

La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

La historia sufrida por el Impuesto sobre el Patrimonio muestra, desde su implantación, cuestiones que resultan de especial interés por afectar a una figura que ha tenido una escasa capacidad recaudatoria y que reflejan la gran influencia que han podido ejercer en este ámbito las ideas políticas, la doctrina económica y hasta grupos de presión interesados en ciertos aspectos de su regulación o, incluso, en su desaparición.

Desde una perspectiva jurídica su existencia ha estado también presidida por cambios constantes que han llegado hasta la actualidad y por cuestiones que lo singularizan, y que van desde su nacimiento como tributo extraordinario y transitorio que gravaba el patrimonio familiar (la declaración, en caso de matrimonio, era conjunta); su pronta inclusión entre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas (con atribución de competencias normativas); la ausencia de una reglamentación propia (excepto el RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el citado Impuesto); y, más recientemente, su supresión y casi inmediata recuperación, ésta con carácter temporal.

Si repasamos esta evolución, hemos de recordar que el Impuesto se introduce en nuestro sistema por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, una de las primeras leyes aprobadas en la legislatura constituyente, naciendo como un tributo de carácter extraordinario, en el marco de la importante reforma del sistema tributario iniciada ese año.

Su implantación venía avalada por el Libro Blanco (Informe sobre el Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma) en el que se decía estar “Recomendado... por el Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E.,” por lo que se podía afirmar “que el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, por su general aceptación en -precisamente- aquellas realidades fiscales socialmente más avanzadas, constituye una figura a cuya implantación debe aspirar todo sistema impositivo que intente su aproximación al que hoy es estimado como ideal”.

Aunque los siguientes datos no se refieren al tiempo de la implantación del impuesto, lo cierto es que su introducción en España podía justificarse en el hecho de que “los índices de concentración de la riqueza son más elevados que los de la renta. Esta mayor concentración es el resultado de la acumulación de los flujos de ahorro y de las transmisiones intergeneracionales. Es asimismo importante la desigualdad en la distribución de bienes cuyo origen es una herencia” (Laura de Pablos Escobar en relación con los resultados de la Encuesta Financiera de las Familias del Banco de España -2002- “ALTERNATIVAS A LA SUPRESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO” Documento de Trabajo 2009-006 UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID), de ahí que se le asignase tanto la función de gravar las ganancias de capital que no han sido realizadas como la de aumentar la tributación de las rentas de capital, ambos efectos en consonancia con la reforma que se proyectaba introducir en la imposición sobre la renta, dándole un carácter sintético salvo en las rentas consideradas como plusvalías.

De otro lado, como es sabido, habría de cumplir con la finalidad de servir de instrumento de control de los movimientos de elementos patrimoniales y, con ello, de mejora en la gestión de otros impuestos.

Estos caracteres y funciones se mantendrían invariables en la Ley que consolida el Impuesto en nuestro sistema (la Ley 19/1991, de 6 de junio) cuya vigencia se alarga -formalmente al menos- hasta el presente, aunque hayan de destacarse las importantes modificaciones que sucesivamente se irían introduciendo dado que algunas de ellas conformarían los aspectos del tributo más estudiados doctrinalmente y con mayor abundancia de doctrina administrativa, hasta el extremo de ser objeto de la única reglamentación existente sobre la citada Ley.

También es relevante ahora recordar que, en virtud del Acuerdo adoptado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996, cuyos contenidos fueron incorporados a la LOFCA mediante la Ley Orgánica 3/1996, se atribuyeron a las Comunidades Autónomas algunas competencias normativas relativas al impuesto, aunque el núcleo más importante de las funciones gestoras permaneciese en manos de la Administración del Estado.

En esta situación, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de la que nos ocuparemos enseguida, suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio sin derogarlo, pero eliminando “la obligación efectiva de contribuir por el Impuesto sobre el Patrimonio, entre otras razones por haber disminuido su capacidad redistributiva al gravar principalmente patrimonios medios” (EM del Real Decreto-ley 13/2011). Y, tras pocos años en ese estado de “letargo”, el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, ha venido a restablecer, con carácter temporal, el Impuesto sobre el Patrimonio, fundándose en “La necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos” y en el hecho de que “las circunstancias actuales y los efectos de la crisis económica hacen necesario el restablecimiento efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a

la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España”.

Hecha esta breve descripción de la historia del Impuesto, repasaremos los dos hitos más recientes de la misma, la suspensión temporal y su reactivación.

II. La supresión o suspensión del IP

Según hemos señalado anteriormente, fue la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, la que suprime –o suspende– el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio con efectos desde el 1 de enero de 2008.

Del examen de esta disposición se deducen algunas cuestiones de interés:

a. El contexto de la supresión del tributo

Nos decía la EM de Ley 4/2008, justificando la medida que se adoptaba, que

“La vigente Ley del impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, supuso la incorporación con carácter estable del Impuesto al sistema tributario, con un triple objetivo: efectuar una función de carácter censal ...; conseguir una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva ...

Sin embargo, desde el momento de su establecimiento, 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.”

Es decir, el tributo ya no cumplía –o no lo hacía eficazmente– las funciones que debía desempeñar el sistema.

