

estudios

1. PLANTEAMIENTO.

La aprobación de un nuevo texto legal de cualquier impuesto obliga siempre, en primer lugar, a preguntarse acerca de si esa novedad formal va acompañada de un sustantivo cambio de orientación de la figura que se sustituye.

Las novedades o elementos diferenciadores habrán de buscarse en distintas direcciones. Un primer grupo de cuestiones viene constituido por lo que pudiéramos denominar la función general atribuida al tributo en el seno del sistema, así como la adecuación de su estructura normativa a los objetivos que se le atribuyen en su origen. Ideas éstas que convendrá recabar de documentos tales como la Memoria del Impuesto o el resumen de ésta que constituye la Exposición de Motivos de la propia ley, sin olvidar documentos de gran interés como pueden ser, por ejemplo, los Boletines de Información a modo de Memoria de Resultados que la propia Dirección General de Tributos publica. Ejemplo de este tipo de referencias puede encontrarse en el reciente Boletín de Información de la Dirección General de Tributos núm. 8 (julio 1991), dedicado a "El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas en el período 1981/1987".

En directa conexión con las anteriores consideraciones habría que preguntarse por la propia razón o causa inmediata de la novedad, es decir, analizar las causas de la existencia de un nuevo texto sobre el Impuesto: ello, evidentemente, nos hará converger en algunas de las anteriores consideraciones, por lo que se hace evidente la necesidad de un análisis conjunto de este tipo de cuestiones.

Ya dentro del análisis del específico texto en el que se concreta la novedad, dividiríamos el análisis, en primer lugar, en una breve descripción de sus elementos estructurales para tener un punto de referencia mediante el que concretar las diferencias y apoyar la posibilidad de extraer notas caracterizadoras del nuevo texto, sin que en esta labor nos guíe un ánimo de exhaustividad sino, por el contrario, el deseo de fijar nuestra atención en aquellas cuestiones que mejor caracterizan a la nueva figura, bien en sí mismas consideradas, bien en atención a las notas de novedad que pueden hacerla diferente en relación con las de la figura que se modifica.

Finalmente, dedicaremos nuestra atención a las novedades que puedan haberse introducido en el conjunto de la normativa destinada a la gestión del impuesto.

Con el objetivo de atenernos lo más estrictamente posible a este programa dedicaremos las páginas inmediatas al primer grupo de cuestiones suscitadas.



estudios

2. CONSIDERACIONES GENERALES.

2.1. La función del impuesto.

La introducción en el sistema tributario de un Impuesto sobre el Patrimonio venía apoyada en la necesidad de generalizar el deber de contribuir, es decir, constituía uno de los medios que proyecta, en 1977, la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal para intentar atajar el fraude tributario como mal endémico de nuestra Hacienda Pública.

Ello explica que su objetivo primordial no fuese un incremento apreciable de la recaudación de forma inmediata o directa, sino proporcionar instrumentos de control, es decir, facilitar fuentes de información que procuraran una mejor gestión de otros impuestos, señaladamente los que gravan la renta. También se le atribuyó a esta figura impositiva la función de introducir un cierto grado de racionalidad en la determinación y unificación de los valores fiscales de los bienes y derechos con la ambición de extender los resultados así obtenidos a otras figuras del sistema.

Estos dos grandes objetivos explican y justifican, por ejemplo, la escasa incidencia recaudatoria que se le atribuye, al tiempo que redimensiona la pretendida función redistributiva o su sedicente función de contribuir al cumplimiento del principio constitucional de progresividad, lo que permite desmontar otras visiones catastrofistas de su existencia fundadas en pretendidas virtualidades confiscatorias o desincentivadoras del ahorro. En suma, no es posible analizar funciones como las mencionadas aisladas del sustrato económico de la capacidad recaudatoria que se le fija dependiendo de ésta la certeza de aquéllas, así como el grado de su intensidad.

Las funciones fijadas y los objetivos a cumplir dependían en medida decisiva de dos factores: el acierto en la determinación de los criterios normativos de valoración y la adecuada gestión del impuesto, es decir, la correcta utilización de las fuentes de información generadas en la gestión de aquellos impuestos de los que éste es complementario.

Las sucesivas reformas del Impuesto sobre la Renta por no lograr sus objetivos fundamentales en grave detrimento de la elasticidad del tributo y, por tanto, de su eficacia recaudatoria.

La, al parecer, invencible lacra del fraude en relación con fuentes de renta cuyo conocimiento era función primordial del Impuesto sobre el Patrimonio.

La necesidad de acudir a criterios de valoración de los bienes y derechos por vías diferentes a las establecidas en el seno del impuesto, así como la proclamada prevalencia de esos resultados en el mismo.

estudios

La necesidad de otras normas de pretendida función antifraudatoria en el seno de la imposición patrimonial, como la malhadada D.A. Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, que ponían en entredicho la eficacia de los criterios de gestión del Impuesto sobre el Patrimonio, sobre todo a partir de la infortunada solución de la Ley de Cesión.

Son razones todas, aunque puedan existir otras, que justifican sobradamente un diagnóstico muy pesimista sobre el grado de cumplimiento de las funciones del Impuesto sobre el Patrimonio y, por tanto, sobre la propia razón de su existencia. Razones que bien hubieran justificado la reforma de su actual normativa. Como veremos, no se ha tenido presente esta frustrante experiencia del impuesto, ni puede decirse que en ella se encuentre la causa inmediata de su reforma.

Ahora la nueva normativa discurre por otros cauces, si bien las causas de la nueva norma son varias: en primer lugar, cerrar la provisionalidad de la Ley 20/1989, objeto de dos prórrogas; norma que como es sabido modificó este impuesto al hacerle extensivas las consideraciones de la STC 45/1989 en una peculiar interpretación de sus efectos y, sobre todo, en un diseño del régimen transitorio del impuesto que suponía una declaración de inconstitucionalidad que sencillamente no se había producido. Esta ha sido la causa inmediata y directa de la reforma, aunque no cabe olvidar el carácter excepcional y transitorio que la anterior normativa autoproclamaba, así como los nuevos objetivos que ahora se fijan. Acerca de éstos trataremos de inmediato.

2.2. Los objetivos de la reforma.

La lectura de la Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que se envía a las Cortes el 28 de julio de 1990, y lo que a modo de resumen de ésta constituye la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, es bastante ilustrativa de las líneas generales por las que se pretende que discurra el nuevo impuesto.

En primer lugar, se pretende un impuesto en el que las funciones redistributivas se acentúen mediante una mayor participación en el total de la recaudación impositiva. Aunque sin olvidar su finalidad primordial de control, se declara que se ha optado por primar esa función redistributiva.

En segundo lugar, se ha extremado la línea abierta con la Ley 20/1989 y se configura un tributo estrictamente individual en el que han desaparecido los elementos que permitían afirmar su carácter subjetivo. Se



estudios

mantiene el carácter personal del impuesto, aunque ciertamente no por las extravagantes razones que expone la Memoria.

En tercer lugar, se ha incrementado notablemente el mínimo exento, lo que va a suponer una extraordinaria pérdida de información contra lo que pretende la Memoria, solución que pudiera ser coherente con ese menor valor que a la función de control ahora se le atribuye. Y no se pierda de vista que incrementa esa tendencia la característica de ser un impuesto estrictamente individual, con lo que las posibilidades de desagregar patrimonios dentro del grupo familiar crecen notablemente.

En cuarto lugar, se ha acentuado levemente la progresividad de los tipos. Ahora se ha abierto levemente la horquilla que, partiendo del 0.2 por ciento, alcanza, para la parte de patrimonio superior a mil seiscientos millones de pesetas, el tipo marginal del 2,5 por ciento. Asimismo, se ha reducido el beneficio tributario en que se concretaba la interrelación de las cuotas de renta y patrimonio, lo que viene a significar la existencia de una cuota mínima por este impuesto. Es evidente que esa acentuación de la progresividad no puede desligarse de las consideraciones que hemos realizado en tercer lugar, aunque la Memoria no insista en esta evidencia.

En quinto lugar, los criterios de valoración no han sufrido grandes modificaciones en sus líneas generales. Seguramente con la intención de potenciar la función recaudatoria, se ha acudido en varias ocasiones a la técnica del "mayor valor" entre varios posibles, lo que se contradice con la agilización de la gestión del impuesto, es incoherente con el propio objeto del impuesto y está en la línea de desdeñar la función primordial de control que el impuesto tuvo en sus orígenes, función que a la vista de los artículos 10 a 27 podríamos decir que se ha disfuminado de forma ostensible.

Finalmente, se ha mantenido el criterio de la cesión con las mismas limitaciones que tenía, es decir, sigue constituyendo esta figura un ejemplo peculiar de cesión en cuanto ésta no afecta a las competencias en materia de gestión cuya titularidad pertenece a la Administración Central aunque se ceda a las Comunidades Autónomas el producto del impuesto. Ciertamente es que, al menos en nuestra opinión, no podía haberse modificado este aspecto del tributo mediante esta ley, en atención a las peculiares exigencias del procedimiento de producción normativa de la Ley de Cesión. Tampoco el actual estado de debate de la financiación de las Comunidades Autónomas y de puesta en cuestión de la situación vigente eran circunstancias favorables para afrontar una reforma de este aspecto del impuesto.

estudios

3. LAS CARACTERISTICAS DEL NUEVO IMPUESTO.

Si nos atenemos tanto a las características que el propio texto reclama para sí en su art. 1, es decir, la de ser un tributo de carácter directo y naturaleza personal, como a las que es posible aislar de un análisis sistemático del texto de la nueva ley, nos encontraremos con un impuesto del que es posible predicar las siguientes notas: directo, de naturaleza personal, exigible en todo el territorio nacional, periódico, progresivo y complementario del Impuesto sobre la Renta. Analizaremos brevemente cada una de ellas poniendo el acento en las pequeñas novedades que presentan en relación con el texto que ahora se deroga.

