse a gravamen, suele distinguirse entre el consumo, la renta y el patrimonio.

En el sistema fiscal español, el impuesto paradigmático que grava el consumo es el IVA, aunque existan otros sobre determinados productos (los llamados impuestos “especiales” sobre el alcohol, el tabaco, etc.).

En lo que se refiere a la renta de las personas físicas, esta es gravada a través del IRPF, existiendo también un impuesto análogo (IRNR) para aquellas personas físicas que obtienen rentas en España aunque no residen en nuestro país. Por su parte, la renta obtenida por las personas jurídicas es gravada globalmente a través del IS.

En cuanto al patrimonio, existen impuestos locales que gravan la propiedad de ciertos bienes específicos como el IBI o el IVTM. Asimismo, se sujeta a imposición la transmisión de los bienes: mediante el ITP si se trata de una transmisión onerosa, mediante el ISD si nos encontramos ante una transmisión lucrativa. Por último, hasta muy recientes fechas existía un impuesto (IP) que gravaba todo el patrimonio que poseía una persona física.

Presentado lo anterior en un planteamiento teórico, se puede afirmar que la equidad en la tributación se fundará en la distinta distribución del gravamen en función del tamaño de las rentas (a mayor renta, mayor gravamen y viceversa) y en función también de su origen, como expondremos a continuación.

En efecto, en cuanto a su origen, generalmente se distinguen aquellas rentas cuya producción es el resultado de un esfuerzo personal (*v.gr.* rentas del trabajo), de aquellas cuya obtención no necesita de la participación activa del sujeto que las obtiene (rentas del capital)¹⁶. En este sentido, tradicionalmente se ha considerado que, por motivos de equidad,

¹⁶ Cfr. Sevilla (2003:26-7).

debía darse un tratamiento privilegiado a aquellas rentas que comportaban un esfuerzo, puesto que, frente a las rentas del capital que se obtienen automáticamente, las rentas del trabajo implican una inversión de tiempo para su obtención. Asimismo, el otro criterio que se ha esgrimido para dispensar un trato fiscal diferente a las rentas en función de su origen ha sido distinguir entre aquellas que provienen de comportamientos socialmente productivos y las que se derivan de comportamientos socialmente no productivos o “apropiativos”. Las primeras son aquellas que suponen un enriquecimiento, tanto para el sujeto que las obtiene como para la sociedad, mientras que las segundas suponen solo un enriquecimiento para el sujeto que las percibe, en la lógica de un juego de suma cero (lo que obtiene A es exactamente lo que ha perdido B). Como cabe esperar, este criterio persigue otorgar un tratamiento fiscal más beneficioso a las rentas productivas respecto de las que no lo son.

La interrelación de estos dos criterios para la discriminación de las rentas en función de su origen queda ilustrada en la Tabla 1.

Atendiendo a estos criterios, las rentas que merecerían un mejor tratamiento son las derivadas del trabajo, puesto que suponen un esfuerzo del beneficiario y además han de ser consideradas como socialmente productivas. Un trato algo menos beneficioso merecerían las rentas del capital que, aun no comportando ningún esfuerzo para sus perceptores, sí presentan un beneficio para la sociedad en su conjunto. En último lugar, y por tanto las que deberían ser gravadas con mayor intensidad, aparecen las donaciones, herencias y ganancias de capital, las cuales no suponen esfuerzo alguno para quienes las reciben y tampoco son productivas para la sociedad.

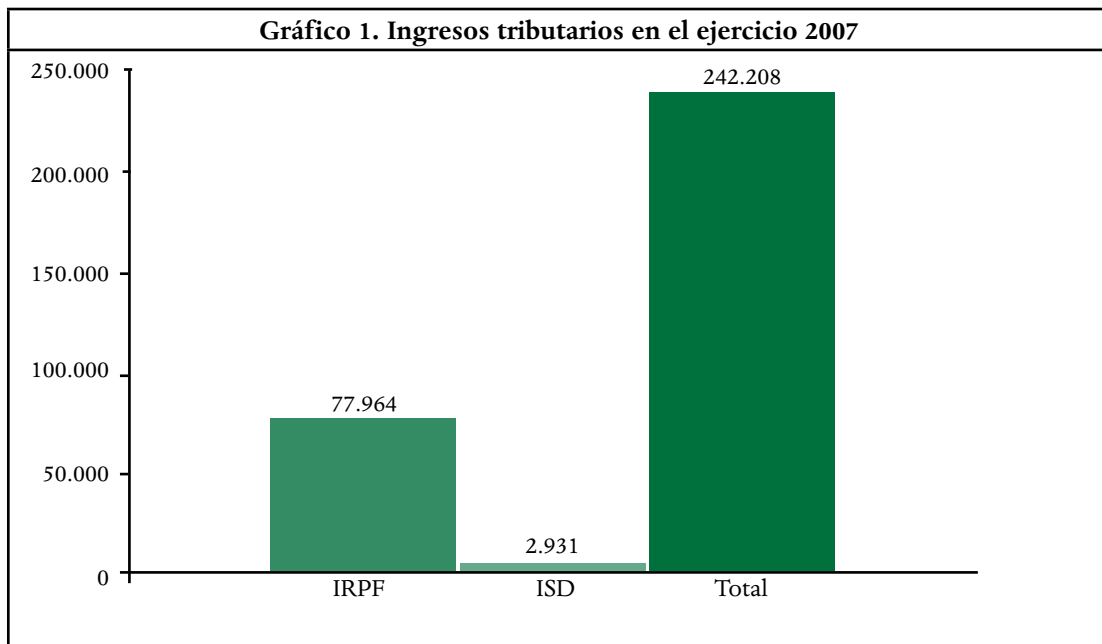
Tabla 1. Distinción de las rentas por su origen		
Naturaleza productiva	Productivas	Apropiativas
Esfuerzo		
Con participación activa del beneficiario	Rentas del trabajo Rentas profesionales y empresariales	-
Sin participación del beneficiario	Rentas del capital	Donaciones y premios Herencias y legados Ganancias de capital

Fuente: Sevilla (2003:27)

Sin embargo, por razones que exceden de las pretensiones de este trabajo, la realidad es prácticamente la opuesta. Así, como ya advertíamos en la introducción, dos grandes reformas legislativas de los últimos años apuntan en la dirección contraria:

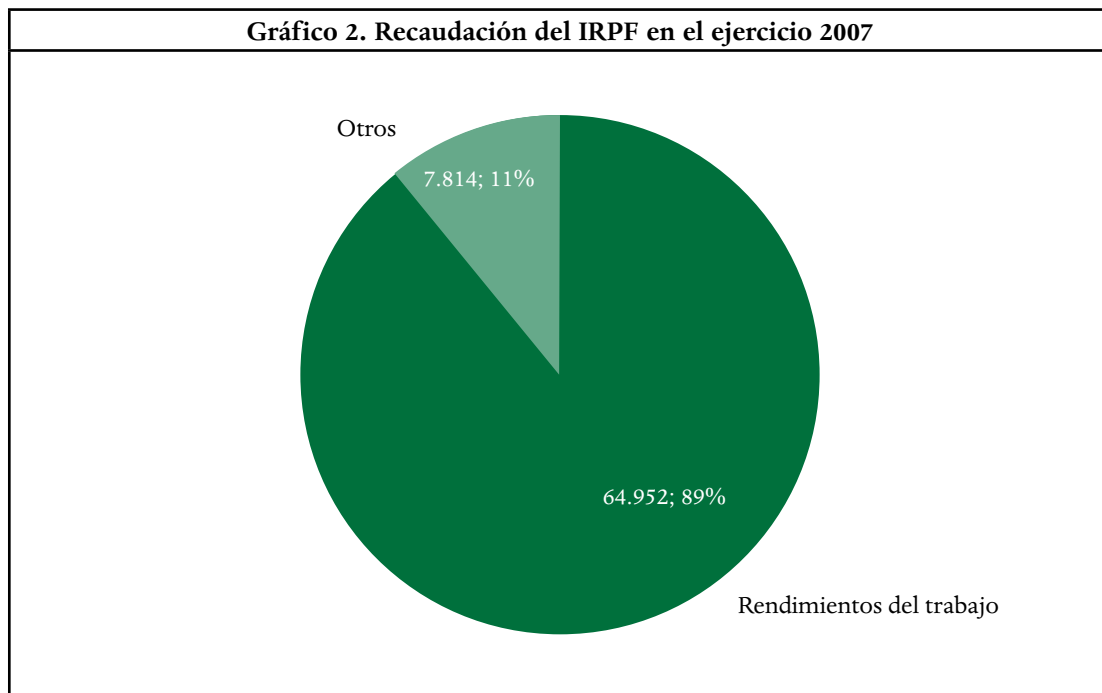
- Bonificación altísima, prácticamente una exención, en el ISD (por ejemplo, en la Comunidad de Madrid de un 95%).
- “Dualización” del IRPF, de forma que las rentas del trabajo tributan conforme a un tipo de gravamen progresivo (desde el 24% hasta el 43%), mientras que las rentas del ahorro los hacen a un tipo menor y apenas progresivo (19% o 21%).

A lo anterior se ha unido la supresión *de facto* del IP –cuestión que abordaremos más adelante–, que no hace sino acentuar la tendencia hacia una fiscalidad que recaee de forma mayoritaria sobre la rentas del trabajo. Así, tal y como se puede apreciar en el Gráfico 1, los ingresos provenientes del IRPF supusieron más del 30% de todos los ingresos que percibieron las arcas públicas en el ejercicio 2007, mientras que lo recaudado en concepto del ISD apenas sobrepasó el 1% del total. Asimismo, tal y como aparece en el Gráfico 2, la mayoría abrumadora de los ingresos del IRPF (89%) provienen de las rentas del trabajo (rendimientos del trabajo y actividades económicas).



Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Datos en millones de euros.

Gráfico 2. Recaudación del IRPF en el ejercicio 2007



Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Datos en millones de euros.
A diferencia del Gráfico 1, no se han incluido los datos del País Vasco y Navarra.

El impuesto sobre el patrimonio en España

3.1 Antecedentes

Dejando de lado algunos precedentes históricos remotos (Escribano López, 1985:22-3), el IP se introdujo por primera vez en España en 1977 en el marco de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal¹⁷, fruto de los llamados Pactos de la Moncloa, que trataron de llevar a cabo una profunda reforma tributaria en nuestro país. A pesar de que nació como un impuesto con carácter “extraordinario” y “excepcional”, perduró prácticamente inalterado hasta que en 1991¹⁸ fue modificado con el fin de conseguir, primordialmente, una tributación complementaria del IRPF que deparara una mayor progresividad del sistema fiscal (Enciso de Yzaguirre, 2009:24).

El siguiente hito importante en la historia de este impuesto lo constituye la reforma de la financiación autonómica que tuvo lugar en el año 2001, que buscó potenciar la corresponsabilidad fiscal entre las CC AA. Esta reforma normativa¹⁹ supuso la cesión de nuevos tributos y, en lo que se refiere al IP, la atribución de competencias normativas a las CC AA en relación con el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones en la cuota. Así pues, aparte de estas competencias normativas, el IP se ha constituido como un impuesto cedido a las CC AA, tanto en cuanto al rendimiento (en lo que se refiere a la obligación personal de contribuir)²⁰ como a la gestión (por delegación del Estado)²¹. Como cabía esperar, la atribución de competencias normativas supuso la aparición de diferencias de relieve entre las distintas comunidades autónomas,

17 Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE de 16 de noviembre de 1977).

18 Ley 19/1991, de 6 de junio, por la que se regula el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 junio de 1991). En adelante, LIP.

19 Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 31 de diciembre de 2001).

20 Vid. Vega Borrego (2007:26-7).

21 Cfr. Martínez Muñoz (2009:14).

sobre todo en lo que se refiere al mínimo exento y a la tarifa del impuesto. Así, por referir solo un ejemplo, en 2007 la Comunidad Autónoma de Madrid aprobó un mínimo exento superior al que la norma estatal refería para aquellas CC AA que no hubiesen ejercitado sus competencias en la materia, y además lo duplicó para los casos en los que los contribuyentes fuesen discapacitados (De la Peña Amorós, 2008:4).

En los últimos años se han sucedido las propuestas de reforma del IP. Así, en el programa electoral del PSOE para las elecciones generales del 2004 se propuso eliminar la tributación para los patrimonios medios y bajos a través de una elevación del mínimo exento. En un sentido parecido se expresaban los candidatos de CiU, en tanto que el programa del PP, entonces en el poder, abogaba simplemente por una “modernización” del IP (Enciso de Yzaguirre, 2009:46). Sin embargo, a lo largo de la VII Legislatura (2004-2008) no se produjeron reformas, fracasando la Proposición de Ley impulsada por el Grupo Popular en el Senado, que perseguía, en síntesis, el incremento del mínimo exento y la reducción de la tarifa.

La situación cambió notablemente en las Elecciones Generales de 2008, a las cuales tanto el PSOE como el PP concurren con la promesa de eliminar el IP²². En cumplimiento de dicho compromiso electoral, a finales de 2008 se aprobó la Ley²³ por la que se suprime *de facto* el IP. Las razones aducidas por el legislador son realmente lacónicas. Así, en la Exposición de Motivos se afirma que “las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado”.