En relación con la nota de ser un impuesto *directo*, expresamente predicada del tributo en su art. 1, poco hay que comentar, siendo afirmación que también era posible realizar en relación con el anterior texto. El carácter de impuesto directo ha sido un atributo que paulatinamente ha ido perdiendo fuerza definidora, aunque sea cual sea la perspectiva que escojamos para su delimitación, el Impuesto sobre el Patrimonio aparecerá siempre como un impuesto directo: grava una manifestación inmediata de capacidad económica, su gestión se realiza de forma inmediata entre la Administración y el sujeto realizador del hecho imponible que es el obligado a presentar la declaración y el llamado al pago de la deuda tributaria, y así aparece clasificado en los Presupuestos Generales del Estado.

Mayor relevancia definidora adquiere el impuesto cuando de él se predica su *naturaleza personal*. Como es sabido, se quiere poner de relieve con ello la extraordinaria incidencia del elemento personal, del sujeto de la acción descrita en el hecho imponible para la completa configuración de éste. Nótese, además, que esta incidencia es doble en cuanto el propio objeto del hecho imponible, es decir, el patrimonio neto, ahora definido en el segundo párrafo del art. 1, sólo es concebible como concepto jurídico en cuanto sea predicable de un sujeto, es decir, jurídicamente no es concebible de forma definitiva un patrimonio si no es como atributo de un sujeto concreto y específico, y ese conjunto de bienes y derechos adquiere su delimitación jurídica en la medida en que se predica de un sujeto respecto del que se constituye en la medida de su solvencia.

Esta dimensión personal o subjetiva del objeto del tributo es extraordinariamente importante y aparecerá como la razón última de no pocas opciones interpretativas a lo largo de la norma. Tal vez la más relevante se ponga de manifiesto si nos atenemos al propio ámbito subjetivo de aplicación del impuesto: se grava el patrimonio neto de las personas físicas. Es decir, subjetivamente se acota el tributo en cuanto no se sujeta el patrimo-

estudios

nio en la medida en que éste sea de la titularidad de personas jurídicas. El dato jurídico de la titularidad del objeto que se somete a gravamen se constituye así en delimitador del ámbito de sujeción. Como veremos más adelante, sólo una excepción relativa cabe predicar de esta afirmación general en cuanto se ha introducido, mediante la D.A. Sexta de la Ley del Impuesto sobre la Renta, un Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no residentes, aunque técnicamente no pueda afirmarse que se trate de un Impuesto sobre el Patrimonio, sino más bien sobre un específico elemento patrimonial que puede, además, presentar algunas cuestiones polémicas si se tiene en cuenta la coincidencia con el Impuesto Local que también tiene por objeto los inmuebles urbanos. Finalmente, adelantar ya que la nueva normativa ha acentuado el carácter personal del impuesto al configurar éste como un tributo estrictamente individual en el que el grupo familiar carece de relevancia.

Acerca de su *exigibilidad en todo el territorio nacional* se manifiesta el art. 2, aunque con matices que no han introducido modificación alguna en relación con la anterior normativa. Es decir, nos encontramos ante un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, salvedad hecha de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra. Asimismo conviene tener presente la no cesión del impuesto en su modalidad de obligación real de contribuir cuyo rendimiento corresponderá, así como la titularidad de la gestión de esta modalidad del impuesto, a la Administración Central. Idéntica solución hay que predicar de ámbitos territoriales específicos, como son Ceuta y Melilla (véanse el art. 35 de la ley, así como su D.A. Primera, que se remite a la correspondiente Ley de Cesión, es decir, a cada una de las Leyes de Cesión que con artículo único se remiten, a su vez, a la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas).

Por lo que se refiere al *carácter periódico* que le hemos atribuido, hay que subrayar la atipicidad de su comportamiento en este impuesto. En efecto, de una parte el impuesto es periódico en cuanto cíclicamente se reiterará su hecho imponible, es decir, el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, nos dirá su art. 29, pero, al mismo tiempo, el lapso de tiempo transcurrido desde el último devengo, lo que se suele denominar período impositivo, carece de efectos en lo que atiene a la realización del hecho imponible, ya que éste sólo afectará o tendrá en cuenta el patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

Aperece así el carácter híbrido que ya le atribuimos porque no es ésta característica que no apareciera también en la anterior normativa. Interesa



estudios

subrayar en este sentido que el patrimonio objeto del tributo será aquél del que una persona física sea titular en el día del devengo. No interesa lo que haya sucedido durante un lapso de tiempo, es decir, durante un supuesto período impositivo, que carece de relevancia a estos efectos, sino lo que sucede en un momento determinado; el día del devengo.

El elemento temporal del hecho imponible aparece aquí como circunstancia determinante de la realización de ese hecho, es decir, se realizará el hecho imponible en función de que una persona física sea titular de un patrimonio *en ese momento*, sin que a los efectos cualitativos o de realización del hecho imponible sean relevantes circunstancias que hayan acaecido en un momento diferente de ese 31 de diciembre de cada año.

Esta peculiar forma de comportarse el impuesto, es decir, de diferenciarse de los impuestos periódicos en atención a la relevancia de las circunstancias acaecidas durante el transcurso de ese lapso de tiempo, adquiere en la nueva normativa una mayor importancia en cuanto ha perdido la relativa relevancia que tenía en la anterior normativa el período impositivo, entendido como el lapso de tiempo que transcurre entre dos devengos. En efecto, el período impositivo —no en sentido técnico, desde luego, sino entendido sólo como el lapso de tiempo entre dos devengos—, adquiriría cierta importancia en la determinación de la base imponible. Servía para determinar el valor de algunos elementos del patrimonio; así, por ejemplo, en la determinación del valor de los saldos en cuenta corriente, para minorar éste cuando a su cargo se habían saldado o minorado deudas. En estos supuestos, hechos y circunstancias acaecidas durante el período impositivo adquirirían relevancia en la determinación de la base imponible.

En la nueva normativa se ha acordado, ciertamente de forma arbitraria, el lapso de tiempo que habrá que tener en cuenta a estos efectos: ahora, en los supuestos en los que se tienen en cuenta circunstancias acaecidas en fecha distinta del 31 de diciembre, no se habla del período de tiempo que ha transcurrido desde el último devengo, es decir, 365 días, sino sólo del último trimestre del año (art. 12 para los saldos de cuentas corrientes y análogas, así como para la reducción o cancelación de cuentas). Se ha mantenido igual lapso de tiempo para la valoración de otros elementos del patrimonio, como, por ejemplo, las acciones u otros títulos valores con cotización en mercados organizados (arts. 13, 15). Finalmente, conviene dejar claro que éstas serán normas que excepcionarán la regla general de determinación temporal del valor, que seguirá siendo la fecha del devengo, es decir, el 31 de diciembre de cada año.

El impuesto es *progresivo*, al igual que lo era el que viene a sustituir, con la novedad de una presentación de la tarifa más uniforme en la línea

estudios

de las que aparecen en los Impuestos de Renta y Sucesiones y Donaciones. Se ha abierto la horquilla, acentuándose levemente la progresividad, que ahora tendrá un tipo máximo para bases liquidables por encima de los 1.600.000.000, del 2,50 por ciento. La tarifa del impuesto se aplicará por escalones de base liquidable, al igual que en los mencionados Impuestos sobre Renta y Sucesiones y Donaciones.

La Exposición de Motivos nos advertía acerca de la *función de complemento* de los Impuestos sobre la Renta y Sucesiones y Donaciones. Esta se manifiesta, en parte, en el artículo 31 en cuanto se establece una limitación de cuotas sólo en relación con las del Impuesto sobre la Renta. La normativa, que entrará en vigor el 1 de enero de 1992, introduce algunas novedades, que pasamos a comentar brevemente. En primer lugar, habría que citar el cambio de ubicación de la norma, que hasta ahora aparecía en el Impuesto sobre la Renta, concretamente en su art. 28. Ahora aparece entre las normas del Impuesto sobre el Patrimonio en el art. 31. Se sigue manteniendo el porcentaje del 70 por ciento, así como se sigue predicando la norma sólo respecto de los sometidos a la obligación personal de contribuir. La suma de las cuotas de este impuesto y del Impuesto sobre la Renta no podrá exceder del 70 por ciento de la total base imponible del Impuesto sobre la Renta. También se han excluido en la nueva norma, para la determinación de la cuota a sumar, la parte correspondiente a elementos patrimoniales que por su naturaleza o destino sean susceptibles de producir los rendimientos gravados en el Impuesto sobre la Renta (art. 31.1.a)).

La primera novedad sustantiva la encontramos en la letra b) del artículo 31.1. En la misma se prevé la posibilidad de que la suma exceda del límite del 70 por ciento, en cuyo caso el exceso se reducirá de la cuota a pagar por el Impuesto sobre el Patrimonio. La novedad reside en que la reducción que la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio puede experimentar no puede exceder del 80 por ciento de ésta, es decir, ahora se constituye una especie de cuota mínima por el Impuesto sobre el Patrimonio igual, en todo caso como mínimo, al 20 por ciento de la que se deduzca por aplicación de la escala. No parece que sea fácil que se produzca el supuesto, que sólo tendrá lugar en casos extremos de patrimonios muy elevados, prácticamente improductivos (1). La nueva regla de la cuota mínima tendrá mayor relieve cuanto menor sea la renta y mayor el patrimonio.