Haciendo una labor de exégesis –no exenta de complicación a causa de la notable vaguedad de la Exposición de Motivos–, parece como si el legislador estuviese aduciendo dos tipos de razones: por un lado, la incompatibilidad entre la globalización y el IP y, por otro lado, la inadecuación del IP respecto de los objetivos que perseguía.

En cuanto a lo primero, parece que el legislador se está refiriendo a la posibilidad de que, dentro del fenómeno denominado como competencia fiscal internacional, la existencia del IP podría favorecer la tan temida fuga de capitales o, en su caso, el desincentivo de las inversiones extranjeras. Sin embargo, esta afirmación no parece acertada, puesto que el IP, en su modalidad de obligación personal, se refiere a todos los bienes, estén donde estén, poseídos por los residentes en España. Esto es, a pesar de que en los hechos puedan existir problemas con el intercambio de información²⁴, los residentes en España están tan obligados a contribuir por los bienes que estén en territorio nacional, como por los que se

22 Cfr. Programa Electoral del PSOE para las Elecciones Generales del 2008, pág. 107; y Programa Electoral del PP para las Elecciones Generales del 2008, pág. 123.

23 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 (BOE de 25 de diciembre de 2008).

24 No obstante las dificultades existentes, el desarrollo efectivo de la Directiva relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (Directiva 77/799/CEE del Consejo), así como los avances realizados en el seno de la OCDE, permiten un control cada vez mayor por parte de las autoridades fiscales nacionales.

encuentren en el extranjero. En un caso extremo, y quizás podría darse hipotéticamente en el caso de aquellos contribuyentes que habitan en regiones fronterizas, podría aducirse que el IP conduce a que los ciudadanos con grandes patrimonios decidan abandonar el país para habitar en el extranjero²⁵. Desde luego, ningún estudio que conozcamos apunta tal cosa y, en los casos en los que los contribuyentes deciden cambiar de domicilio por motivos fiscales, lo hacen con el objeto de huir de la aplicación del IRPF, cuantitativamente más gravoso que el IP.

La cuestión es más clara todavía en lo que se refiere a la obligación real por los bienes inmuebles que radiquen en nuestro país. En este caso, como es evidente, no hay peligro de que estos bienes escapen del control de Hacienda, ya que, por su propia definición, estos bienes no son susceptibles de ser trasladados.

En cuanto a que el IP ya no cumple los motivos para los que se creó, nos remitimos al siguiente apartado, en el que abordaremos cuáles fueron los objetivos declarados de dicho impuesto.

Previamente, se ha de precisar que técnicamente no se ha eliminado el impuesto, sino que se ha establecido una bonificación del 100% sobre la cuota, lo que, en los hechos, supone la eliminación efectiva del gravamen a partir del ejercicio 2008. No se optó por la supresión total del IP porque, aparte de otras cuestiones relacionadas con la técnica legislativa, su articulado sirve de referencia, sobre todo en lo que se refiere a criterios de valoración, para otros tributos²⁶. Asimismo, aunque esta es una cuestión complicada que analizaremos con más detalle en los capítulos sucesivos, se ha preferido mantener “vivo” el IP con el objeto de que las CC AA no creasen sus propios impuestos sobre el patrimonio.

3.2 Razones a favor de la existencia del IP

La Exposición de Motivos de la Ley del IP, aún vigente como acabamos de exponer, afirma que da “cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Por tanto, cuatro son las finalidades del IP, a saber: mayor equidad en la carga tributaria; fomento de una utilización más productiva del patrimonio; procurar una mejor distribución de la riqueza; y, por último, servir de complemento al IRPF y al ISD.

²⁵ Téngase en cuenta que para evitar la sujeción al IP, por obligación personal, al igual que ocurre en el caso del IRPF, los contribuyentes han de residir fuera de España durante, al menos, 183 días al año.

²⁶ Así, se mantiene en vigor la norma, por motivos de técnica legislativa relacionados con las posibles remisiones a esta norma que pudieran existir en otros textos legales, y, a la vez, cesa la obligación de declarar y pagar el IP, con lo que, a los efectos del contribuyente, este impuesto deja de ser efectivo.

A) Búsqueda de una mayor equidad en la carga tributaria

Cuando afirmamos que el IP trata de conseguir una mayor equidad, nos estamos refiriendo al principio que persigue dar un tratamiento igual a los que se encuentran en la misma situación (equidad horizontal) y desigual a los que están en situaciones diversas (equidad vertical).

La cuestión se puede comprender mejor a través de un ejemplo: A y B perciben la misma renta a lo largo de un año, por lo que, *a priori*, habrán de satisfacer la misma cuota de IRPF. Sin embargo, A posee un patrimonio preexistente, mientras que B no lo posee. Pues bien, parece sensato sostener, y así lo han hecho reconocidos hacendistas clásicos como Neumark y Albi²⁷, que la posesión de ese patrimonio, aun percibiendo idénticas rentas, hace que A tenga una mayor capacidad económica que B. De ahí que se establezca un gravamen que sujete la titularidad patrimonial que, en el ejemplo que manejamos, solo debería ser satisfecho por A y no por B. Con esto se conseguiría resolver el trato no equitativo dispensado por el IRPF a A y a B, puesto que se les exigió lo mismo a pesar de presentar capacidades económicas diferentes.

Asimismo, con frecuencia se ha argumentado que el IP puede contribuir a aumentar la progresividad del sistema incrementando los tipos efectivos de gravamen de determinadas rentas del capital, las cuales, como dijimos, gozan de un tratamiento fiscal privilegiado frente a las que provienen del trabajo. Esta afirmación, en lo que se refiere a España, parece haberse visto corroborada por los estudios empíricos que afirman que, en efecto, el IP aumenta el tipo impositivo efectivo sobre las rentas del capital, especialmente en lo que se refiere a las viviendas arrendadas (De Pablos, 2001:290²⁸).

Evidentemente, la búsqueda de una mayor equidad vertical requiere, aparte de una actualización del mínimo exento que trataremos más adelante, el establecimiento de mecanismos de control que impidan la evasión de los grandes patrimonios a través del fraudulento uso de la exención por actividades económicas, a la que nos referiremos a continuación. Se ha apuntado, en este sentido, que esta exención ha sido utilizada principalmente por los contribuyentes con mayores patrimonios, puesto que pueden fácilmente reorganizar sus activos para disfrutar de dicha exención (Durán Cabré y Esteller Moré, 2007:18), lo que daña tanto la equidad vertical como el carácter redistributivo del tributo.

B) Fomento de un uso más productivo del patrimonio

La pretensión de conseguir un uso más productivo de los recursos es la otra cara de la acusación de castigar el ahorro, que se hace al IP. En efecto, este tributo, a través de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas y participaciones en entidades (Vega Borrego, 2007:63-78), trata de incentivar a los poseedores de un patrimonio a que hagan un uso productivo de él y no solo meramente acumulativo. Esta pretensión, completamente legítima, se ve reforzada por el hecho de que en la actualidad, tras la reforma del IRPF en 2006, las rentas provenientes del ahorro gozan de

27 Cfr. Breña Cruz y García Martín (1980:10-9).

28 Esta autora, a su vez, remite a un estudio más profundo de la cuestión en González-Páramo y Bádenes (2000).

un tratamiento privilegiado frente al resto de rentas, como expusimos anteriormente. Asimismo, aunque esta sea una razón coyuntural, en un momento de crisis como el que vivimos, parte de la reactivación de la economía pasa por que los ahorradores pongan en circulación sus activos y generen, con ello, una mayor actividad económica²⁹.

En cualquier caso, a pesar de que con frecuencia se afirme que el IP afecta negativamente al ahorro, se ha sostenido que son escasos los estudios empíricos que corroboran esta creencia, y los estudios teóricos que existen no resultan determinantes (De Pablos, 2001:292).

Con todo, como expondremos en las propuestas, sostenemos que esta exención debe ser transformada en una reducción sustancial de la base imponible (que proponemos de un 60%), a fin de que el fomento del uso productivo de los bienes no vaya en contra de la equidad y el carácter redistributivo del tributo.

C) Complemento del IRPF y del ISD

Tradicionalmente, una de las virtudes que se han destacado de los impuestos que gravaban el patrimonio ha sido su carácter censal y de control respecto del Impuesto sobre la Renta (Escribano López, 1985:24-5). En este sentido, se ha sostenido que el IP ayuda a una mejor gestión administrativa del resto de impuestos, ya que, por un lado, sirve como instrumento para combatir la defraudación y, por otro, establece los índices de valoración que serán tomados como referencia en otros impuestos.

En lo que respecta a la prevención y represión del fraude, se ha argumentado con razón que la existencia del IP, en conexión con el IRPF, permite un control recíproco de rentas y patrimonios, “en cuanto que los elementos patrimoniales pondrán al descubierto las rentas derivadas de ellos que han sido ocultadas y las distintas partidas de la renta manifestarán los bienes patrimoniales que les sirven de soporte y no han sido declarados” (Breña Cruz y García Martín, 1980:74-5). Asimismo, se ha apuntado que el IP es también útil para evitar el fraude en la declaración del ISD, toda vez que disponer de una declaración de patrimonio anual es de gran utilidad para reconstruir, en los casos de herencias, el caudal relicto del causante³⁰ (De Pablos, 2001:292).

Igualmente, como apuntamos, el IP suele servir como referencia para la valoración de los bienes, cuestión que es de mucha utilidad para la efectiva gestión de otros impuestos. Así, el actual IP contiene reglas específicas de valoración para los bienes inmuebles, para los depósitos bancarios, valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, seguros de vida, rentas vitalicias y temporales, derechos reales, etc.

La importancia de esta función de valoración es innegable; tanto es así que la contribución del IP a una mayor equidad del sistema fiscal va a depender, en buena

²⁹ De acuerdo con los datos suministrados por el INE, la tasa de ahorro de los hogares se situó por encima del 17% en 2009, lo que supone un aumento de más del 50% con respecto a la media de los años anteriores.

³⁰ El caudal relicto del causante es el conjunto de bienes y derechos que transmite el fallecido (causante) a sus sucesores (causahabientes).

medida, de la ajustada valoración que se haga de los bienes sujetos a gravamen. De hecho, el Tribunal Constitucional alemán (BverfG), en sentencia de 22 de junio de 1995, declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio alemán porque, entre otras razones, los criterios de valoración utilizados por el legislador no se adecuaban a la potencialidad de los bienes para producir renta (García Novoa, 2004:76).

En este sentido, han sido varios los autores que en España han criticado el IP, pues entendían que los criterios de valoración en él consignados no eran adecuados (*inter alia* Durán Cabré y Esteller Moré, 2007:17). Tanto es así, que incluso se ha afirmado que la adopción de un diferente método de valoración para los bienes inmuebles y para los bienes muebles constituye una vulneración del principio de igualdad tributaria, en tanto que se producía una discriminación injustificada al aplicar un método más perjudicial para la riqueza mobiliaria (Calvo Ortega, 2008:13-4).

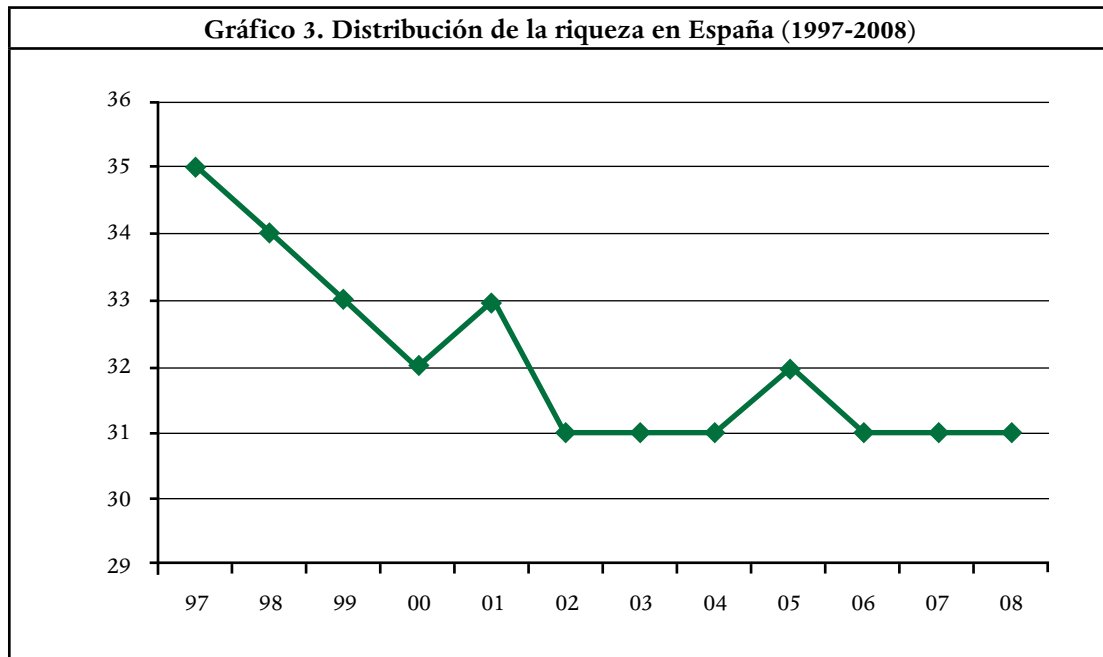
En síntesis, la diferencia entre la valoración de los bienes inmuebles y la de los muebles radica en que, para los primeros, se utilizaban unos criterios (valor catastral o el comprobado por la Administración, o el valor de adquisición) que quedaban petrificados con el tiempo, mientras que para los segundos se optaba por métodos que deparaban una valoración actual del bien (por ejemplo, en el caso de los depósitos bancarios, se computaban por “el saldo que arrojen en la fecha de devengo del Impuesto”).

Más allá de que compartamos o no esta crítica a los métodos de valoración que se recogen en el IP, debemos hacer hincapié en que se trata de un aspecto particular que en modo alguno puede cuestionar la existencia del propio impuesto. En otras palabras, la inadecuación de los métodos de valoración de la actual norma no puede ser, desde un punto de vista lógico, el motivo de la supresión del IP, sino que ha de constituir un motivo para su reforma.

D) El IP tiene un efecto redistribuidor de la riqueza

Como argumentábamos anteriormente, una de las grandes metas de la socialdemocracia ha sido la de conseguir una mejor distribución de la riqueza. Así, en la persecución de este objetivo tiene especial importancia la actividad tributaria. En ese sentido, los tributos exigidos por el Estado a la ciudadanía pueden tener un efecto regresivo, esto es, perjudicial para una más equitativa distribución de la riqueza o, por el contrario, un efecto progresivo y, en consecuencia, redistribuidor.

Habitualmente, la distribución de la riqueza en el seno de un país se mide a través del índice de Gini, que toma valores de 0 a 100, significando el 0 una distribución completamente igual y el 100 una distribución completamente desigual. La distribución de la riqueza en España se encuentra, según los datos suministrados por Eurostat para el año 2008, en la media de la Unión Europea (valor 31 en el índice de Gini). La evolución en los últimos diez años ha sido ligeramente positiva (de 35 a 31), si bien, desde el año 2002 se observa un evidente estancamiento, incluso un leve retroceso en el año 2005, en la distribución de la riqueza, tal y como puede observarse en el Gráfico 3.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Eurostat.

Los estudios empíricos realizados en España muestran que el sistema fiscal, en su conjunto, es ligeramente progresivo, si bien hay importantes diferencias entre el efecto de cada uno de los impuestos (Calonge y Manresa, 2001: 225-7). Sintéticamente, los resultados muestran que los impuestos directos (IRPF, IS e IP) tienen un carácter claramente progresivo, mientras que los impuestos indirectos (IVA y especiales) presentan un signo contrario, esto es, se evidencia un impacto regresivo de los mismos. No en vano, uno de los objetivos que persigue el IP es el de reducir la existencia de grandes fortunas (De Pablos, 2001:291), de manera que los recursos detraídos de estas puedan ser redistribuidos por el poder público a través, principalmente, de políticas de gasto (subvenciones, inversiones, transferencias de renta, etc.).

En virtud de lo que acabamos de exponer, se puede afirmar que la existencia del IP en el sistema fiscal español contribuye a que esté presente un efecto más redistribuidor. Igualmente, este argumento puede expresarse de forma inversa: la supresión del gravamen del IP va en la dirección contraria a la consecución de una mejor distribución de la riqueza en nuestro país. En este sentido, la supresión del IP se hace más inquietante todavía, desde el punto de vista de la redistribución de la renta, si se tiene en cuenta que la siguiente medida fiscal tributaria adoptada ha sido el incremento del tipo de gravamen del IVA, impuesto que, como ya hemos mencionado, presenta un carácter regresivo.

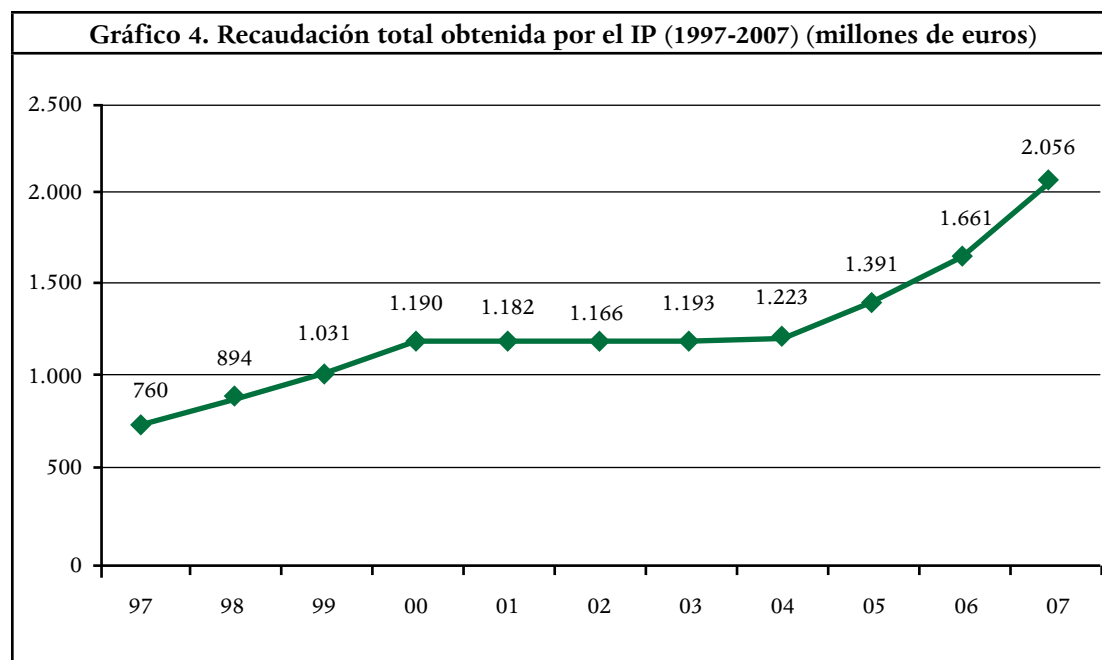
No obstante, se ha de tener en cuenta que, tal y como han sostenido algunos autores, la existencia de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas y participaciones en entidades, los desajustes en los criterios de valoración de los distintos bienes y, en definitiva, las ineficiencias en el gravamen real del patrimonio existente, aminoran el efecto redistributivo del IP (Durán Cabré y Esteller Moré, 2007:73). De ahí que, en el ámbito de las propuestas de este trabajo, propongamos la reforma de los elementos anteriores.

3.3 El IP en cifras

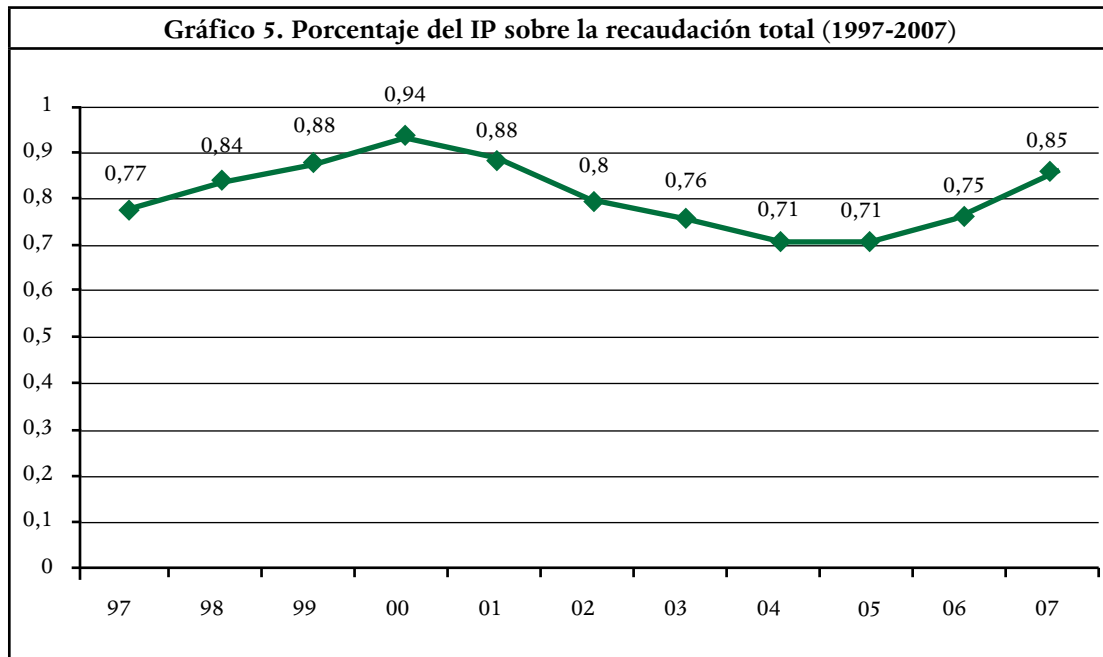
A la hora de juzgar la idoneidad y conveniencia de la supresión del gravamen del IP, conviene tener en cuenta las principales magnitudes relacionadas con el tributo, que son, principalmente, el volumen de ingresos recaudados en virtud del mismo y el número de declarantes.

En lo que se refiere a los ingresos obtenidos por la recaudación del IP en España, prácticamente se han triplicado en el decenio 1997-2007, pasando de 760 millones de euros en 1997 a 2.060 millones de euros en 2007. La evolución ha sido de progresión constante, si bien, como puede apreciarse en el Gráfico 4, a partir de 2005 se disparó la recaudación obtenida por este impuesto, aumentando un 50% en solo dos años. En términos relativos, la recaudación del IP ha supuesto alrededor del 1% de los ingresos totales consolidados del Estado, si bien este porcentaje ha mostrado un comportamiento al alza, aunque de manera irregular, como puede apreciarse en el Gráfico 5. Teniendo en cuenta estos datos, no puede decirse que el IP sea un elemento principal en la recaudación del Estado, si bien –más aún en un contexto de crisis económica como el que vivimos– más de 2.000 millones de euros anuales no es una cifra despreciable. De hecho, por hacer una comparación a efectos ilustrativos, esta cifra representa algo más del gasto presupuestado en 2010 para el Ministerio de Justicia.

La importancia de esta cantidad se acentúa si tenemos en cuenta que el IP es un impuesto, como ya dijimos, cuya recaudación, en lo que se refiere a la obligación personal de contribuir, está íntegramente cedida a las comunidades autónomas, las cuales, como es sabido, se encuentran en una situación de penuria económica más grave que la Administración General del Estado.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

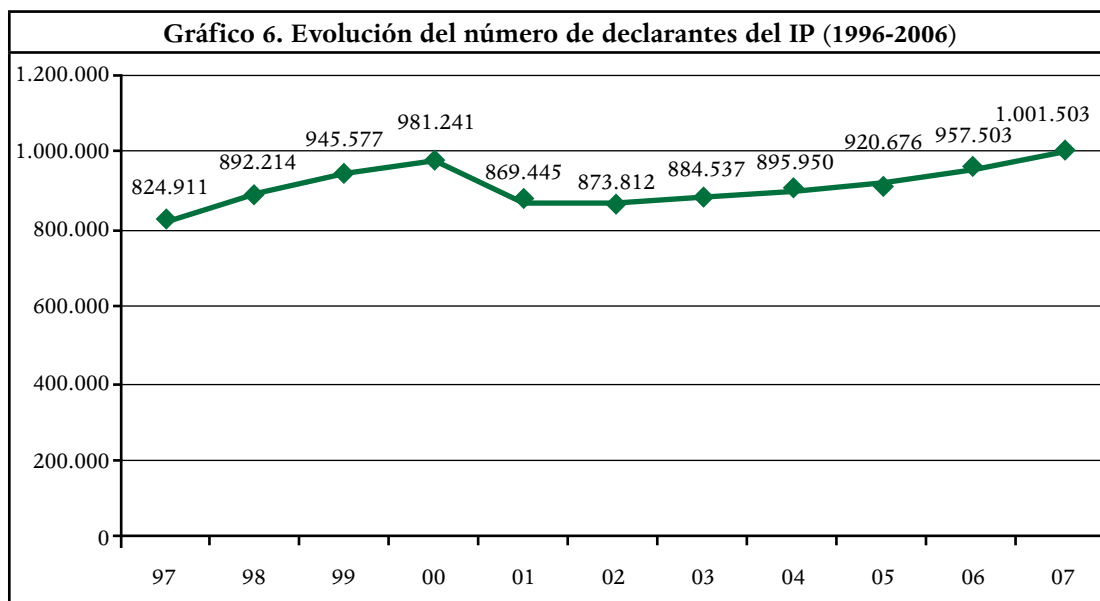


Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Acabamos de ver que, aun no siendo un impuesto decisivo, cuantitativamente, el IP reviste cierta importancia. Cumple, por tanto, que realicemos ahora un análisis cualitativo que atienda a las características subjetivas de los contribuyentes de impuesto.