(1) Sin embargo, los datos aportados por el *Informe sobre la Reforma de la Imposición personal sobre la Renta y el Patrimonio*, del Ministerio de Hacienda, cifraban el ahorro por aplicación de esta norma entre los contribuyentes que declaraban patri-

estudios

Nótese, por extremar el ejemplo casi hasta la caricatura, que en casos de rentas inexistentes, con la anterior normativa no se pagaba cuota alguna por el Impuesto sobre el Patrimonio, mientras que ahora en todo caso se pagará, al menos, el 20 por ciento de la cuota correspondiente a este impuesto. En este caso es evidente que ha desaparecido esa nota de complementariedad del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con un inexistente Impuesto sobre la Renta. Tal vez por esa razón el conocido como Libro Blanco de la Reforma apuntaba posibles vicios de inconstitucionalidad en esa solución y se inclinaba por otra más alambicada, aunque no terminaba de rechazar ésta, que a la postre se ha impuesto.

La segunda novedad, relativa ésta, pues ya se encontraba en la Ley 20/1989, consiste en la previsión contemplada en el art. 31.2, es decir, la posibilidad de que las personas físicas sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio hayan optado por la tributación conjunta, al formar parte de una unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta. La norma prevé que en esos casos se sumen la cuota íntegra conjunta en Renta y todas las cuotas íntegras devengadas a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio por las personas integradas en la unidad familiar. En su caso, establece la norma, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta los límites ya comentados del artículo 31.1.

La regla no ha previsto la posibilidad de que alguno de los miembros de la unidad familiar no sean sujetos del Impuesto sobre el Patrimonio o, caso extremo, que sólo uno de los miembros de la unidad familiar declare patrimonio. En estos casos siempre será menos beneficiosa la declaración conjunta a los efectos del Impuesto sobre la Renta en la medida en que la cuota íntegra sea superior que si se optase por la tributación separada, lo que no ocurrirá si sucede también que sólo uno de los miembros de la unidad familiar obtiene renta, salvo que no coincida el que obtiene renta con el que es sujeto en Patrimonio, en cuyo caso la solución más favorable no es generalizable y habrá que estar a cada caso.

monjos superiores a 1.000.000.000 de pesetas, en 4.825.000.000, lo que, teniendo en cuenta que los beneficiados por la norma eran 202, casi la mitad de los que estaban en esa situación, suponía un ahorro aproximado de 24 millones de pesetas por persona.



estudios

4. EL HECHO IMPONIBLE.

4.1. El concepto de patrimonio.

Con una ostensible mejora técnica si nos atenemos a la redacción del precepto, el art. 3 de la ley configura el hecho imponible del impuesto como la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo del patrimonio neto.

Dos novedades esenciales subrayaría: en primer lugar, una más atinada definición del concepto de patrimonio neto; en segundo lugar, el carácter estrictamente individual del sujeto, del elemento subjetivo del hecho imponible, en cuanto no se gravará otro patrimonio que aquél del que sea titular una persona física, sin relevancia alguna de las relaciones del grupo familiar en el que esa persona esté incluida. Sin que ahora se encuentre su formulación en precepto alguno, adquiere plena vigencia y aplicación el principio de plena independencia personal del gravamen formulado en el art. 4.1 de la anterior normativa del impuesto: "Cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad...".

Considero novedad la más atinada configuración del objeto del gravamen en atención a su ubicación: ahora se encuentra donde debe y no, como ocurría con anterioridad, en la configuración conceptual de la base imponible. También lo será la plena identificación del patrimonio *neto* como el objeto del hecho imponible. No serán novedad los elementos de ese concepto por lo que puede afirmarse que se somete a gravamen el mismo concepto jurídico privado que con la anterior normativa. Las mejoras técnicas hay que atribuir las, por consiguiente, a los preceptos tributarios que delimitan ese concepto.

La norma, en el párrafo segundo del art. 1, se refiere al conjunto de bienes y derechos de contenido económico. Sin que pueda alabarse la redacción de la norma que mantiene aproximadamente los términos de la normativa anterior, sí conviene afirmar que se está ante la misma idea, es decir, se pretende gravar el patrimonio del titular entendido como la medida o índice de su solvencia. Es decir, el valor neto del conjunto de derechos de contenido económico de que es titular esa persona física. La titularidad de derechos de contenido económico al neto de su valor. Esa es la idea que estaba en la base de la anterior normativa y que se mantiene en la que entrará en vigor el 31 de diciembre de 1992.

Por lo que se refiere al lado pasivo de ese concepto se mantienen las mismas ideas y se precisan ahora cuestiones que se habían planteado con anterioridad por la doctrina: el art. 25.2 hace referencia a situaciones que

estudios

podrían determinar una situación de deudor del sujeto aunque aún no se han realizado, concretamente se refiere la norma a los avales y a las hipotecas. Por lo que toca a la situación de avalista, el importe de la cantidad avalada no será objeto de deducción como deuda hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, es decir, desde el momento en que por resultar fallido el deudor principal pueda exigírsele el crédito avalado. Similar situación se consagra en relación con las obligaciones solidarias. En cuanto a las hipotecas se mantiene el tradicional criterio consagrado desde la vieja legislación de derechos reales de dar relevancia sólo a las cargas o gravámenes en cuanto efectivamente disminuyan el valor de los bienes. En atención a este criterio los derechos reales de garantía no tendrán relevancia en la minoración del valor del patrimonio, solución diversa, como es sabido, de los derechos reales de uso y disfrute en atención a que sí disminuyen el valor de los respectivos bienes o derechos como nos advierte el art. 9.2.b). Evidentemente, como nos recuerda el art. 25.2.b), sí tendrá relevancia el precio aplazado o deuda en cuya garantía se establezca la hipoteca.

Sigue siendo una incógnita el tratamiento tributario de aquellos bienes y derechos que están fuera del comercio pero que han adquirido en la actualidad una dimensión económica o patrimonial. Me refiero a los derechos de imagen, por poner un ejemplo suficientemente ilustrativo, de artistas, deportistas, etc. Así como a todos aquellos bienes susceptibles de valoración por la vía, por ejemplo, de constituir sobre ellos un seguro o de ser susceptibles de indemnización su pérdida o deterioro. Yo creo que no son incluibles entre los bienes y derechos que constituyen el objeto del hecho imponible, aunque la actual configuración tributaria del concepto mediante la exclusión de algunos elementos por la vía de declararlos exentos hace menos sostenible esta opinión de lo que lo era con anterioridad.

Finalmente, sí se ha mantenido una expresión incorrecta técnicamente. Cuando se hace referencia al conjunto de bienes y derechos, como elemento central del activo del patrimonio, se está expresando incorrectamente la idea del patrimonio como objeto del gravamen. Será la titularidad jurídica de ese patrimonio lo que se constituye en objeto del impuesto, es decir, la relación jurídica establecida entre el titular y los bienes, es decir, el derecho que sobre esos bienes detenta el titular. Y ello será determinante para entender la relevancia que esa titularidad más o menos plena tiene en el momento de cuantificar ese hecho imponible (véase, a modo de ejemplo, el art. 20, donde adquiere relieve el dato jurídico de no ser titular pleno de un bien, por ser titular sólo de la nuda propiedad, por ejemplo, o bien sólo del usufructo).

También esa forma de entender el hecho imponible explica soluciones

estudios

que aún se mantienen, aunque ahora tácitamente por aplicación de los criterios del art. 7 de la ley, en los supuestos de pendencia en la titularidad del bien: los supuestos de herencias yacentes son suficientemente ilustrativos para esta ocasión. También convendrá no perder de vista que determinados aspectos económicos en la valoración de esa titularidad no se manifestarán. Así, por ejemplo, se grava de la misma forma la titularidad del derecho que el derecho de crédito, por insegura que su concreción pueda resultar. No se gravarán las expectativas de derechos ni se tendrán en cuenta algunas situaciones jurídicas que, aunque bien similares a derechos reales que económicamente disminuyen el valor de los bienes, repercuten de manera evidente en el valor del derecho sobre el bien: el ejemplo quizá más ilustrativo sería el derecho de propiedad sobre un bien inmueble urbano arrendado sometido a la prórroga tácita de la legislación de arrendamientos urbanos.

4.2. Los bienes y derechos exentos.

Sería éste un nuevo ejemplo de mejora técnica en relación con la configuración de similar solución en la anterior normativa. A tenor de lo dispuesto en el art. 4, es posible distinguir entre exenciones objetivas y subjetivas, es decir, aquéllas que se establecen en atención al bien objeto del derecho y aquéllas otras que tienen presente circunstancias o características de los titulares del derecho sobre el bien. Entre las primeras conviene citar las mencionadas en los párrafos 1, 2, 3.a), 4 y 5, mientras que serán exenciones subjetivas las contempladas en los párrafos 3.b), 6 y 7.

Tendrá relevancia la distinción porque las mencionadas dentro del grupo de exenciones subjetivas son las que se establecen en atención al titular del derecho. Por tanto, un mismo derecho (por ejemplo, el derecho de autor) estará o no exento en atención a la persona de su titular o, dicho de otro modo, estará exento mientras permanezca en el patrimonio de su autor y se someterá a gravamen, por ejemplo, cuando el titular sean su viuda o sus herederos.

Sin que dispongamos de espacio suficiente para tratarlas sistemáticamente, convendría hacer algunas precisiones sobre las más novedosas.

Por lo que se refiere a las contenidas en los párrafos 1 y 2, se trata de una exención que pudiera conectarse con la contemplada en la anterior normativa que hacía referencia a los bienes histórico-artísticos. Ahora se regula más minuciosamente, recogándose en la exención los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que cumplan los requisitos de la

estudios

Ley 16/1985, así como los calificados como bien cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el registro correspondiente. Asimismo, se declaran exentos ciertos bienes ubicados en zonas arqueológicas y sitios o conjuntos históricos siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 20 y 21 de la Ley 16/1985.