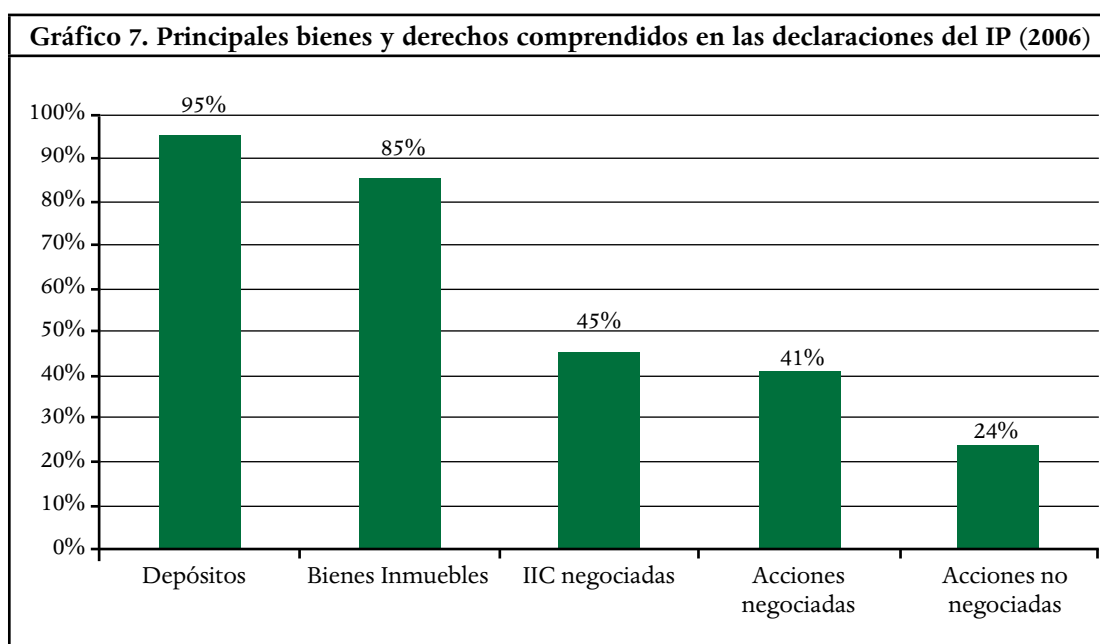
En primer lugar, en consonancia con la recaudación obtenida, desde 1997 se observa una tendencia ascendente, aunque irregular, en el número de declarantes del IP, tal y como puede comprobarse en el Gráfico 6. El acusado descenso de declarantes que se produjo en el año 2001, con una tasa de variación negativa superior al 11%, responde a la modificación legislativa que se llevó a cabo, en virtud de la cual se declaró exento el valor patrimonial de la vivienda habitual hasta un valor de 150.253 euros.

En comparación con el IRPF, el número de declarantes del IP es relativamente bajo. Sirva como prueba de esta afirmación el hecho de que, en el ejercicio 2006, se presentaron 17.840.783 liquidaciones del IRPF, frente a 1.001.503 de declaraciones del IP, lo cual arroja prácticamente una relación de 18 a 1. Este relativamente bajo número de declarantes cuestiona la generalizada afirmación de que el IP es un impuesto pagado por la clase media (salvo que se pretenda que en España la clase media está integrada exclusivamente por un millón de personas). De hecho, en comparación con el IRPF, puede afirmarse que el IP ha sido un impuesto pagado por una minoría cualificada, como veremos a continuación. Si se prefiere, en sentido contrario, se puede afirmar que la mayoría de contribuyentes del IRPF estaban exentos del gravamen del IP.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Si importante es conocer el número de declarantes del IP, también lo es analizar sus particulares características. A este respecto, hemos de llamar la atención acerca de la composición de los bienes patrimoniales relacionados en las declaraciones del IP de los últimos años. Así, los bienes y derechos que aparecen con mayor frecuencia en las declaraciones son, como se muestra en el Gráfico 7 en orden decreciente, los siguientes: depósitos de cuentas corrientes y de ahorro (el 95% de las declaraciones); bienes inmuebles de naturaleza urbana (85%); acciones y participaciones en capital social o en fondo patrimonial de IIC negociadas (45%); acciones y participaciones en capital social de entidades sometidas a negociación (41%); y acciones y participaciones en capital social de entidades no sometidas a negociación de los declarantes (24%).



Fuente: elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Nos interesa igualmente el valor patrimonial declarado de los contribuyentes y la cantidad que finalmente han satisfecho, a fin de precisar, por fin, el perfil de los ciudadanos que han pagado el IP en España. En la persecución de este objetivo, los datos que analizaremos son la base imponible y la cuota íntegra del IP para el ejercicio 2006. La base imponible está constituida por el patrimonio neto, esto es, por la diferencia entre el valor de los elementos patrimoniales del contribuyente (bienes y derechos) –aminorado por las cargas y gravámenes que reduzcan el valor de los mismos– y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo (Vega Borrego, 2007:85). Se ha de recordar que dentro de esta base imponible no se incluye el valor de la vivienda habitual hasta el límite máximo de 150.253,03 euros por contribuyente. Así, por ejemplo, la vivienda habitual de un matrimonio, cuyo régimen es de gananciales, valorada en 300.000 euros estaría exenta completamente. Por su parte, la cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen previsto en el IP y se aproxima de forma notable a la cantidad finalmente satisfecha por el contribuyente.

Los datos que ofrecemos en la Tabla 2 son ciertamente elocuentes. Así, por ejemplo, nos encontramos con que en el ejercicio 2006 las declaraciones cuya base imponible no superaba los 300.000 euros constituían algo más de la mitad del total (52%). Sin embargo, en términos de recaudación, apenas supusieron el 5% de todo el importe obtenido por el IP. Este dato nos puede ser de mucha utilidad a la hora de proponer la modificación del tributo. Así, por ejemplo, si se elevara el mínimo exento a los 300.000 euros, lo que supondría prácticamente triplicar el mínimo general vigente, se exoneraría de tributación a la mitad de los contribuyentes (prácticamente medio millón de personas), con un coste en términos de recaudación muy bajo, puesto que solo dejaría de ingresarse un 5% del total, lo que, en los datos de 2007, serían apenas 100 millones de euros. Esta idea la retomaremos y ampliaremos cuando abordemos las propuestas concretas para la reactivación del IP en España.

En sentido opuesto, las declaraciones cuya base imponible era superior a 750.000 euros, aun solo representando algo menos del 10% de todas las declaraciones, aportaron, sin embargo, el 70% de toda la recaudación. Este dato vuelve a cuestionar la afirmación de que el IP se basa principalmente en el gravamen del patrimonio de las clases medias. En el mismo sentido, el último tramo reflejado en la Tabla 2, que se refiere a las declaraciones cuya base imponible excede de los 10 millones de euros, representa al 0,1% de todas las declaraciones realizadas y, no obstante, supuso más del 10% de todo lo recaudado por este impuesto.

Tabla 2. Cuota íntegra del IP (2006)							
Tramos de base imponible (miles de euros)	Declarantes			Importe			Media por declarante (euros)
	Número	Proporción sobre declarantes partida		Cuantía (miles de euros)	Proporción total partida		
		Sin acumular	Acumulados		Sin acumular	Acumulados	
Menor o igual a 100	21.675	2,20%	2,20%	1.915	0,11%	0,11%	88
100-110	3.904	0,40%	2,59%	231	0,01%	0,12%	59
110-120	25.184	2,55%	5,15%	540	0,03%	0,15%	21
120-130	30.085	3,05%	8,20%	1.176	0,07%	0,21%	39
130-140	31.383	3,18%	11,39%	1.793	0,10%	0,31%	57
140-150	31.674	3,21%	14,60%	2.401	0,13%	0,45%	76
150-175	78.607	7,97%	22,57%	8.495	0,47%	0,92%	108
175-200	72.597	7,36%	29,94%	11.329	0,63%	1,55%	156
200-225	64.868	6,58%	36,52%	13.225	0,73%	2,28%	204
225-250	58.097	5,89%	42,41%	14.593	0,81%	3,09%	251
250-275	51.714	5,25%	47,66%	15.425	0,86%	3,95%	298
275-300	45.310	4,60%	52,26%	16.226	0,90%	4,85%	358
300-400	133.613	13,55%	65,81%	70.429	3,91%	8,76%	527
400-500	84.823	8,61%	74,41%	71.743	3,98%	12,74%	846
500-750	111.697	11,33%	85,75%	178.523	9,91%	22,65%	1.598
750-1.000	51.565	5,23%	90,98%	161.821	8,98%	31,64%	3.138
1.000-2.500	70.675	7,17%	98,15%	595.303	33,05%	64,69%	8.423
2.500-5.000	13.108	1,33%	99,48%	304.708	16,92%	81,60%	23.246
5.000-10.000	3.689	0,37%	99,85%	149.202	8,28%	89,89%	40.445
Más de 10.000	1.467	0,15%	100,00%	182.140	10,11%	100,00%	124.158
TOTAL	985.735	100%		1.801.216	100%		1.827

Fuente: extraído del documento Recaudación y estadísticas del Sistema Tributario Español 1997-2007, editado por el Ministerio de Economía y Hacienda (pág. 242).

El IP en perspectiva comparada

4.1 El IP en la OCDE

Entre los países que integran la OCDE, son minoría aquellos que mantienen en sus ordenamientos jurídicos el IP. De hecho, la tendencia en los últimos años, en el marco de una progresiva reducción de la imposición directa, ha sido la de la progresiva supresión. Buena muestra de ello es que, desde el año 2006, países como Finlandia, Austria, Dinamarca, Suecia y España han abolido sus respectivos tributos sobre el patrimonio neto.

Por su parte, el caso de Alemania merece una consideración específica, toda vez que no se trata tanto de una supresión llevada a cabo por el poder legislativo, cuanto que la desaparición del IP alemán fue consecuencia de un fallo judicial. Concretamente, el Tribunal Constitucional Federal (BVerfG), en su sentencia de 22 de junio de 1995, declaró la incompatibilidad de la Ley alemana del Impuesto sobre el Patrimonio con la Constitución, en tanto que dicho impuesto aplicaba diferentes criterios de valoración, incoherentes entre sí, para los distintos tipos de bienes. A juicio del tribunal alemán, esto suponía una vulneración del principio de igualdad, ya que dicha disparidad en la valoración otorga tratamientos más favorables a ciertos bienes respecto de otros, sin que se tenga en cuenta la potencialidad para obtener renta de cada uno de los bienes (García Novoa, 2004:76). La sentencia del Tribunal Constitucional Federal otorgó un plazo al Legislativo para que revisara los criterios de valoración del IP y así salvar la constitucionalidad del mismo. Sin embargo, no se llevó a cabo tal reforma, por lo que el IP desapareció del sistema fiscal alemán.

Tras lo anterior, nos encontramos con que en 2009 Francia, Luxemburgo (donde desde 2006 solo se someten a imposición las personas jurídicas), Islandia, Noruega y Suiza conservaban un impuesto que grava el patrimonio neto (IBFD, 2009).

Sin embargo, esta tendencia puede que se vea alterada a raíz de la profunda crisis económica que ha puesto de relieve, entre otras cuestiones, la imperiosa necesidad que

los Estados tienen de conseguir más recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Buenas muestra de este incipiente cambio de tendencia en las políticas fiscales es el hecho de que países como Reino Unido, tradicionalmente renuentes a elevar la carga fiscal, se hayan propuesto la creación de nuevos impuestos, en este caso sobre los gratificaciones “excesivas” otorgadas por los bancos, con el propósito de aliviar la mermada situación de las arcas públicas³¹.

En este mismo sentido, no es de extrañar que la crisis económica pueda servir como ocasión propicia para la reintroducción del IP en algunos países, tal y como propondremos más adelante.

4.2 El IP en Francia

Como acabamos de afirmar, dentro de nuestro entorno económico y político Francia es el más importante exponente en lo que se refiere al establecimiento del IP. De ahí que vayamos a dedicar un epígrafe específico a su estudio.

A) Antecedentes históricos del IP en Francia

Aunque en 1914, en el contexto de una profunda reforma fiscal, Joseph Caillaux ya propuso la institución de un impuesto que gravase el patrimonio (Chenevoy-Gueriaud, 2006:1545), como complemento del Impuesto de Sucesiones y del Impuesto sobre la Renta, hubo que esperar a la Ley de Presupuestos del Estado para el año 1982, Ley 81-1160, de 30 de diciembre de 1981, para que se diera carta de naturaleza al IP francés, denominado originariamente *Impôt sur les grandes fortunes*. Fue presentado como la mayor innovación fiscal del primer mandato del presidente François Mitterrand, bajo la justificación de que perseguía una mayor justicia social y un mejor reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos. Se entendió que debían someterse a gravamen las rentas consolidadas que traen causa de la posesión de bienes o derechos, al igual que se hace con las rentas producidas por el capital o el trabajo del contribuyente.

Sin embargo, 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 Nacional (Arias Abellán, 1991:388), condujeron a que fuera derogado antes de que se cumplieran cinco años de su establecimiento, por medio de la Ley 86-824, de 11 de julio de 1986.

Apenas dos años más tarde –y una vez más como consecuencia del impulso personal del presidente Mitterrand, quien acababa de comenzar su segundo mandato presidencial– el IP fue restablecido por medio de la Ley de Presupuestos para el año 1989, Ley 88-1149, de 23 de diciembre de 1988. Aparte de la introducción de algunos ajustes técnicos, la mayor novedad que se incorporó fue el cambio en la denominación del tributo, que pasó a ser el *Impôt sur la solidarité de la fortune*, nombre que aún conserva en la actualidad.

31 Este nuevo impuesto fue anunciado en el *Pre-Budget Report* presentado al Parlamento inglés en diciembre de 2009, en el que se preveía que entraría en vigor a partir del mes de abril de 2010.

Esta modificación nominal no parecía caprichosa, sino que estaba en consonancia con la idea de solidaridad social y redistribución de la riqueza que sustentaba la reintroducción del tributo, en el sentido de que se pretendía detraer recursos de los ciudadanos más ricos y destinarlos a garantizar un ingreso mínimo para los más desfavorecidos (Grosclaude y Marchessou, 2009:463).