Ya nos hemos referido al producto del trabajo como objeto de exención mientras que la obra permanezca en el ámbito patrimonial de su autor. A esta idea responde tanto la exención contemplada en el art. 4.3.b) y la del art. 4.6 en relación con la propiedad intelectual y la industrial, en ciertos casos.

La exención de los derechos consolidados de los partícipes de un plan de pensiones no es novedad, en cuanto ya se contemplaba con anterioridad, aunque ahora se recoja técnicamente de forma menos inconveniente.

Otro supuesto de exención, desde la perspectiva de configurarse ésta en atención al titular del bien o derecho, está contemplado en el número 7 del art. 4: "Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el art. 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Se trata de los títulos valores de que sean titulares los no residentes sin establecimiento permanente en España cuando tengan su residencia habitual en otros Estados miembros de la CEE (art. 17.1 del IRPF). Asimismo, los títulos de la Deuda Pública cuando su titular sea una persona física no residente que no opera a través de establecimiento permanente en España. La exención no tendrá lugar si los intereses se obtienen a través de los países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales (art. 17.3 IRPF). Asimismo, los títulos emitidos en España por no residentes cuyo titular sea un no residente sin establecimiento permanente en España, con independencia del lugar de residencia de la institución financiera que actúe como agente de pago o medie en la emisión o transmisión de los valores.

Finalmente, se declaran exentos los elementos integrantes del ajuar doméstico, con excepciones. Constituye ésta una de las novedades más reseñables, desde la perspectiva de su tratamiento tributario en la anterior normativa. Como es sabido, constituía este concepto del ajuar doméstico un elemento cuya existencia se presumía y cuyo valor era el resultado, a su vez, de una presunción. E interesa subrayar la relación con el concepto de la anterior normativa porque ahora se declara exento el ajuar doméstico, es decir, la titularidad de ciertos bienes que se consideran dentro del concepto del ajuar con determinadas excepciones, sin que se haya producido alteración alguna en el propio concepto.

Se consideran bienes integrantes del ajuar doméstico, al igual que en la

estudios

anterior normativa, los efectos personales y del hogar, los utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo (art. 4.4 Ley). La titularidad sobre esos bienes se declara exenta. Los artículos 18 y 19 contienen una relación de bienes incluibles dentro del concepto de ajuar doméstico que se excluyen del ámbito de la exención y que se valorarán en todo caso por su valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto.

Se trata, de una parte, de los contemplados en el art. 18, a saber: joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves. De otra, aquéllos genéricamente configurados como objetos de arte o antigüedades que se contemplan en el art. 19. En relación con éstos hay que tener presente, en primer lugar, la exención que se contempla en los párrafos 1, 2 y 3 del art. 4. A los dos primeros párrafos ya nos hemos referido. El tercero conviene tratarlo sistemáticamente aquí.

Para proceder a un tratamiento lo más claro y conciso posible habría que decir que los objetos de arte y antigüedades son elementos integrantes del ajuar doméstico excepcionados de la exención general, salvo que su valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el art. 26.4 de la citada Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español (art. 4.3 de la Ley), así como cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados (art. 4.3.a)).

Hechas estas precisiones, el art. 19 delimita con claridad lo que debe entenderse por objeto de arte (art. 19.2.a)) y por antigüedad (art. 19.2.b)).

En el primer caso se trata de pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos siempre que se trate de obras originales. Parece evidente que el problema radicará en la extensión de esa analogía, así como en la determinación de lo que deba entenderse por obra original. En mi opinión, en atención a que se mencionan grabados y litografías, por ejemplo, no debe pensarse que original sea sinónimo de pieza única, sino antónimo de copia o reproducción realizada por un tercero. En muchos casos el contar con la firma original del autor podría ser un buen elemento de diferenciación, aunque no sea regla generalizable, por ejemplo, en supuestos de grabados, en los que el valor reside en la plancha de la que proceden.

Por lo que se refiere a las antigüedades, se definen como aquellos bienes muebles, útiles u ornamentales —excluidos los objetos de arte— con más de 100 años de antigüedad, siempre que sus características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los 100 últimos años.



estudios

4.3. El elemento subjetivo.

Como ya dijimos, la ley ha seguido la línea abierta por la Ley 20/1989 y ha acentuado aún más el carácter estrictamente individual del impuesto, constituyendo ésta una de sus más notables novedades.

Será el *patrimonio neto* el objeto del hecho imponible, subjetivamente delimitado en cuanto ese objeto se predica sólo de las personas físicas. Se insiste aquí en la solución ya diseñada por la anterior normativa de no sujetar al impuesto los patrimonios de los que sean titulares las personas jurídicas.

En relación con éstas, dos brevísimas notas: en primer lugar, anotar la desaparición de cualquier referencia en la ley a la pretendida sujeción al impuesto de las sociedades civiles que ilegalmente se encontraba en el art. 9.1 del Reglamento del impuesto anterior. En segundo lugar, la creación de un impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes que se encuentra regulado en la D.A. Sexta de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que supone sujetar ciertos elementos patrimoniales —los bienes inmuebles o derechos reales de uso y disfrute sobre los mismos— de personas jurídicas —restringidas a las no residentes— a un impuesto patrimonial que se gira sobre el valor catastral del bien y se devenga cada 31 de diciembre.

La naturaleza personal del tributo adquiere aquí toda su relevancia en atención a la referencia que se encuentra en el art. 3 de la ley: "... la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del art. 1 de esta ley".

Ese patrimonio neto está acotado subjetivamente en la citada norma, por lo que puede bien afirmarse que sólo es patrimonio neto a los efectos de constituir el objeto del hecho imponible el patrimonio neto de las personas físicas. También es posible enunciar la cuestión de esta otra forma: el patrimonio neto de las personas jurídicas no es patrimonio neto a los efectos del impuesto, es decir, no está sujeto. Constituye, pues, un supuesto claro de no sujeción. Cuestión que ahora interesa subrayar de forma especial para distinguirla de los supuestos de "Bienes y derechos exentos" contemplados en el art. 4.

El patrimonio neto se va a definir como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico "...de que sea titular...", con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales "...de las que deba responder".

Ya aquí comienza a perfilarse la estrecha relación exigida entre el patrimonio que se somete a gravamen y su titular. Nótese que, en realidad,

estudios

el impuesto pretende gravar la relación jurídica en que consiste la titularidad de un patrimonio (neto), aunque ésta se concrete, en el momento de la cuantificación de ese objeto, es decir, en la determinación de la base imponible, mediante la valoración objetiva de cada uno de sus elementos, si bien teniendo en cuenta, en ciertos casos, las peculiares relaciones jurídicas que pueden determinar modulaciones de la base imponible.

4.4. El elemento temporal: el devengo.

Como ya vimos cuando analizamos el alcance del carácter periódico del impuesto, el devengo cumple en este impuesto un papel notablemente diferente del que tiene asignado en los impuestos periódicos típicos. En éstos, el devengo supone el último día del período impositivo, es decir, la fecha de cierre del lapso de tiempo a lo largo del cual se ha producido el hecho imponible. En nuestro impuesto el devengo cumple la función de fijación de la fecha en la que se produce la realización del hecho imponible. Como ya escribimos con anterioridad, el Impuesto sobre el Patrimonio quiere una fotografía, es decir, una imagen fija, determinable en el tiempo, "...en esa fecha" (art. 29). Foto fija como antinomia de la película que requiere el impuesto periódico al referirse a la realización de un hecho "...durante el período impositivo". El devengo en nuestro impuesto se constituye en el *momento* al que hay que referir el presupuesto de hecho del impuesto.

La consecuencia más clara e importante de esta forma de presentarse el elemento temporal del hecho imponible consiste en la irrelevancia de lo que haya sucedido en fecha diversa de ese 31 de diciembre de cada año. Porque se trata de subrayar que la titularidad relevante para determinar la realización del hecho imponible es aquélla que se pueda fijar en la fecha del devengo. Se está sujeto al impuesto en cuanto que sea titular de un patrimonio (o de un elemento patrimonial que se integrará en aquél) en ese momento. Serán irrelevantes las circunstancias que hayan podido afectar a esa titularidad en fechas diversas, bien por pérdida o por adquisición de la misma.

En resumen, se tendrá en cuenta el patrimonio neto de que sea titular una persona física *en un momento determinado* (el día del devengo), no durante un período de tiempo (el período impositivo). Este aspecto temporal se introduce con fuerza definidora en la configuración del hecho imponible y, por tanto, la medición o cuantificación del mismo habrá de llevarse a cabo teniendo en cuenta el patrimonio del que se es titular en esa fecha.

estudios

Un ejemplo bien ilustrativo de esa forma de presentarse el elemento temporal lo podríamos encontrar en relación con los depósitos en cuenta corriente. Si la cuenta se ha tenido abierta durante 11 meses, por ejemplo, y se ordena su cancelación, si ésta es atendida por la entidad bancaria y el 31 de diciembre no aparece entre los elementos del patrimonio del sujeto la titularidad de una cuenta corriente, ésta lógicamente no tendrá reflejo en la base imponible del impuesto, con independencia de la cuantía del saldo mantenido en la misma durante esos once meses. Distinta solución procedería, por ejemplo, si la entidad bancaria no hubiera atendido la orden de cancelación: en ese caso el 31 de diciembre aparecería la titularidad de la cuenta entre los elementos del patrimonio y habría que incluirla atendiendo al criterio de valoración correspondiente. Por tanto, con independencia del tiempo que lleve un elemento integrando el patrimonio, si en la fecha del devengo aparece entre los que forman el patrimonio del sujeto se incluirá en el concepto tributario de patrimonio. El devengo juega como elemento conformador del hecho imponible e importa el patrimonio que se tenga ese día, no el que se haya podido tener a lo largo de un período de tiempo. Esta idea ya estaba en el anterior impuesto y se ha mantenido en la nueva normativa. A ella responde el art. 29, cuando fija el devengo, sin excepciones de tipo alguno, el 31 de diciembre de cada año, y añade: "...afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha".