B) El IP francés en la actualidad (ISF)³²

Como en el caso de la mayoría de países que aún conservan el IP, el ISF está reservado al ámbito de las personas físicas; concretamente, para el ejercicio 2009, solo para aquellas que posean un patrimonio superior a 790.000 euros. A diferencia del caso español, en el ISF no existe una exención para la vivienda habitual³³, si bien, si tenemos en cuenta la abultada diferencia entre el mínimo exento del IP español (108.182 euros) y el francés, descubrimos que, en realidad, el ISF presenta un efecto fiscal más beneficioso para las rentas medias que el IP español. Por ejemplo, un contribuyente cuyo patrimonio ascendiese a 350.000 euros, de los cuales 300.000 euros correspondiesen al valor de su vivienda habitual, debería contribuir conforme al IP español, mientras que, por el contrario, estaría exento de pagar el ISF. Al igual que ocurría con el IP español, existe una amplia lista de bienes exentos de tributación, entre los que destacan los llamados bienes profesionales (tanto los relacionados con una explotación individual como los afectos a una sociedad), ciertos bienes rurales, las antigüedades y otros objetos artísticos, los derechos de propiedad intelectual e industrial, así como las rentas vitalicias y las pensiones.

En lo que se refiere a la valoración de los bienes sujetos a tributación, como regla general el ISF se remite a las normas contenidas en el Impuesto de Sucesiones, las cuales persiguen el establecimiento del valor venal de los bienes.

El tipo de gravamen aplicable se presenta, tal y como aparece en la Tabla 3, como una tarifa progresiva comprendida entre el tipo mínimo del 0,55%, para contribuyentes cuyo patrimonio sobrepase el mínimo exento citado y no exceda de 1.280.000 euros, y el 1,8% para el tramo superior, en el que se enmarcan todos aquellos sujetos pasivos cuyo patrimonio esté valorado en más de 16.480.000 euros.

En comparación con el tipo de gravamen del IP español, cuya tarifa reproducimos en la Tabla 4, aparte de las diferencias existentes en cuanto al valor de cada uno de los tramos, podemos destacar que, en el caso francés, la tarifa del primer tramo es superior a la de su homólogo español (el 0,55% frente al 0,2%), si bien en el tramo máximo la relación se invierte, puesto que la tarifa del IP español es mayor que la equivalente del ISF (el 2,5% frente al 1,8%).

32 Ha de tenerse en cuenta que en la tramitación de la Ley de Presupuestos francesa para el año 2011, que aún no ha finalizado, se incluye una propuesta de reforma de este tributo, por lo que el lector debe advertir que las líneas que siguen no incluyen las modificaciones que, en su caso, puedan producirse en virtud de dicha Ley de Presupuestos.

33 Lo que sí existe, no obstante, es una norma especial de valoración de la residencia habitual, que supone una minoración del 30% de su valor de mercado.

Base liquidable <i>(fraction de la valeur nette taxable du patrimoine)</i>	Tipo de gravamen <i>(tarif applicable)</i>
Hasta 790.000 €	0%
Desde 790.000 € hasta 1.280.000 €	0,55%
Desde 1.280.000 € hasta 2.520.000 €	0,75%
Desde 2.520.000 € hasta 3.960.000 €	1%
Desde 3.960.000 € hasta 7.570.000 €	1,3%
Desde 7.570.000 € hasta 16.480.000 €	1,65%
A partir de 16.480.000 €	1,8%

Fuente: datos para el año 2009, extraídos del documento *La fiscalité française*, publicado por la *Direction Générale des Finances Publiques*

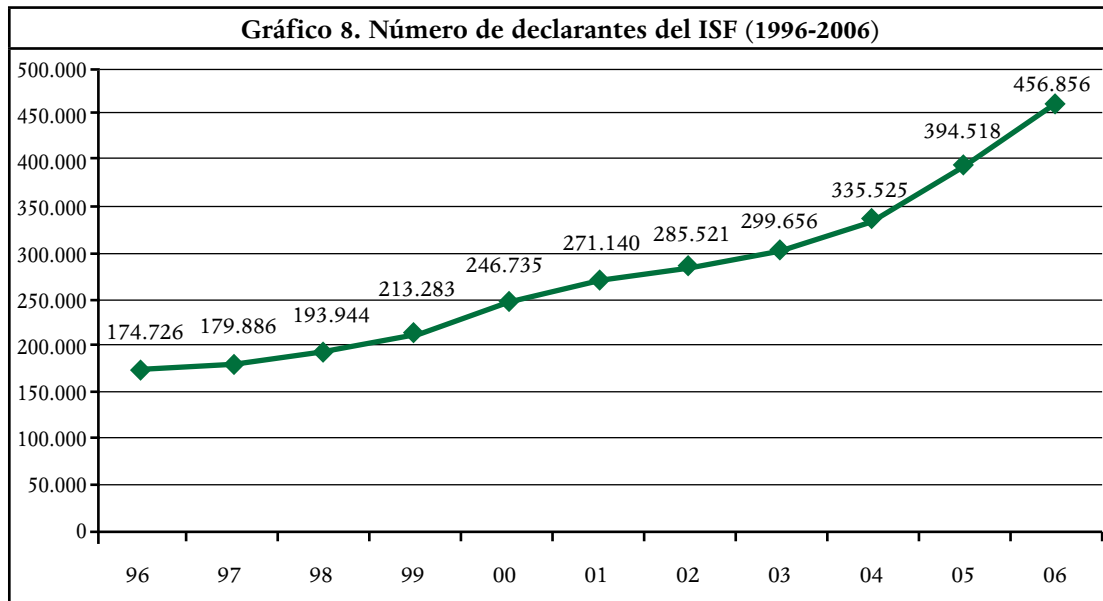
Base liquidable- Hasta euros	Cuota-euros	Resto base liquidable-hasta euros	Tipo aplicable- porcentaje
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7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

Fuente: Vega Borrego, 2007:159-60

Al igual que hicimos con el IP español, conviene que nos detengamos a analizar, siquiera brevemente, los datos relativos a la recaudación proveniente del ISF.

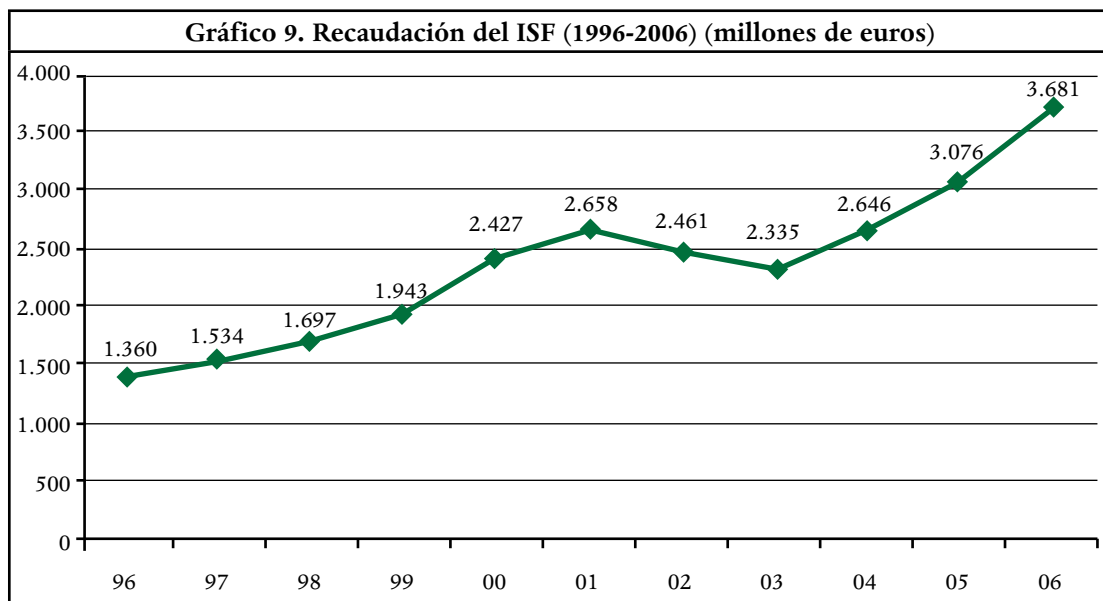
En lo que se refiere al número de declarantes de este impuesto, la tendencia en los últimos años es claramente al alza. Así, tal y como se muestra en el Gráfico 8, en el período comprendido entre los años 1996 y 2006, casi se ha triplicado el número de declarantes del ISF, pasando de algo más de 170.000 a más de 450.000.

Si comparamos estos datos con los relativos al IP español, salta a la vista la diferencia sensible entre el número de contribuyentes del IP y del ISF. Así, a pesar de que la población francesa excede en un 50% a la población española, nos encontramos con que en el año 2006 el número de declarantes del IP español era más del doble de las declaraciones del ISF realizadas en Francia (más de 950.000 frente a menos de 460.000). Este dato viene a corroborar lo que ya se intuía al exponer las diferencias entre el mínimo exento del IP y el del ISF: el impuesto francés tiene un carácter más selectivo –en tanto que afecta a un menor porcentaje de la población– que el impuesto español. No en vano el ISF ha sido presentado, y aún lo es hoy, como un impuesto sobre las grandes fortunas.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en el *Annuaire statistique pour les années 1994-2006*, MINEFI.

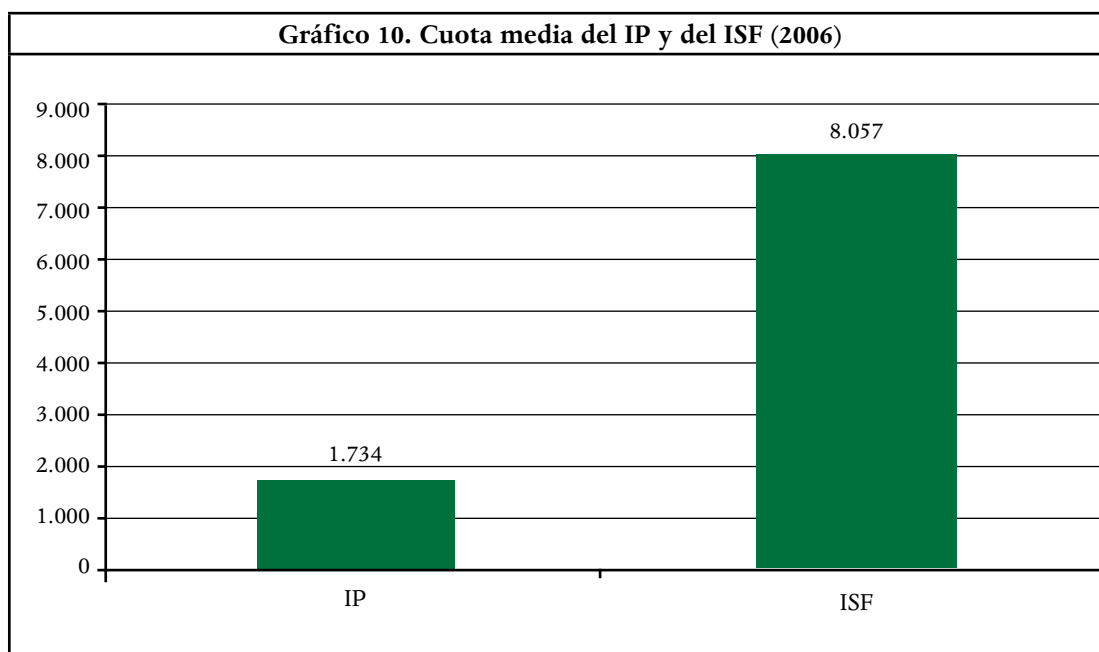
Tras lo anterior, cumple que nos detengamos en el estudio de los datos relativos al montante de la recaudación del ISF. Como se puede apreciar en el Gráfico 9, el rendimiento obtenido por el ISF ha experimentado un comportamiento al alza, similar, como era de esperar, al del número de declarantes que acabamos de mostrar (salvo en los ejercicios 2002 y 2003 en los que, a pesar de incrementarse el número de declarantes, descendió el volumen de ingresos recaudado). Así, frente a los 1.360 millones de euros recaudados en 1996, en 2006 el montante del ISF ascendió a más de 3.680 millones, lo cual significa, prácticamente, triplicar el volumen de ingresos obtenidos en una década.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en el *Annuaire statistique pour les années 1994-2006*, MINEFI.

En comparación con los datos españoles de recaudación del IP, resulta que, si bien es cierto que en términos cuantitativos es evidente la diferencia entre el impuesto español y el francés (para el año 2006, 1.660 millones de euros recaudados en España frente a 3.660 millones de euros en Francia), desde el punto de vista cualitativo, los dos impuestos tienen un peso muy similar en sus respectivos sistemas fiscales. Así, tanto en España como en Francia los ingresos provenientes de los respectivos impuestos sobre el patrimonio suponen aproximadamente el 1% de los ingresos totales del Estado (ligeramente por debajo de dicho porcentaje en el caso español y ligeramente por encima en el caso francés).

No obstante el similar peso relativo de ambos impuestos en los respectivos sistemas fiscales español y francés, existe una clara diferencia en lo que se refiere a la cuota media satisfecha en el IP y en el ISF. Como hemos visto anteriormente, el número de declarantes del ISF es sensiblemente inferior al del IP y, sin embargo, la recaudación obtenida por el ISF prácticamente triplica a la del IP. Como resultado de lo anterior, nos encontramos con que la cuota media del declarante español para el ejercicio 2006, resultante de la división del importe total recaudado entre el número de declaraciones presentadas, fue de 1.734 euros; mientras que la cuota media del ISF para ese mismo ejercicio ascendió a 8.057 euros, tal y como se aprecia en el Gráfico 10. Esta diferencia se explica, teniendo presente la mayor riqueza existente en el país galo³⁴, tanto por el distinto mínimo exento existente en uno y otro impuesto, como por las más elevadas bases imponibles que se recogen en las declaraciones del ISF. Este dato, una vez más, corrobora el carácter “exclusivo” del ISF, en el sentido de que grava patrimonios más elevados que el IP español.



Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en el “*Annuaire statistique pour les années 1994-2006*”, MINEFI, para el caso francés; y a partir de los datos suministrados por el Ministerio de Economía y Hacienda, en el caso español. Datos en euros.

34 En este sentido, no puede olvidarse que la renta per cápita francesa en el 2007 era de 29.133,78 euros frente a los 23.283,85 euros en el caso español (*World Economic Database 2007*, FMI).

La posibilidad del establecimiento de un IP autonómico

Con carácter previo a la presentación de las conclusiones y propuestas de este trabajo, cumple que analicemos la posibilidad de que, ante la negativa del Estado a reintroducir el IP en el sistema fiscal español, las CC AA decidan introducir un tributo similar en sus respectivos territorios.

En principio, no vamos a pronunciarnos acerca de si es deseable o no que este tributo se convierta en un tributo propio de las comunidades autónomas, sino que en estas líneas vamos a analizar su viabilidad técnica, atendiendo a las normas que disciplinan actualmente la financiación autonómica en nuestro país. Así, nuestro trabajo puede ser de utilidad tanto para los responsables políticos del Estado como para los de las CC AA.

En efecto, es sabido que entre los recursos financieros que la Constitución atribuye a las CC AA, se encuentran los tributos propios de las mismas [art. 157.1.b)]. En estos casos, las CC AA, en uso de su autonomía financiera, tienen la capacidad de crear tributos *ex novo*. Sin embargo, dicho poder tributario se encuentra constreñido por ciertos límites, que veremos a continuación.

En primer lugar, los tributos propios no pueden incurrir en la prohibición de doble imposición o, lo que es lo mismo, “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado” (art. 6.2 LOFCA). Teniendo en cuenta que en la actualidad existe un IP estatal, esta será la primera y más importante cuestión que debemos tratar.

5.1 El IP autonómico y la doble imposición

Partimos de una situación de hecho que es particularmente compleja. Tras las últimas modificaciones legislativas, existe una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra del IP, lo que supone la eliminación efectiva del gravamen a partir del ejercicio 2008. Sin

embargo, el IP como tal no ha sido derogado, sino que se mantiene en vigor. Esta peculiar situación complica de manera notable nuestro análisis, puesto que se trata de un tributo que grava solo de manera formal el hecho imponible constituido por el patrimonio. Así, la respuesta acerca de la licitud de la aprobación de un IP autonómico dependerá de la interpretación que hagamos del art. 6.2 LOFCA que acabamos de reseñar.

Si optamos por una interpretación formal de la prohibición de doble imposición, nuestra respuesta deberá ser que, en la actualidad, no es posible que las CC AA aprueben tributos propios que graven el patrimonio. En cambio, si optamos por una interpretación material del precepto en cuestión, la respuesta habrá de ser favorable a la creación de nuevos tributos propios.

En definitiva, la cuestión estriba en dilucidar qué ha de entenderse por hechos imponibles “gravados” por el Estado. En sentido técnico propio del Derecho financiero y tributario, puede entenderse que “gravar” es lo mismo que “estar sujeto”, esto es, encontrarse comprendido dentro del hecho imponible de un tributo. En este sentido, es evidente que, en tanto subsista la regulación actual, la titularidad de un patrimonio está sujeta al IP, dado que se encuentra comprendida en su hecho imponible (art. 3 de la vigente LIP). Esta interpretación nos llevaría a concluir que las CC AA no pueden crear un IP propio, puesto que contravendrían lo dispuesto en el art. 6.2 LOFCA.

Sin embargo, cabe realizar una interpretación distinta de este precepto, en el sentido de que será un hecho imponible “gravado” aquel sobre el que efectivamente recaiga alguna presión fiscal. Si aceptamos esta segunda acepción, nos encontramos con que, al existir una bonificación del 100%, cuyos efectos son análogos a la exención, la titularidad del patrimonio neto de las personas físicas no se encuentra “gravada” por el IP estatal y, en consecuencia, queda expedita la vía para la creación de tributos propios autonómicos sobre el patrimonio.

Esta cuestión fue objeto de controversia con ocasión del recurso de inconstitucionalidad núm. 2902/1990, promovido por el Gobierno de la Nación contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1990, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre las Loterías, por la que se creó un impuesto que gravaba la participación en las loterías del Estado. En sus alegaciones, el abogado del Estado defendió la primera postura antes descrita, mientras que la representación del Parlamento balear sostuvo la segunda. Por desgracia, la sentencia del Tribunal Constitucional correspondiente (STC 49/1995) declinó expresamente pronunciarse acerca de esta cuestión, puesto que apreció anteriormente un motivo de inconstitucionalidad que hacía innecesario un ulterior análisis de la norma. Sin embargo, cabe esperar que el TC no pueda soslayar esta cuestión cuando resuelva el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito.

A la espera de la decisión del TC, nuestra postura, compartida también por otros (por ejemplo, *vid.* Checa González, 2003 y Martínez Muñoz, 2009), es favorable al entendimiento de la expresión “gravados” del art. 6.2 LOFCA en un sentido material. Esto es, debe existir una efectiva presión fiscal para que podamos entender que el hecho imponible en cuestión se encuentra gravado. De lo contrario, se estaría permitiendo

una petrificación del hecho imponible, que estaría ocupado aunque yermo, contraria al principio de autonomía financiera consagrado en el art. 156.1 CE. Desde nuestro punto de vista, resulta caprichoso e injustificado permitir que el Estado se reserve un hecho imponible sin que haga uso alguno de él. Desde luego, no es eso lo que persigue el art. 6.2 LOFCA, el cual, cabalmente, trata de proteger al contribuyente de la doble imposición a la que podría verse sometido por la acción simultánea de la Hacienda estatal y de la autonómica. Esta doble imposición que proscribe el precepto citado no puede darse, salvo que se caiga en un formalismo exacerbado, en el caso de que exista una bonificación del 100%.

Por tanto, sostenemos que en los casos de exención, o de bonificación total como el presente, no cabe hablar de una doble imposición, por lo que, en este sentido, nada obsta a la creación de tributos propios autonómicos análogos al IP.

5.2 El IP autonómico y el principio de territorialidad

Aparte de proscribir la doble imposición, la LOFCA dispone que los tributos propios de las CC AA no podrán sujetar elementos patrimoniales, rendimientos, gastos o negocios que estén situados, se hayan originado, realizado o celebrado fuera de su territorio (art. 9). Esta previsión no es sino el desarrollo del límite constitucional en virtud del cual las “comunidades autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio” (art. 157.2 CE).

Este límite es notablemente importante en lo que se refiere a la obligación personal del IP, toda vez que la obligación real del IP quedaría constreñida exclusivamente a los bienes situados en el territorio de la concreta comunidad autónoma. Así, cabe plantearse si, en el contexto de un IP autonómico, los residentes en la comunidad autónoma en cuestión verían gravados todo su patrimonio o solo el que se encontrara dentro de los márgenes de su región.

Pues bien, desde nuestro punto de vista –aunque una vez más no se trata de una cuestión meridianamente clara–, al tratarse de un impuesto personal se ha de estar a la doctrina constitucional sentada al respecto en la STC 150/1990, que juzgó la constitucionalidad del recargo en el IRPF de la Comunidad de Madrid. En este pronunciamiento, el TC aclaró que el art. 157.2 CE prohíbe a las CC AA adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal dentro de él, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la comunidad autónoma.

En el caso del IP, entendemos que se ha de permitir que el impuesto autonómico grave el patrimonio mundial del sujeto y, por tanto, también el que esté situado en otras comunidades autónomas, puesto que, tal y como acontece en el IP estatal, lo relevante es que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el lugar donde se exija el tributo, independientemente de la ubicación de su patrimonio. De hecho, toda vez que el IP persigue gravar el patrimonio neto del contribuyente (teniendo en

cuenta también las deudas que pudieran existir), no tiene sentido limitar su alcance a un territorio en concreto, a pesar de que *de facto* pueda ser así por razones de eficacia administrativa.

Por otro lado, tampoco cabe afirmar que el establecimiento de un IP autonómico pueda alterar el principio de unidad de mercado (art. 157.2 CE) por obstaculizar la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ya que simplemente supondría la elevación de la presión fiscal sobre aquellas personas residentes de la comunidad autónoma que hubiese aprobado el IP, lo cual no es sino una consecuencia natural de la autonomía financiera de las CC AA a la que nos hemos referido anteriormente.

5.3 El IP autonómico y el principio de coordinación con la Hacienda estatal

El artículo 156.1 CE dispone que la autonomía financiera de las CC AA habrá de ajustarse al principio de coordinación territorial con la Hacienda estatal, así como a la solidaridad entre todos los españoles. En este sentido, recientemente se ha apuntado que la creación de un IP autonómico, tras haber decidido el Estado la supresión del IP estatal, vendría a quebrantar este principio de coordinación entre los distintos sistemas tributarios (Martínez Muñoz, 2009:37).

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la plasmación de esa coordinación territorial no es otra cosa que el contenido de la LOFCA (así como algunos preceptos del TRLHL que no vienen al caso), por lo que, en tanto no se vulnere esa norma –y hemos intentado demostrar que no se infringe–, no vemos ningún obstáculo a la creación de un IP autonómico desde esta perspectiva.

De hecho, el Estado realmente no sufre merma alguna en su capacidad financiera, ni sufre menoscabo la solidaridad entre los españoles, puesto que, si en el futuro decidiese establecer de nuevo el IP, podría hacerlo sin mayor problema. Esto es así porque la prohibición de doble imposición del art. 6.2 LOFCA se refiere exclusivamente a los tributos autonómicos respecto de los tributos estatales, pero no a la inversa, ya que al Estado le corresponde la “potestad tributaria originaria”. Todo lo más, en cumplimiento de lo establecido en el citado artículo, el Estado debería proceder a compensar a las CC AA si el establecimiento del tributo estatal les supone una disminución de ingresos.

A nuestro juicio, la creación de un IP autonómico no solo no contraviene el principio de coordinación con la Hacienda estatal, sino que, más bien al contrario, profundiza la corresponsabilidad fiscal que, en el último acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (reflejado en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación), se instituyó como uno de los principios fundamentales que habrán de vertebrar el sistema de la financiación autonómica del futuro.

En virtud de las consideraciones antecedentes, sostenemos que jurídicamente es viable la creación de un IP autonómico en las actuales circunstancias en las que el IP estatal establece un 100% de bonificación en la cuota.

5.4 Algunos problemas de aplicación del IP autonómico

Una vez que hemos dictaminado la legalidad del establecimiento de IP autonómico, no podemos olvidar que existen ciertos elementos problemáticos que acompañan a la creación del mismo.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la creación de nuevos tributos no suele contar con el apoyo popular (lo que se ha denominado como “resistencia fiscal”). No obstante, no es menos cierto que el IP, más todavía con las modificaciones que propondremos, puede ser presentado ciertamente como un “impuesto para los ricos”, lo cual lo hace mucho más aceptable desde un punto de vista ético y sociológico. Lo anterior se refuerza si tenemos en cuenta que el número de afectados es ciertamente pequeño (no llegaría al medio millón de contribuyentes en toda España con la subida del mínimo exento que propondremos). De ahí que, desde nuestro punto de vista, la creación de este IP no debería tener un “coste político” relevante, sino que, más bien al contrario, reforzaría la imagen progresista del gobierno que lo llevara a cabo.

En segundo lugar, pueden existir dificultades técnicas en la gestión del tributo derivadas de la falta de información tributaria de la que disponen las autoridades autonómicas sobre aquellos bienes que se encuentran fuera de su jurisdicción. Lo anterior, que no es baladí, puede ser solucionado mediante la suscripción de acuerdos de colaboración entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y los respectivos órganos de gestión autonómicos.

En tercer lugar, se han de observar las dificultades provenientes de la competencia fiscal entre las CC AA. En este sentido, tenemos que distinguir entre la obligación real del impuesto –que tiene que ver con la posesión por parte de no residentes de bienes inmuebles en el territorio de la comunidad autónoma de que se trate– y la obligación personal del impuesto, que atañe a todos los residentes en la región cuyo patrimonio supere el mínimo exento establecido.

En lo que se refiere a la obligación real, como ya expusimos anteriormente, no hay peligro de que los bienes inmuebles sean trasladados fuera de la comunidad autónoma, por lo que no parece que vayan a existir problemas de entidad en este sentido.