La fecha del 31 de diciembre o día del devengo tiene, además, atribuida otra función dentro del impuesto. Se constituirá en referencia temporal de la mayoría de los criterios de valoración. Es decir, el patrimonio del que se es titular se valora atendiendo al valor de cada uno de los elementos que lo componen, teniendo en cuenta el valor que tuvieran los bienes y derechos ese día.

Esta función de constituirse en elemento temporal para la valoración de la base imponible sí tiene notables excepciones, frente a la regla inexorable en relación con el hecho imponible. Es decir, en no pocas ocasiones se atribuye a los bienes y derechos un valor diverso de aquél que tienen en el momento del devengo. Las excepciones, aunque no siempre, se justifican por motivos antidefraudatorios y presentan notables novedades en la nueva normativa. Con independencia de lo que analicemos posteriormente en el epígrafe que dediquemos a la base imponible, ya hay que advertir que una de las mayores novedades de la nueva normativa es la desaparición del período impositivo como elemento de referencia excepcional para la valoración de ciertos bienes. Ahora no será el tiempo transcurrido desde el anterior devengo, el año natural o la totalidad del período de tiempo durante el que se haya tenido el bien, el elemento temporal de referencia. Se ha acu-

estudios

dido a un criterio unificador de difícil justificación: en todo caso desplegará su eficacia sólo el último trimestre del año. Se ha extendido la norma excepcional de valoración de los títulos con cotización en Bolsa de la anterior normativa, al resto de las reglas excepcionales en las que circunstancias temporales diversas de la fecha del devengo tienen relevancia en la valoración de los bienes. Cuando analicemos los nuevos criterios de valoración volveremos sobre esta cuestión.

Finalmente, queremos insistir en que la regla de la realización del hecho imponible en la fecha del devengo carece de excepciones. El impuesto, según hemos explicado, no se comporta como un impuesto periódico, y circunstancias sucedidas durante el período carecen de relevancia. Un ejemplo bien ilustrativo para diferenciar el impuesto periódico típico —el impuesto sobre la Renta— de éste atípico impuesto periódico sería la irrelevancia del fallecimiento del sujeto en relación con la realización del hecho imponible por no atribuirle la norma a esa circunstancia, cuando se produzca en fecha diversa del 31 de diciembre, relevancia alguna. Si un contribuyente fallece no se devenga el impuesto: su patrimonio será adquirido por sus herederos y legatarios, quienes podrán ser sujetos del impuesto en cuanto realicen el hecho imponible en la fecha del próximo devengo, es decir, el 31 de diciembre. Por eso también es más correcta técnicamente la formulación que ahora se hace de la presunción de titularidad de bienes en el párrafo segundo del artículo 3: ahora la presunción no hará referencia, como se hacía antes, al plazo transcurrido desde el anterior devengo, sino que se predica de los bienes y derechos "...que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo...".

5. EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO: EL EJE DE LA REFORMA.

Las normas reguladoras del *sujeto pasivo* constituyen al Capítulo III de la ley (arts. 5 a 8) y están presididas por esa idea general que ya enunciamos al abrir este epígrafe: el carácter estrictamente individual del impuesto. Es decir, no hay más sujeto pasivo que la persona física, con absoluta irrelevancia de las relaciones familiares, tanto conyugales como paterno-filiales. Se pretende gravar exclusivamente el patrimonio de una persona física, abstracción hecha de esas relaciones familiares y de las patrimoniales que pueda conllevar.

Sin que se enuncie, paradójicamente adquiere ahora validez absoluta la regla consagrada en el art. 4.1 de la antigua regulación, es decir, "cada



estudios

persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad...” o principio de plena independencia personal del gravamen, que ahora carece de excepciones.

Las reglas que rigen el régimen de imputación están recogidas en el artículo 7 de la ley bajo el epígrafe “Titularidad de los elementos patrimoniales”.

El principio general es el de la absoluta validez de los criterios jurídico privados en materia de titularidad: es decir, la norma tributaria asume los criterios de imputación del Código civil y no establece criterio de imputación tributaria que se desvíe o los contradiga. Será criterio tributario de imputación de titularidad la norma sobre titularidad jurídica aplicable en cada caso, norma no tributaria se entiende. Criterio general de imputación con validez tanto para los elementos del activo, bienes y derechos de contenido económico (párrafo primero del art. 7), cuanto para los del pasivo, cargas, gravámenes, deudas y obligaciones (último párrafo del art. 7).

La simplicidad de esta regla esconde no pocos problemas en relación con todos aquellos supuestos en los que existe un patrimonio cuyo titular o titulares se presenten de forma compartida, o no son lo que parecen por defectos sustantivos en la constitución jurídica de ese titular aparente, o aún no se ha determinado jurídicamente la efectiva titularidad de esos bienes. Nos estamos refiriendo, en parte, a los supuestos contemplados en el art. 33 LGT y a otros de similar perfil.

La ley no ha hecho expresa mención de estos entes, por lo que no cabe aplicar en esta sede la solución del art. 33 de la LGT. Tampoco puede afirmarse que la regla del art. 7 al remitirse al Código civil resuelva todas las situaciones que pueden presentarse. Básicamente, el problema de más compleja solución está en aquellos supuestos en los que no existen ideales cuotas partes, cuando existe una pluralidad de titulares sobre el bien o derecho, sino un derecho abstracto de los comuneros sobre la cosa tenida en común: dos ejemplos típicos serían la sociedad legal de gananciales y la comunidad hereditaria.

En el primero de ellos sí existe una *solución tributaria*, concretamente la que se encuentra recogida en el tercer párrafo del art. 7, que extiende sus efectos a todos aquellos supuestos de regímenes patrimoniales del matrimonio en los que se pueden presentar supuestos de bienes comunes a ambos cónyuges.

El silencio de la norma tributaria o, mejor, su remisión a la norma sobre titularidad jurídica aplicable en cada caso, lleva a una especie de callejón sin salida en supuestos como el de la comunidad hereditaria, ejemplo de comunidad germánica en el que no se reconocen cuotas partes, sino un

estudios

derecho abstracto de los comuneros sobre la cosa tenida en común, exigiéndose por ello la actuación conjunta de todos para los actos de disposición. La inexistencia de una regla específica sobre atribución, del tenor de la existente en relación con los bienes comunes de los cónyuges, provoca una situación de difícil encaje en cuanto "...la norma sobre titularidad jurídica aplicable..." no atribuye a cada comunero ningún derecho específico, ni existe regla tributaria alguna que determine una imputación de ese derecho abstracto. Es de esperar que el Reglamento contenga reglas que aclaren estas cuestiones.

El resto de los entes sin personalidad que son "titulares" de un patrimonio no presenta especiales problemas en cuanto la norma sobre titularidad jurídica atribuye a cada uno de los titulares la correspondiente cuota parte, así en el caso de las sociedades irregulares como en el caso de las comunidades de bienes distintas de las analizadas con anterioridad, por ejemplo, la comunidad de casas por pisos en cuanto se produce un fenómeno de titularidad individualizada o propiedad separada y un inherente derecho de copropiedad sobre los elementos comunes que se atribuye en la proporción correspondiente a cada uno de los titulares.

A similares conclusiones hay que llegar en los supuestos de urbanizaciones con las zonas comunes, por ejemplo. En todo caso, sobre todo en los supuestos más complejos, como son todos los relacionados con el derecho sucesorio, lo razonable sería no perder de vista que el impuesto pretende sobre todo el control sobre los bienes y el conocimiento exacto de la titularidad de los mismos. Por eso ya propugnamos en nuestro comentario al anterior impuesto soluciones que iban dirigidas sobre todo a evitar la distracción de bienes con ocasión de su transmisión *mortis causa*, lejos de obsesiones por determinar la realización de un devengo durante el tiempo de pendencia en la titularidad de esos bienes.

También con carácter general se formula en el penúltimo párrafo del art. 7. una regla tomada del art. 119 LGT, aunque ahora con carácter subsidiario, es decir, en defecto de la debida acreditación de la titularidad de un bien o derecho, la Administración atribuirá la titularidad al titular registral. En realidad en ambos casos la presunción admite prueba en contrario, por lo que el resultado es idéntico. La prueba está tácitamente tasada en cuanto a su objeto y abierta en cuanto a los instrumentos que serán todos los admitidos en Derecho. Decimos que estará tasada en cuanto a su objeto porque se trata claramente de probar que el titular registral ya no es el titular real; es decir, que se ha producido la transmisión del bien, o su destrucción total o parcial, o la extinción del derecho correspondiente. El objeto de la prueba es, por tanto, el señalamiento del nuevo titu-

estudios

lar real, aunque no sea necesariamente coincidente con el titular registral. Nótese que no siempre la persona a la que se transmitió el bien necesariamente ha de coincidir con la que en el momento del devengo es ahora titular del bien, por lo que el titular registral destruye suficientemente la presunción, en nuestra opinión, cuando pruebe la transmisión y señale el titular que a él le sucedió, quien no necesariamente será el titular a los efectos tributarios.

En los apartados segundo y tercero de ese art. 7 se encuentran las más notables novedades en materia de titularidad. En efecto, en aplicación del principio de absoluta independencia del gravamen o carácter estrictamente individual del impuesto, se asumen plenamente las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

Se produce, por tanto, una plena asunción de las reglas jurídico privadas en el seno del ordenamiento tributario y será titular del patrimonio a efectos tributarios aquél que lo sea a efectos civiles. La norma tributaria no altera esos criterios de titularidad que tendrán plena validez en la determinación del patrimonio que se sujeta a gravamen.

La radical individualidad del gravamen alcanza su punto álgido en la formulación de la regla que se contiene en el párrafo tercero de este art. 7. Cuando en aplicación de las normas jurídico privadas o de los pactos reguladores del correspondiente régimen patrimonial, la titularidad de los bienes sea común a ambos cónyuges "...se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación." Nótese que esa estricta individualidad que caracteriza la titularidad patrimonial que se grava alcanza ahora su punto más acentuado en cuanto ahora se exceptiona la regla del Código y se trata (tributariamente) como si fuera de cada uno de los cónyuges lo que en realidad es de la sociedad de gananciales, por ejemplo.

La libertad de configuración del régimen jurídico tributario ahora se ha llevado al extremo opuesto, si lo comparamos con el régimen anterior. En este sentido cabe hablar de una imputación de la titularidad de los elementos patrimoniales que son comunes en cuanto hasta que no se disuelva el matrimonio la titularidad es de la correspondiente sociedad conyugal.

Dos cuestiones aún antes de cerrar este epígrafe. En primer lugar, una marginal en cuanto no supone sino reiteración del principio que informa el art. 7 que acabamos de analizar. Nos referimos a las reglas contenidas en el art. 8 de la ley, idénticas a las que se encontraban en el art. 9.2 del Reglamento del impuesto anterior. Hablamos de reiteración en cuanto no

estudios

suponen alteración de la regla jurídico privada, es decir, en cuanto no significan una regla tributaria que ignore el sustrato jurídico privado de la titularidad. Se trata de los supuestos de adquisición con precio aplazado (art. 8.1) y de venta de bienes con reserva de dominio.

En el primer caso, aparecerá como titular (tributario) del bien, lógicamente, el adquirente, quien entre sus deudas incluirá el resto del precio aplazado; por su parte, el adquirente incluirá entre sus bienes un derecho de crédito por el importe del precio que se aplazó. La norma no hace referencia a la parte del precio no aplazada que ingresó ya el transmitente; ésta aparecerá o no, en atención a si permanece entre los bienes patrimoniales del transmitente en el momento del devengo, es decir, el 31 de diciembre, amén de que podrá aparecer de muy diversas formas en atención al destino que se haya dado por aquél a esas cantidades. El segundo caso, es decir, el de venta de bienes con reserva de dominio (art. 8.2), tampoco supone alteración alguna de la regla de la titularidad jurídico privada; aparecerá entre los bienes que forman el patrimonio del transmitente, al par que como deuda, el importe de las cantidades entregadas por el adquirente, las cuales constituirán el importe del derecho de crédito que éste deberá computar entre los bienes de su patrimonio.

La segunda de las cuestiones a que nos referíamos gira en torno al doble modo de estar sujeto al impuesto que se mantiene con escasas novedades. En efecto, el art. 5 reitera los criterios de la normativa anterior y distingue netamente dos situaciones en atención al dato de la residencia del sujeto: obligación personal de contribuir, si se es residente en España (art. 5.1.a)), de acuerdo con los criterios establecidos por el Impuesto sobre la Renta (art. 5.2 IP en relación con el 12 IRPF); obligación real de contribuir, si no se es residente (art. 5.1.b)). Se mantiene la misma dicotomía que en el antiguo impuesto, sin acudir al tercer *genus* en atención al establecimiento permanente, por ejemplo.

Tampoco se ha recogido una norma especial que se contenía en la antigua normativa en el párrafo 4 del art. 3. Se trataba de una regla que pretendía favorecer a aquellos españoles que, sin ser residentes, eran titulares de un pequeño patrimonio radicado en España. Se les ofrecía la posibilidad de optar por la obligación personal de contribuir que les podía ser más favorable en atención al régimen de determinación de la base liquidable en estos supuestos, siempre que la mayor parte de su patrimonio radicara en España. Es evidente que una norma de estas características, ciertamente marginal, debería haberse mantenido teniendo en cuenta los destinatarios de la misma y su escasísima incidencia recaudatoria. La lectura de la justificación de su desaparición, que se encuentra en el Preámbulo del Proyecto,



estudios

proporciona la impresión de que el redactor no tenía muy claro el alcance de la norma que ha desaparecido.

La consecuencia de una y otra situación es idéntica a la que se producía en el régimen anterior: en los supuestos de obligación personal estará sujeto al impuesto la "...totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos" (art. 5.1.a)); si se trata de obligación real estará sujeta al impuesto sólo la parte del patrimonio de que sea titular que esté situada, pudiera ejercitarse o hubiera de cumplirse en territorio español, teniendo en cuenta algunas novedades de menor entidad, como la ya estudiada del art. 4.7 de la ley. Se mantiene el régimen especial de funcionarios españoles en el extranjero y de funcionarios extranjeros en España (art. 5.3).

6. LA BASE IMPONIBLE Y LOS CRITERIOS DE VALORACION.

Será éste el quinto bloque de problemas y cuestiones que queremos subrayar en este primer acercamiento a las novedades del Impuesto sobre el Patrimonio.

Si el patrimonio era el objeto de un hecho imponible que se constituía por la titularidad del conjunto de bienes y derechos de contenido económico, la base imponible (art. 9) viene constituida por el valor de ese conjunto. Valor de ese conjunto que se desagrega para su obtención mediante la determinación del valor de cada uno de sus elementos, cuya suma algebraica determinará la cuantía (tributaria) de ese patrimonio, es decir, la base imponible.

Dos cuestiones resaltaría: de una parte, el apreciable grado de coherencia entre la configuración de un hecho imponible y base imponible. De otra, la inexistencia de una regla general de valoración, de un criterio interpretativo de valor general o, por lo menos, de su aparente inexistencia.

En efecto, se ha mantenido la solución del anterior impuesto de no establecer una regla general de valoración o, por lo menos, de esconderla tanto como entonces. En nuestra opinión, sí existe una regla general de valoración respecto de la que el resto de las reglas se configuran como reglas excepcionales. Es decir, los elementos del patrimonio se valorarán por su precio (sic, valor) de mercado en la fecha del devengo del impuesto (art. 24) y las deudas, por su nominal en la fecha del devengo del impuesto (art. 25).

Y esta afirmación tendrá un valor añadido: porque se constituye en regla general de aplicación en todos los supuestos de duda o en aquellos

estudios

casos en los que no exista una regla excepcional de aplicación o, finalmente, en aquellos supuestos en los que no sea posible aplicar la regla excepcional. Piénsese en los casos de bienes y derechos en el extranjero en los que la regla española de valoración no puede aplicarse: el valor catastral de inmuebles, por ejemplo.

Pero al mismo tiempo, porque da razón del sentido o alcance de las reglas excepcionales de valoración que se contienen en los arts. 10 a 23 del impuesto. A veces se han presentado problemas de interpretación cuando no se ha encontrado la regla precisa y concreta de valoración de un bien. La solución, a veces, ha llegado a cuestionar incluso la posibilidad de que el bien en cuestión no estuviese sujeto al no-estar expresamente valorado. Desde nuestro punto de vista, esta forma de razonar no es correcta: como ya vimos, el art. 4 delimita tributariamente el alcance del hecho imponible, por lo que es posible afirmar que todo derecho de contenido económico está sujeto si no está exento. La inexistencia de regla específica no puede determinar la no sujeción del bien o derecho al impuesto. La regla, cuando no se ha formulado una regla excepcional o específica, es precisamente la que se encuentra recogida en el art. 24, es decir, la del valor de mercado del bien.

Las reglas especiales de valoración han de ser analizadas desde esa perspectiva precisamente, es decir, desde la excepcionalidad del criterio que se establece, por lo que en todos los casos en los que por diversas razones no pueda acudir a esa regla especial habrá de estar a la regla general del art. 24. La letra del precepto pudiera apoyar una solución diversa, pero en mi opinión es ésta la conclusión que resulta más coherente con la razón de ser de estas reglas excepcionales: la de simplificar la gestión del tributo mediante la mayor objetividad y automaticidad en la obtención de ese valor, salvo casos excepcionales, naturalmente.

No es posible encontrar una idea base o de racionalidad sistematizadora que proporcione coherencia a los distintos criterios de valoración del impuesto. Ha prevalecido la falta de sistema, la erraticidad en la elección de los criterios, por lo que también ahora es posible afirmar que el resultado de la suma algebraica para la determinación de la base imponible tendrá escasa conexión con el valor real de esos bienes, pero sobre todo es criticable esta forma de proceder porque la adecuación entre valor real y valor fiscal también dependerá en gran medida de la composición de ese patrimonio.

Tal vez para paliar este señalado defecto de los criterios de valoración se ha acudido ahora, como novedad, a proponer como regla de valoración diversas alternativas, entre las que se optará siempre por la que proporcione



estudios

mayor valor. Quizás sea ésta la forma de lograr el anunciado principio redistribuidor del impuesto que ahora quiere ser prioritario sobre la función censal que otrora se le atribuyó. En todo caso es ésta una de las novedades más criticables del impuesto, porque significa la más clara exposición de la falta de coherencia del legislador en la determinación de las soluciones técnicas en atención a las funciones de la figura que las acoge.