En cuanto a la obligación personal, no parece muy plausible la hipótesis de que el contribuyente abandone su domicilio; recuérdese que estamos hablando de personas físicas, por el hecho de tener que satisfacer un impuesto de una cuantía relativamente baja. En este sentido, las diferencias entre los tramos autonómicos del IRPF, así como la existencia de tributos propios en regiones como Extremadura o Andalucía, no han deparado migraciones por motivos fiscales.

En cualquier caso, a pesar de que *a priori* no parecen dificultades insalvables, entendemos que la opción del IP estatal es mejor y más efectiva que la del IP autonómico, que solo debería valorarse en defecto de aquella.

Conclusiones

Primera. A pesar de las críticas que ha recibido el Estado social, cabe sostener vigorosamente que la intervención pública, encaminada al aseguramiento de las necesidades vitales de los seres humanos, es una obligación que emana de la dignidad del hombre y de la correlativa obligación de solidaridad; así como puede afirmarse que el Estado social es condición *sine qua non* para la existencia de una auténtica libertad y, por ende, de una democracia real.

Segunda. Por motivos de equidad, se ha considerado que debía darse un tratamiento privilegiado a aquellas rentas cuya obtención comporta un esfuerzo, puesto que, frente a las rentas del capital que se obtienen automáticamente, las rentas del trabajo implican una inversión de tiempo para su obtención. Asimismo, el otro criterio que se ha esgrimido para dispensar un trato fiscal diferente a las rentas en función de su origen ha sido distinguir entre aquellas que provienen de comportamientos socialmente productivos, de las que provienen de comportamientos socialmente no productivos o apropiativos, en el sentido de que ha de privilegiarse fiscalmente a aquellas sobre estas.

Tercera. Sin embargo, en los últimos años se han producido dos grandes reformas legislativas que apuntan en la dirección contraria: por un lado, se ha generalizado una bonificación muy alta, rayana en la exención, para el ISD; y, por otro lado, se ha adoptado un modelo dual en el IRPF, que dispensa un trato más beneficioso a las rentas del capital. La culminación de esta tendencia ha sido la supresión virtual del IP mediante el establecimiento de una bonificación del 100% sobre la cuota.

Cuarta. En nuestro país, las finalidades del IP en los últimos años han sido: lograr una mayor equidad en la carga tributaria; fomentar una utilización más productiva del patrimonio; procurar una mejor distribución de la riqueza; y, por último, servir de complemento al IRPF y al ISD.

Quinta. Han sido varios los autores que en España han criticado el IP, pues entendían que los criterios de valoración en él consignados no eran adecuados, al establecer un método más perjudicial para la riqueza mobiliaria. Así, la diferencia entre la valoración

de los bienes inmuebles y la de los muebles radica en que, para los primeros, se utilizaban unos criterios que quedaban petrificados con el tiempo, mientras que para los segundos se optaba por métodos que deparaban una valoración actual del bien.

Sexta. En lo que se refiere a los ingresos obtenidos por la recaudación del IP en España, en el decenio 1997-2007 prácticamente se han triplicado, pasando de 760 millones de euros en 1997 a 2.060 millones de euros en 2007, lo que supone, aproximadamente, el 1% de los ingresos totales del Estado. En cuanto al número de declarantes, ha crecido en los últimos años hasta superar ligeramente el millón en 2007. Y, aunque la mayoría de las declaraciones se encontraban por debajo de los 300.000 euros, el grueso de la recaudación se obtiene, sin embargo, de las rentas más altas. Así, las declaraciones cuya base imponible era superior a 750.000 euros, aun representando algo menos del 10% del total de las declaraciones, sin embargo, aportaron el 70% de toda la recaudación.

Séptima. En perspectiva comparada, en el marco de una progresiva disminución de la imposición directa, el IP ha ido desapareciendo paulatinamente de la mayoría de los sistemas fiscales occidentales. De hecho, en 2009 eran solamente Francia, Luxemburgo (donde desde 2006 solo se someten a imposición las personas jurídicas), Islandia, Noruega y Suiza las naciones que conservaban un impuesto que grava el patrimonio neto.

Octava. El ISF francés presenta como principal diferencia respecto del IP español un mínimo exento mucho más alto (790.000 euros). Esto explica, en parte, la existencia de un menor número de declarantes (algo más de 450.000 en 2006) y, además, una cuota media por declarante mucho más elevada que la española (más de 8.000 euros en el caso francés, frente a los 1.700 del IP español). Ello nos lleva a apreciar que se trata de un impuesto más selectivo que el español, en el sentido de que es soportado por las rentas más altas. En términos de recaudación, esta ha aumentado en los últimos años, representando algo más del 1% de la recaudación total de la Hacienda francesa.

Novena. Teniendo en cuenta que en la actualidad existe sobre el IP una bonificación del 100% y que, por tanto, no existe una carga fiscal efectiva, sostenemos que el hecho imponible constituido por la titularidad de un patrimonio no se encuentra gravado por ningún tributo estatal y, en consecuencia, es posible el establecimiento, por parte de las CC AA, de tributos propios que graven el patrimonio.

Décima. Asimismo, entendemos que el establecimiento de un IP autonómico es respetuoso con los principios constitucionales y legales relativos a la creación de tributos propios por parte de las CC AA. En particular, defendemos que los tributos autonómicos que en su caso se establecieran podrían someter a gravamen también el patrimonio que los residentes tuvieran fuera de la comunidad autónoma en la que se hubiese aprobado el IP.

Propuestas

7.1 Principal: recuperar el IP estatal

En virtud de las conclusiones a las que hemos llegado, entendemos que el Estado debe rehabilitar el IP, con algunas reformas que explicitaremos a continuación.

Como ya hemos visto, el IP sirve para la consecución de objetivos loables como son la redistribución de la riqueza y la progresividad en la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos. Asimismo, el IP supone la obtención de unos ingresos superiores a los 2.000 millones de euros que, en momentos de déficit como el presente, resultan de una muy alta utilidad. De hecho, el potencial recaudatorio del IP puede ser sensiblemente superior si se revisan las exenciones existentes, especialmente la que tiene que ver con la afección al ejercicio de actividades económicas.

A fin de conseguir que el IP cumpla estos objetivos de forma más eficaz, proponemos la reintroducción de este tributo con las siguientes modificaciones:

- Elevación del **mínimo exento** en torno a los 600.000 euros³⁵. Esta subida, que supone multiplicar casi por seis el actual mínimo exento, supondría –utilizando los datos del 2006– que prácticamente el 75% de los actuales declarantes dejarían de estar obligados al pago del tributo. Es decir, se pasaría de más de un millón de contribuyentes a poco más de 250.000. Sin embargo, la merma en la recaudación sería, comparativamente, mucho menor, pues apenas alcanzaría el 20%. Con esta medida, que previsiblemente tendría una buena acogida entre la población, se lograría que el IP fuese realmente un tributo que grave a los grandes patrimonios, librando a las clases medias del pago del mismo. Esta elevación del mínimo exento llevaría aparejada la consecuente adaptación de los tramos de la tarifa del impuesto.

³⁵ Esta cantidad está inspirada en el mínimo francés (790.000 euros), si bien se ha minorado a causa de la inferior renta per cápita de nuestro país y de la existencia de la exención en vivienda habitual española (frente a la mera reducción que existe en Francia).

- Adecuación del tributo a las **circunstancias personales del contribuyente**, a través del establecimiento de mínimos exentos superiores para quienes tengan ascendientes o descendientes a su cargo, así como para aquellas personas con discapacidad³⁶.
- No obstante lo anterior, **extensión de la obligación de declaración** a todos aquellos contribuyentes cuyos patrimonios sean superiores a los 300.000 euros. Con esta medida se potenciaría la función de control y prevención del fraude del IP. A la vez, se suministra una información tributaria valiosa a los efectos del IRPF.
- Revisión de los **criterios de valoración de los bienes inmuebles** para aproximarlos a su valor real de mercado, tal y como efectivamente ocurre con los bienes muebles. Así, en vez del sistema actual, proponemos la utilización del concepto de valor real o valor de mercado previsto en otros impuestos como el ITPAJD (art. 10.1 TRITPAJD) e ISD (art. 9 LISD).
- **Supresión de la exención del patrimonio afecto al ejercicio de actividades económicas**. Como hemos apuntado anteriormente (*vid.* apartado 3.2.A), esta exención ha sido instrumentada para la evasión fiscal de muchos patrimonios, sobre todo los más elevados; lo que ha ido en contra de los propios objetivos del impuesto, especialmente en lo que se refiere a la equidad y a la redistribución. De ahí que proponemos la sustitución de la exención por una reducción del 60%³⁷ en la base imponible. Con esto lograríamos aumentar la equidad y la redistribución al aflorar los patrimonios más elevados, pero, a la vez, se seguiría incentivando el uso productivo de los bienes y derechos, que es también uno de los objetivos que persigue este tributo. Asimismo, es evidente que esta modificación supondría una importante elevación en la recaudación por IP.

Se ha de tener presente que proponemos la instauración de un IP que **sea de aplicación en toda España**³⁸. Hay que tener en cuenta que en la actualidad las CC AA poseen competencia normativa en lo que se refiere al establecimiento del mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones sobre la cuota. Así, a fin de asegurar una imposición mínima en toda España, planteamos la reforma –que se aprobaría mediante ley ordinaria, del art. 47 LSFCAA³⁹– con el objeto de asegurar que el IP se aplica en todo el país, aunque, al mismo tiempo, se otorga cierto margen de maniobra a las CC AA, en el marco de la corresponsabilidad fiscal.

Esta reforma supondría que el Estado marcaría, tanto para el mínimo exento como para la tarifa, unos intervalos cuantitativos dentro de los cuales las CC AA podrían adaptar el IP a su realidad socioeconómica, así como a sus criterios políticos. Ejemplo de lo anterior sería que el Estado impusiera que el mínimo exento se ha de encontrar entre 500.000 y 650.000

36 Así, por ejemplo, en Andalucía se estableció un mínimo exento superior para los casos en que el contribuyente tenía un grado de discapacidad igual o superior al 33% (Vega Borrego 2007:151).

37 Este porcentaje es susceptible de ser modificado por motivos técnicos o incluso de oportunidad.

38 Evidentemente, nos estamos refiriendo a las CC AA de régimen común, con lo que quedarían fuera los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

39 Téngase en cuenta que el art. 19 LOFCA dispone que la cesión de competencias normativas a las CC AA se realizará “en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos”, lo cual permite la instauración de los límites cualitativos y cuantitativos que proponemos.

euros, de forma que cada comunidad autónoma decidiera cuál sería, dentro de esos límites, el mínimo a aplicar en su comunidad. Asimismo, podrían establecerse tipos mínimos y máximos (v.gr. del 0,5% al 3,5%), de forma que cada comunidad adoptaría el tipo que estimase oportuno dentro de ese intervalo⁴⁰. En el mismo sentido, la competencia normativa de las CC AA relativa al establecimiento de deducciones y bonificaciones debería encontrarse limitada en términos cualitativos. Por ejemplo, podría establecerse que las bonificaciones y deducciones establecidas por las CC AA nunca podrían superar el 20% de la cuota.

Evidentemente, no solo habría que modificar el art. 47 LSFCCAA, sino que, a través de ley ordinaria, también habrían de realizarse los ajustes correspondientes en la LIP, especialmente en los arts. 33, 36, 37 y 38 LIP.

La garantía de un gravamen mínimo en todas las CC AA evitaría prácticas elusivas, así como una, en este caso perniciosa, competencia fiscal entre los distintos territorios. Si bien, como ya hemos dicho, se permite asimismo un margen de decisión a las CC AA, en la línea de la corresponsabilidad fiscal que preconiza el último Acuerdo para la Reforma del Sistema de Financiación⁴¹.

7.2 Subsidiaria: crear un IP autonómico

Desde nuestro punto de vista, sería deseable que el IP fuera establecido para todo el Estado. Sin embargo, si esto no fuera posible, entendemos que deberían ser las CC AA las que decidieran crear un IP propio como el que acabamos de exponer, si bien teniendo presente que el hecho de crearlo como un tributo propio autonómico acarrea ciertos inconvenientes.

Estas dificultades se refieren, en un primer momento, a la posibilidad legal de crear un IP autonómico sin que se derogue expresamente el estatal (cosa que aún no ha sucedido) y a la sujeción de elementos patrimoniales que se encuentren fuera de la comunidad autónoma (*vid.* capítulo 5). Aunque entendemos que ambas dificultades son salvables, eso no excluye completamente el riesgo de inconstitucionalidad o, en su caso, ilegalidad que esta medida implica.

Asimismo, como expusimos en el apartado 5.4, existen otros inconvenientes relacionados con la impopularidad de la medida, las dificultades en la gestión administrativa y la posible competencia fiscal entre las comunidades autónomas.

Teniendo en cuenta las dificultades que presenta la instauración de un IP autonómico, tanto en lo que se refiere a la legalidad de su creación como a su difícil aplicación, consideramos que esta opción solo debe considerarse si resulta imposible nuestra propuesta principal.

40 Esto ya ocurre, por ejemplo, en el ámbito local con el IBI, en el que la legislación general contempla un tipo mínimo y uno máximo, de forma que cada ayuntamiento puede decidir dentro de ese intervalo. Asimismo, en lo que se refiere al IRPF, se establece un tramo estatal único y otro autonómico, en el que cada autonomía tiene margen de decisión.

41 Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación.

Bibliografía

- Álvarez, S. (2002), La autonomía personal. En Díaz, E. y Colomer, J.L. (eds.), Estado, justicia, derechos. Madrid, Alianza.
- Arias Abellán, M.D. (1991), El impuesto sobre el patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 71, 385-91.
- Breña Cruz, F.A., y García Martín, J.A. (1980), El Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Bobbio, N. (1995), Derecha e izquierda. Razones y significados de una distinción política. Madrid, Taurus.
- Calonge, S. y Manresa, A. (2001), La incidencia impositiva y la redistribución de la renta en España: un análisis empírico. *Papeles de Economía Española*, 88, 216-29.
- Checa González, C. (2003), Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas. *Nueva Fiscalidad*, 3, 9-40.
- Chenevoy-Gueriaud, M. (2006), L'impôt de solidarité sur la fortune: une evolution inachevée., *Droit prospectif: Revue de la recherche juridique*, vol. 31, 114, 1543-77.
- Díaz, E. (1998), Estado de Derecho y sociedad democrática. 9ª ed., Madrid, Taurus.
- Díaz, E. y Colomer, J.L. (2002) (eds.), Estado, justicia, derechos. Madrid, Alianza.
- Díez Moreno, F. (2004), El Estado social. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Durán Cabré, J.M., y Esteller Moré, A. (2007), An empirical analysis of wealth taxation: equity vs. tax compliance. Instituto de Estudios Fiscales, P.T.Nº 4/07.
- Enciso de Yzaguirre, V. (2009), El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, 12/09.
- Escribano López, F. (1985), El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas. Madrid, Civitas.
- García Cotarelo, R. (1986), Del estado del bienestar al estado del malestar la crisis del estado social y el problema de legitimidad. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales.

- García Novoa, C. (2004), El futuro del impuesto sobre sucesiones y patrimonio: apuntes para una reflexión (I). Bolsa de Madrid, 74-80.
- García-Pelayo, M. (1987), Las transformaciones del Estado contemporáneo, Madrid. Alianza Universidad.
- Garrarena Morales, A. (1984), El Estado español como Estado social y democrático de Derecho. Madrid, Tecnos.
- González-Páramo, J.M. y Bádenes, N. (2000), Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión. FUNCAS, Colección de Estudios de la Fundación, 8.
- Grosclaude, J. y Marchessou, P. (2009), Droit Fiscal General. 7ª ed., París, Dalloz.
- Hayek, F.A. (1961), Los fundamentos de la libertad. Valencia, Biblioteca de Estudios Económicos, Fundación Ignacio Villalonga.
- IBFD (2009), Global Individual Tax Handbook 2009. Amsterdam, IBFD Publishing.
- Martín Delgado, J.M. (2010), Derecho financiero y derechos fundamentales. Málaga, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga.
- 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, 9-48.
- O'Connor, J. (1973), The Fiscal Crisis of the State. Nueva York, St. Martin Press.
- Ortiz Calle, E. (2008), La "dualización" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Crónica Tributaria*, 129, 142 y ss.
- Pablos Escobar, L. de (2001), La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales. En: Tendencias de Reforma Fiscal. *Hacienda Pública Española*, 281-322.
- Peces-Barba, G., Llamas Gascón, A., Fernández Liesa, C. (2001), Textos básicos de Derechos Humanos. Con estudios generales y especiales y comentarios a cada texto nacional e internacional, Aranzadi, Elcano.
- Peña Amorós, M.M. de la (2008), La cesión del impuesto sobre el patrimonio de la Comunidad Autónoma de Madrid. *Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid*, 26, 29-64.
- Raz, J. (1986), The Morality of Freedom. Oxford, Clarendon Press.
- Rojo, L.A. (1963), Libertad y organización económica. En el volumen colectivo: Libertad y organización. Madrid, Col. Tiempo de España, número 1, Ínsula.
- Ruiz Miguel, A., (2002), Concepciones de la igualdad y justicia distributiva. En Díaz, E. y Colomer, J.L. (eds.), Estado, justicia, derechos. Madrid, Alianza.
- Schumpeter, J.A. (2000), La crisis del Estado fiscal. *Revista española de control externo*, vol. 2, nº 5.
- Sevilla, J.V. (2003), Notas para una nueva política tributaria. *Claves de razón práctica*, 130, 26-33.
- Vaquero Caballería, M. (2002), La acción social (Un estudio sobre la actualidad del Estado social de Derecho). Valencia, Institut de Dret Públic, Tirant lo Blanch.
- Vega Borrego, F.A. (2007), Impuesto sobre el Patrimonio. Valencia, Tirant lo Blanch.

Índice de Tablas y Gráficos

Tablas

Tabla 1. Distinción de las rentas por su origen	15
Tabla 2. Cuota íntegra del IP (2006).....	29
Tabla 3. Tarifa del ISF francés	33
Tabla 4. Tarifa estatal del IP español.....	33

Gráficos

Gráfico 1. Ingresos tributarios en el ejercicio 2007.....	16
Gráfico 2. Recaudación del IRPF en el ejercicio 2007.....	17
Gráfico 3. Distribución de la riqueza en España (1997-2008)	24
Gráfico 4. Recaudación total obtenida por el IP (1997-2007)	25
Gráfico 5. Porcentaje del IP sobre la recaudación total (1997-2007)	26
Gráfico 6. Evolución del número de declarantes del IP (1996-2006).....	27
Gráfico 7. Principales bienes y derechos comprendidos en las declaraciones del IP (2006).....	27
Gráfico 8. Número de declarantes del ISF (1996-2006).....	34
Gráfico 9. Recaudación del ISF (1996-2006).....	34
Gráfico 10. Cuota media del IP y del ISF (2006).....	35

Trabajos publicados

- EP 1/1999 Cuadernos con alternativas 1. Varios autores.
- EP 2/1999 Cuadernos con alternativas 2. Varios autores.
- EP 3/1999 Bases para una reforma de la política. Varios autores.
- EP 4/2000 La educación a debate. Victoria Camps.
- EP 5/2000 Un pacto de Estado para la justicia. Varios autores.
- EP 6/2000 Sistema Nacional de Salud. Javier Rey.
- EP 7/2001 La Universidad Europea del Trabajo. Varios autores.
- EP 8/2001 La judicialización en la Unión Europea. Quién gana y quién pierde. Antonio Estella.
- EP 8 bis/2001 La liberalización de los servicios de interés económico general. Un modelo progresista dentro y para Europa. Leonor Moral.
- EP 9/2002 La armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el marco del debate federalista. Posibilidades y límites. Violeta Ruiz.
- EP 10/2002 La participación de los españoles en elecciones y protestas. Belén Barreiro.
- EP 11/2002 La Constitución europea y la Carta de Derechos fundamentales. María Luisa Fernández.
- EP 11 bis/2003 El proceso constituyente europeo en sentido estricto. Relanzar la integración desde la ciudadanía. Rosa Velázquez.
- EP 12/2003 Las nuevas formas de participación en los gobiernos locales. Eloísa del Pino y César Colino.
- EP 13/2003 El proceso de globalización. Análisis de las propuestas alternativas al Consenso de Washington. Carlos Garcimarán y Santiago Díaz de Sarralde.
- EP 14/2004 El modelo social en la Constitución europea. José Vida.
- EP 15/2004 Los procesos migratorios. Alternativas al discurso dominante. Arantxa Zaguirre.
- EP 16/2005 La enseñanza de la religión católica en España. Margarita Lema.
- EP 17/2005 Ciudadanía y minorías sexuales. La regulación del matrimonio homosexual en España. Kerman Calvo.
- EP 18/2005 La financiación de las confesiones religiosas en España. Alejandro Torres.
- EP 19/2006 Propuestas para la reforma del sistema electoral español. Rubén Ruiz.
- EP 20/2006 Mujer y vivienda. Una aproximación al problema de la vivienda desde una perspectiva de género. Jordi Bosch.
- EP 21/2006 La restricción de derechos fundamentales en el marco de la lucha contra el terrorismo. M.^a Ángeles Catalina Benavente.
- EP 22/2006 Una propuesta para la enseñanza de la ciudad democrática en España. Irene Martín Cortes.
- EP 23/2006 Los símbolos y la memoria del Franquismo. Jesús de Andrés Sanz.
- EP 24/2007 Cambios en las relaciones de trabajo y derecho a la huelga. Xavier Solà Monells y Daniel Martínez Fons.
- EP 25/2007 Modelos familiares y empleo de la mujer en el Estado de bienestar español. Almudena Moreno Mínguez.
- EP 26/2007 La exclusión social: análisis y propuestas para su prevención. Anabel Moriña Díez.
- EP 27/2007 La reforma del Senado. Alberto Penadés e Ignacio Urquizu-Sancho.
- EP 28/2007 Un nuevo enfoque de la solidaridad autónoma a través de los Fondos de Compensación Interterritorial. Roberto Fernández Llera y Francisco J. Delgado Rivero.
- EP 29/2007 Derecho de asilo y mutilación genital femenina: mucho más que una cuestión de género. Yolanda García Ruiz.
- EP 30/2008 El desarrollo de políticas públicas locales como garantes de la satisfacción de los ciudadanos. Pablo Gutiérrez Rodríguez y Marta Jorge García-Inés.
- EP 31/2008 El turismo residencial y las políticas públicas europeas. Fernando J. Garrigós Simón y Daniel Palacios Marqués.

- EP 32/2008 La economía social y su participación en el desarrollo rural. Andrés Montero Aparicio.
- EP 33/2008 Prostitución y políticas públicas: entre la reglamentación, la legalización y la abolición. Pedro Brufao Curiel.
- EP 34/2008 La dimensión territorial de la pobreza y la privación en España. Jesús Pérez Mayo.
- EP 35/2008 “Ampliar para ganar”: las consecuencias electorales del crecimiento del Metro en Madrid, 1995-2007. Luis de la Calle Robles y Lluís Orriols i Galve.
- EP 36/2008 Las causas de la participación y sus consecuencias en el voto de centro y de izquierda en España. Sebastián Lavezzolo Pérez y Pedro Riera Segre.
- EP 37/2008 El medio ambiente urbano en la Unión Europea. Susana Borràs Pentinat.
- EP 38/2008 Control político y participación en democracia: los presupuestos participativos. Ernesto Ganuza Fernández y Braulio Gómez Fortes.
- EP 39/2008 Cataluña después del primer “Tripartit”. Continuidad y cambio en patrones de comportamiento electoral. Laia Balcells Ventura y Elna Roig Madorran.
- EP 40/2009 La reducción de empleo y sus consecuencias en los resultados: un análisis de las empresas españolas. Fernando Muñoz Bullón y María José Sánchez Bueno.
- EP 41/2009 Flexicurity and Gender Equality: advancing flexicurity policies in Denmark and Spain. Óscar García Agustín y Lise Rolandsen Agustín.
- EP 42/2009 La cobertura de la situación de dependencia. Djamil Tony Kahale Carrillo.
- EP 43/2009 Políticas públicas y segregación residencial de la población extranjera en la Comunidad de Madrid. Alfonso Echazarra de Gregorio.
- EP 44/2009 Libre circulación de personas y ciudadanía social: ¿cabe imponer barreras al turismo social?. Borja Suárez Corujo y Tomás de la Quadra-Salcedo Janini.
- EP 45/2009 Nuevos desafíos democráticos: hacia una iniciativa legislativa popular efectiva. Carmela Mallaina García.
- EP 46/2009 La deconstrucción del servicio público de televisión: hacia una política de innovación en las nuevas plataformas digitales. Alberto González Pascual.
- EP 47/2010 Desigualdad de rentas y desigualdad de oportunidades en España. Christelle Sapata.
- EP 48/2010 Un análisis del efecto de la Ley de igualdad en la representación electoral, parlamentaria y en el comportamiento electoral de las mujeres en las elecciones generales de 2008. Álvaro Martínez Pérez y Kerman Calvo Borobia.
- EP 49/2010 ¿Querer es poder? Un análisis de la fecundidad de las mujeres españolas e inmigrantes. María José Hierro Hernández y Margarita Torre Fernández.
- EP 50/2010 Salud y acceso a los servicios sanitarios en España: la realidad de la inmigración. Cristina Hernández Quevedo y Dolores Jiménez Rubio.
- EP 51 / 2010 Las políticas de conciliación en España y sus efectos: un análisis de las desigualdades de género en el trabajo del hogar y el empleo Pablo Gracia y Daniela Bellani.
- EP 52 / 2010 ¿Debe el agua de los ríos llegar al mar? Orientaciones para una gestión medioambiental del agua en España. Fernando Magdaleno Mas.
- EP 53 / 2010 The Internet Sector and Network Neutrality: where does the EU stand? Hairong Mu y Carlo Reggiani
- EP 54/2010 Políticas migratorias comparadas en el Sur de Europa: lecciones cruzadas entre España y Portugal. Belén Fernández Suárez.
- EP 55/2010 Los biocombustibles en la política energética europea: los retos de la estrategia energética europea para el año 2020. Raquel Montes Torralba.
- EP 56/2010 Blogging político y personalización de la democracia local en España y Portugal. Evidencias presentes y propuestas de futuro. J. Ignacio Criado y Guadalupe Martínez Fuentes.
- EP 57/2010 Democracia participativa, sociedad civil y espacio público en la Unión Europea. Luis Bouza García.