Podríamos decir que esta dependencia de los criterios de valoración de lo que resulte del valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición, son todos criterios que han ignorado uno de los bienes más apreciables desde el punto de vista técnico de un impuesto: la coherencia entre la configuración del hecho imponible, es decir, aquello que se quiere gravar, que no puede ignorar por qué se quiere gravar ese objeto y no otro, y la determinación cuantitativa de ese objeto, es decir, cómo se cuantifica la actividad descrita en el hecho imponible. Traer al ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio valores obtenidos por la Administración en la comprobación a efectos de otros tributos es un dislate técnico que tuvo su origen en una solución coyuntural, sin duda poco mesurada como respuesta a una escasamente fundada interpretación jurisprudencial, que no debiera introducirse ahora como regla permanente.

Desde esta perspectiva es tanto como afirmar la inanidad de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio o la incapacidad de haber encontrado reglas coherentes con la propia función que a la figura se le atribuye dentro del sistema tributario.

En fin, porque de la aplicación de estos criterios se van a seguir no pocos agravios comparativos consistentes en una multiplicidad de circunstancias que van a influir en que el criterio determinante de valoración sea uno de los propuestos, al tiempo que se condena a la Administración a un pormenorizado control de que la opción reflejada por el contribuyente es la que se adecúa a la realidad. Nótese que por esta vía desaparece esa automaticidad en la obtención del valor y más hubiera valido en ese caso optar por la regla del valor de mercado, por ejemplo, si son los aspectos recaudatorios los que han primado en esta solución, como parece.

Poco se ha avanzado en paliar la heterogeneidad de los criterios de valoración y la asistematicidad de su elección. Tal vez, en ciertos casos, se haya tenido presente la automaticidad en la determinación del valor persiguiendo una gestión menos generadora de conflictos; sin embargo, la introducción, junto a esa regla, de otras alternativas, deshace la funcionalidad de ese objetivo y obligará a un pormenorizado trabajo de investigación por parte de la Administración.

estudios

Al haber introducido como regla alternativa, en ciertos casos, el valor de adquisición, precio o contraprestación, por ejemplo, en relación con los bienes inmuebles, se palía, en parte, la distorsión que anteriormente se producía al hacer coexistir valores reales con valores fiscales con resultados bien alejados de la realidad en todos los casos de adquisición de un bien urbano para cuya financiación se había acudido al crédito.

Se sigue sin tener en cuenta, en determinados supuestos, circunstancias que afectan a la titularidad jurídica de forma que en cierto modo debilitan la valoración que de la misma pueda hacerse en otras condiciones o circunstancias: tener derecho a la entrega de un bien no es lo mismo que tener el bien; tener un millón de pesetas no es lo mismo que ser titular de un derecho de crédito por ese valor; ni tampoco debiera tener idéntico reflejo patrimonial en el impuesto ser titular de un bien inmueble urbano, que serlo, pero arrendado en las condiciones vigentes con anterioridad al Decreto-Ley 2/1985, como ya advertimos.

No será la señalada la regla general. Así, los derechos reales, en cuanto disminuyen el valor de los respectivos bienes y derechos, son tenidos en cuenta. El art. 20 advierte de una doble cuestión: en primer lugar, que en estos casos se produce la desagregación de parte del haz de derechos en que se configura el derecho de propiedad. Por tanto, en todo caso se advertirá de la existencia de un titular del derecho real de disfrute, de una parte; de otra, del nudo propietario. En segundo lugar, que ambas situaciones son susceptibles de integrar el hecho imponible del impuesto, para cuya valoración habrá que acudir a las reglas del Impuesto sobre Transmisiones.

Con cierta erraticidad en la utilización de las expresiones, acude la norma en muchas ocasiones al valor de mercado, a veces utilizando la expresión precio de mercado. Salvo en los supuestos de existencia de un mercado efectivo del que pueda deducirse un valor definido, el mercado de valores, por ejemplo, en la mayoría de los supuestos en que el criterio o regla de valoración sea el valor de mercado se producirán controversias que sólo será posible solventar mediante la tasación pericial. Nótese que en los casos de inexistencia de un mercado efectivo o en otros, por ejemplo, en los supuestos de las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio a que se refiere el art. 18, la alternativa sería investigar o determinar el valor potencial de venta y éste será criterio de muy ardua fijación.

Ya hemos dicho que en estos casos se prevé por la norma la posibilidad de acudir a la tasación pericial contradictoria, aunque el art. 27 de la ley del impuesto limita este instrumento de comprobación de valores a los bienes y derechos mencionados en los arts. 18, 19 y 24 de la ley. En realidad es una limitación innecesaria en cuanto tal medio de comprobación

estudios

tiene por su misma naturaleza limitado su campo de acción que no será otro que ese valor de mercado que puede ser objeto de contradicción, mas nótese que de forma indirecta podría servir para contradecir el valor comprobado por la Administración a efectos de otros impuestos, por ejemplo, en los supuestos en que ése sea el criterio que prevalece a los efectos del art. 10 o del art. 20, o en todos aquellos supuestos en que se realiza una remisión a los criterios o reglas de valoración del Impuesto sobre Transmisiones (arts. 17, 20, 21 y 23) en la medida en que ese objeto en su ámbito de referencia lo permita.

La finalidad no prioritariamente recaudatoria del impuesto permitía un entendimiento parcialmente diferente del que ahora recorre las normas de valoración del impuesto. En la línea de mayor rigidez con el criterio de valoración que a veces se concreta en la determinación y prevalencia del mayor posible entre varias alternativas, son parcialmente diferentes las respuestas a la posibilidad del contribuyente de alterar el resultado de estos criterios de valoración tanto al alza cuanto a la baja. Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones suscitadas, la jurisprudencia ya ha considerado la necesidad de probar por parte del sujeto pasivo la real existencia y valor de los bienes que declara a los efectos de este impuesto, decisión jurisprudencial claramente perseguidora de una finalidad anti-elusoria de otros impuestos del sistema. Por lo que se refiere a la posibilidad de contradecir el resultado de las reglas de valoración mediante la prueba de la inadecuación de ese resultado a la realidad, creemos que la respuesta es negativa salvo en los supuestos del valor de mercado. En el resto de los casos la relativa automaticidad del criterio de valoración impide una actividad de probanza que carecería de objeto en cuanto se ignora el objeto de la prueba, es decir, el valor del correspondiente bien o derecho será ese específico resultado, con independencia de una eventual adecuación al mercado en cuanto en ese caso concreto la regla no lo introduce como elemento de referencia de la valoración.

Sirvan las últimas consideraciones genéricas para afrontar un precepto de aparente lógica cargado de inutilidad. Nos referimos a lo dispuesto en el art. 26, a cuyo tenor se declara aplicable el régimen de estimación directa, con carácter general, y el de estimación indirecta, subsidiariamente, cuando concurren las circunstancias a que se refiere el art. 50 LGT. En nuestra opinión, sólo en cierto sentido se puede afirmar que el régimen de determinación de la base imponible de este impuesto es estimación directa y por la misma razón, salvo en supuestos muy aislados, también sólo en cierto sentido será factible la alternativa de acudir a los regímenes de estimación indirecta en el seno de un impuesto cuya estructura del

estudios

hecho imponible y las reglas de valoración permiten una apreciación directa de la existencia de los bienes, o bien una comprobación registral de la titularidad controvertida, al tiempo que un grado bastante acusado de objetivación en la valoración.

Para terminar con estas consideraciones generales sólo mencionar dos cuestiones: en primer lugar, tampoco la nueva normativa ha hecho referencia a la regla para la valoración de los bienes en el extranjero. Sobre todo en aquellos supuestos en los que la específica regla diseñada no pueda aplicarse por estar estrechamente ligada a elementos, valores o reglas sólo predicable de bienes sitos en territorio español. En estos supuestos las opciones son dos: o bien se acude a un parámetro de naturaleza similar en el ámbito territorial donde el bien se ubique, o se recurre a la regla por la que venga valorado en impuesto de similar naturaleza en el territorio donde se encuentre situado.

Cuando no sea posible acudir a estas reglas de aplicación analógica, bien pudiera de nuevo servirnos el valor de mercado como elemento subsidiario o regla general de aplicación para estos casos de evidente vacío normativo.

En segundo lugar, a veces, aunque no siempre, las reglas de valoración establecen el momento al que hay que referir el valor, es decir, los bienes y derechos integrarán la base por su valor "...en el momento del devengo". Yo creo que ésta debe ser la regla, cuya aplicación alcance también a aquellos supuestos en los que se silencie la referencia temporal. En otras ocasiones, al ser el valor el resultado de un criterio objetivo o regla administrativa, no procede referencia temporal alguna, así como tampoco en aquellos casos en los que el resultado se importa, es decir, cuando prevalezca el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o sea el precio, contraprestación o valor de adquisición. En estos supuestos estos valores se habrán producido con anterioridad al momento del devengo, es decir, habrán tenido lugar esos hechos *durante* el espacio de tiempo transcurrido desde el anterior devengo. También podría suceder que el valor comprobado se produjera en un momento posterior en el tiempo al devengo, pero haga referencia a adquisiciones que han tenido lugar antes del devengo: en esos casos ese valor comprobado "retrotraerá" efectos y será el que aparecerá como valor del bien adquirido en todo devengo posterior al momento de la adquisición del bien.

En no pocas ocasiones, como ya se advirtió, acude la norma a reglas que significan tener presente circunstancias acaecidas durante el "período" para la determinación del valor. Ahora se ha generalizado, como espacio de tiempo de referencia, el último trimestre del año, sin que se atribuya rele-

estudios

vancia alguna a las circunstancias acaecidas durante los tres primeros trimestres del año. Así sucede, y es novedad, en relación con la determinación del "saldo medio", que ahora se referirá no al año, sino "...al último trimestre del año" (véase el primer párrafo del art. 12).

No pocas polémicas es razonable augurarle al criterio del segundo párrafo de ese precepto en cuanto circunscribe, es decir, limita a ese último trimestre la posibilidad de reducir los saldos en atención a que se han adquirido bienes o derechos que figuran en el patrimonio del sujeto o se han cancelado o reducido deudas. Ciertamente resulta arbitraria la norma cuando excluye los bienes adquiridos o deudas canceladas o reducidas fuera de ese último trimestre.

En algunas ocasiones la regla de valoración está bien lejos de representar el valor en el momento del devengo o, en caso de hacerlo, ello será sólo debido al azar, en cuanto se remite a un momento bien alejado en el tiempo: un claro ejemplo sería el "...valor teórico resultante del último balance aprobado" a que se refiere el art. 16, regla que prevalecerá siempre que el balance haya sido sometido a revisión por auditores de cuentas, lo que es novedad respecto de la normativa anterior. Si no se ha producido esa circunstancia se prevén reglas subsidiarias en las que el factor temporal tampoco es siempre coincidente con el devengo de referencia.

También es poco respetuoso con la regla general el criterio del valor de adquisición, tanto en aquellos supuestos en los que convive con otros posibles criterios (art. 10), como en los que aparece como criterio único de referencia, cual es el caso de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial (art. 22): el valor de adquisición o valor histórico no será, o no lo será necesariamente, coincidente con el que ese derecho tenga en el momento del devengo.

Otra novedad subrayable en relación con las reglas de valoración es la proliferación de remisiones a los que se deriven del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Directa o indirectamente, los arts. 10, 11, 17, 18, 20, 21, 22 y 23 se remiten a ese texto para el establecimiento del valor del bien.

Cierto es que ello simplifica extraordinariamente la operación de valoración en cuanto no añade regla diferente y, en todo caso, será valor ya conocido por el sujeto. Estas virtudes se ven empañadas, sin embargo, por la desconexión relativa que, en ciertos casos, se puede producir con la estructura del hecho imponible. En suma, la simplificación que supone extender el valor obtenido a efectos de otro impuesto no puede ignorar la necesaria coherencia que se ha de establecer entre el objeto del tributo configurado en el hecho imponible y la regla de valoración, es decir, su

estudios

medición en la base imponible. En todo caso no es crítica que quepa generalizar, sobre todo a partir de la novedad relativa que supone constituir el valor de mercado como regla general de valor relativo, con las propiedades que le hemos atribuido, al tiempo que como criterio alternativo a tener en cuenta siempre que, en ciertos casos, suponga el "mayor valor". En este sentido podríamos decir que tiene una relativa lógica la señalada remisión a las reglas de valoración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

7. LA BASE LIQUIDABLE Y EL NACIMIENTO DEL DEBER DE DECLARAR.

Como ya advertimos cuando analizamos las características fundamentales del impuesto, la nueva normativa lo ha configurado como un impuesto personal que no tiene en cuenta las circunstancias personales o familiares del sujeto en el momento de la determinación cuantitativa de la prestación. En este sentido ya afirmamos que no nos encontramos ante un impuesto subjetivo.

Desaparecen las reducciones por matrimonio, así como aquéllas que tenían su origen en los hijos, lo que es novedad en relación con la solución diseñada por la Ley 20/1989.

La novedad residirá ahora en que la base imponible se reducirá sólo en una cantidad fija, en concepto de mínimo exento, igual a 15.000.000 de pesetas, previéndose su elevación a 20.000.000 como mínimo, en función de la revisión o modificación de los valores catastrales.

Este mínimo exento sólo será aplicable en los supuestos de obligación personal de contribuir, por lo que en los supuestos de obligación real de contribuir la base liquidable será siempre igual a la base imponible.

Aunque técnicamente sean cuestiones bien diferenciadas, hemos optado por tratar dentro de un mismo epígrafe el límite cuantitativo a partir del que se origina el nacimiento del deber de declarar, por las razones que inmediatamente se expondrán.

A tenor de lo establecido en el art. 37 se distinguen los supuestos de obligación real y obligación personal de contribuir. En el primer caso, este deber se origina "...cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto" (art. 37.2), es decir, cualquiera que sea el montante de su base liquidable que, como ya hemos dicho, coincidirá en todo caso con la base imponible en virtud de lo dispuesto en el art. 28.2.

En los supuestos de obligación personal este deber se origina cuando la base imponible sea superior a 15.000.000 de pesetas, es decir, en todos

estudios

los supuestos de base liquidable positiva. Sólo una excepción a esta regla: en aquellos casos en los que la base liquidable no sea positiva, es decir, cuando la base imponible no exceda de la cantidad señalada también se originará el deber de declarar cuando "...el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas" (art. 37.a) in fine). Aunque la literalidad del precepto pudiera dar lugar a diversas interpretaciones, creemos que la más razonable exige entender que se está refiriendo la norma a una especie de *patrimonio bruto*, es decir, a todos aquellos supuestos en los que la suma de los elementos a que se refiere el art. 9.2.a) sea superior a esos 100 millones de pesetas. La razón de que defendamos esta interpretación estriba en hacerla coherente con la propia lógica de la disposición, es decir, la norma pretende ahora una función de control predicable sólo respecto de ciertos patrimonios, exactamente aquellos en los que un elevado grado de endeudamiento o la existencia de cargas o gravámenes de naturaleza real de los contemplados en el art. 9.2.b) hacen que la base imponible sea inferior al límite de 15 millones. Nótese que en estos casos no se va a producir cuota en la medida en que al ser la base imponible inferior a 15 millones, la base liquidable será negativa. Es decir, se persigue en estos supuestos fundamentalmente un control de esos patrimonios, tal vez por una más o menos fundada sospecha o presunción acerca de la realidad de ese pasivo. De otra parte, no puede ignorarse que en estos supuestos la nítida distinción en que se basa la norma, por aplicación del art. 9, no guarda relación con la realidad. Nótese que la propia estructura de la base imponible no determina, por ejemplo en los supuestos de derechos reales del art. 20, que aparezca como elemento del activo el valor del bien o derecho en su plenitud y como elemento del pasivo el valor del derecho real que disminuye aquél. En este caso, la propia estructura de la base imponible enerva esa función de la norma que sólo desplegará sus efectos cuando existan en el patrimonio del sujeto deudas a 31 de diciembre. Nótese que, en este sentido, las canceladas o reducidas durante el último trimestre del año, disminuirán el valor del saldo medio, por lo que producirán un efecto similar al que hemos detectado en relación con los derechos reales de uso o disfrute.

Como ya hemos señalado, esta norma en conexión con el carácter estrictamente individual del impuesto y sus efectos sobre la desagregación del patrimonio del grupo familiar, determinará una sensible reducción de los llamados a declarar en detrimento de lo que fue razón esencial de la existencia del impuesto, es decir, la de control y conocimiento de las fuentes de renta. Esa consecuencia de pérdida de información es, tal vez, uno

estudios

de los aspectos más criticables del impuesto en su actual configuración y confirma la desatención a esa función censal o de control que fue la justificación primera de la propia existencia del impuesto.

8. UNA APROXIMACION CONCLUSIVA.

Como ya advertimos en la Introducción de estas líneas, no era nuestra intención realizar un exhaustivo tratamiento del impuesto, sino subrayar las novedades que se nos antojaban más interesantes o aquéllas que pudieran significar una ruptura notable con la anterior normativa. Y esa labor la hemos desarrollado, al menos ese ha sido nuestro objetivo, desde la perspectiva que proporciona la relativa coherencia de cada solución con los objetivos funcionales que se le atribuyen al impuesto.

Es nuestra opinión que el objetivo primordial y básico de este impuesto en su diseño anterior se ha subordinado ahora a una sedicente función redistribuidora, como paladinamente confiesa la Memoria del Proyecto de Ley, que está muy lejos de poder ser alcanzada, si atendemos a la capacidad recaudatoria de la figura.

Las reglas de valoración están trufadas de esta intención. Desatienden la función de control y persiguen un "mayor valor" que tantas veces se busca en figuras impositivas distintas, cuyo hecho imponible es objetivamente diverso, por lo que se resiente el necesario grado de coherencia entre configuración del hecho imponible y criterio de valoración.

Será ésta también la idea que presida la crítica a la pérdida de capacidad de aportar información que supone para el impuesto la elevación del mínimo exento y la del nacimiento del deber de declaración: es evidente que se va a producir un radical recorte en el número de los declarantes en detrimento evidente de las funciones censales del impuesto, con no menos evidentes repercusiones en la transparencia de otros impuestos a los que éste servía de apoyo: Renta, Sucesiones, Transmisiones, etc.

El carácter estrictamente personal del impuesto, es decir, su marcada individualidad, supone asimismo una notable pérdida de la potencialidad informativa de la figura, amén de abrir la puerta a no escasas vías de desagregación de elementos patrimoniales.

El corolario del análisis que aquí concluimos es que la nueva figura ha disfuminado los perfiles censales de la que viene a sustituir, al tiempo que proporcionará menor información en grave detrimento de su función de complemento de otras figuras del sistema tributario.



estudios

Finalmente, tampoco se justifica su existencia en cuanto también se ha desdeñado su función de constituirse en figura de referencia para la fijación del valor de los bienes, los que, de otra parte, encuentran fuera del impuesto los criterios para su determinación.

Si a todas estas consideraciones añadimos el mantenimiento del procedimiento de gestión, cuya titularidad no se cedió a las Comunidades Autónomas como hubiera sido lo lógico atendida la razón que informa la propia existencia de la Ley de Cesión, creo que no sería pesimismo infundado augurarle a este impuesto una ejecutoria tan ineficaz como la de aquél que ha venido a modificar. Lo que es tanto como poner en cuestión su reforma y su propia existencia.