Efectivamente, como ha resumido J. Calvo Vérguez (“La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”), al tributo se le imputaban los siguientes defectos: *“El Impuesto conoció un inmovilismo en cuanto a la tarifa de tipos de gravamen que le hizo perder justificación y «popularidad» como figura que gravaba a las grandes fortunas. Así, por ejemplo, si se compara la tarifa de 1977 con la de 2008 ... puede observarse sin mayor análisis que aquélla no fue deflactada en la medida exigida por el paso de las tres últimas décadas con etapas de inflación importantes. Estas observaciones son ciertas, aun considerando que la individualización del tributo significó una reducción de la carga tributaria en bastantes casos.*

El principio de igualdad tributaria (igualdad en la ley) se transgredía en el IP con el diferente método de valoración de los dos grandes bloques de riqueza sujetos al Impuesto: riqueza inmobiliaria y mobiliaria. Nada justificaba una discriminación que aquí se producía en contra de la riqueza mobiliaria.”

También era un argumento de no poca importancia el hecho de que en los países europeos esta figura impositiva hubiese ido desapareciendo de aquéllos sistemas que en algún momento la tuvieron vigente. Así, en Austria (1994), Dinamarca (1995), Holanda (2001), Finlandia, Luxemburgo y Suecia fue objeto de

derogación; y en Alemania fue suspendido por inconstitucional en 1997, de forma que, en la actualidad, sólo Francia mantiene un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas físicas –“Impôt de solidarité sur la fortune”, con un mínimo exento (en 2009) de 790.000 € (Mónica Gómez de la Torre del Arco “La financiación autonómica y la eliminación del Impuesto sobre el patrimonio: dos alternativas financieras para compensar la pérdida recaudatoria”). En el caso español, se añade a la anterior argumentación, que recaer principalmente sobre el ahorro de las familias de rentas medidas con unos tipos de gravamen que podían considerarse eran los más altos del mundo. A pesar de ello, se destacaba por los especialistas su escasa capacidad recaudatoria, a lo que no habían sido ajenas las medidas de exención introducidas por el propio Estado, principalmente las relativas al patrimonio empresarial.

Del lado de su incidencia económica se afirmaba que *“su potencial redistributivo es ínfimo y por tanto, se puede afirmar que el impacto real del Impuesto en la distribución de la riqueza es muy bajo. Además, estamos considerando exclusivamente a los declarantes y no a la población total, lo que el impacto en la distribución de la riqueza en España aún sea mucho más reducido”* (Laura de Pablos Escobar).

Y, dado su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, también se criticaba tanto la falta de coordinación entre administraciones, como la diferente significación del mismo en las distintas Comunidades. Así, siendo la recaudación media el 2% de sus ingresos, en el caso de Madrid y Cataluña este porcentaje supera el 4%.

En resumen, aunque no faltaban autores favorables al mantenimiento del impuesto, reformándolo, las críticas que se formulaban y los argumentos que se esgrimían tuvieron como efecto crear una opinión generalizada que preconizaba su supresión definitiva.

b. La técnica empleada: la bonificación en la cuota

A pesar, según hemos advertido, de que la mayoría de las opiniones eran favorables a la derogación definitiva del impuesto, sin embargo la técnica decidida por el legislador fue finalmente la de introducir una bonificación en la cuota del 100 %, aplicable tanto a la obligación real como a la obligación personal de contribuir, con lo que la cuota íntegra se reducía, en todos los casos, a 0.

En concreto, la Ley 4/2008, modificaba, de un lado, el artículo 33 de la Ley 19/1991 que quedaba redactado de la siguiente forma:

“Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.”

Y, para evitar la supervivencia de las obligaciones formales, se derogaban los artículos 6, 36, 37 y 38, y la disposición transitoria.

Las razones que determinaron la elección de este método de suspensión del tributo, se exponían en la propia EM de la Ley 4/2008, que lo justificaba en la no necesidad de modificar la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación

de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues cualquier modificación de esta Ley conllevaría un proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

No obstante ello, también se han aducido como razones para aplicar esta técnica –bonificación total en la cuota- que una derogación del impuesto habría supuesto una renuncia por parte del Estado a una materia imponible, por lo que podría ser aprovechada por las Comunidades Autónomas para el establecimiento de impuestos propios sobre el patrimonio neto de las personas físicas –aunque existen opiniones que advierten de las limitaciones constitucionales al respecto-. Ello en virtud de la previsión contenida en el artículo 6º.2 de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980) en la que se establecía: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado”.

De otra parte, la derogación podría tener efectos sobre las remisiones que otras leyes de nuestro sistema tributario hacían al texto de la Ley 19/1991, como es el caso de las normas sobre valoraciones o sobre la regulación de la exención relativa al patrimonio empresarial familiar.

c. Los efectos de la suspensión

De entre otros efectos que han podido derivarse de la suspensión del tributo, deben destacarse principalmente dos: los referidos a los propios contribuyentes, y los afectantes a las Comunidades Autónomas.

En relación a los primeros, señalaremos que se ha invocado como principal efecto el incremento de renta disponible en manos de los contribuyentes, favoreciendo tanto el ahorro como las inversiones en España por parte de sujetos no residentes, si bien, estos efectos no resultan significativos pues, en el último ejercicio de vigencia del Impuesto de Patrimonio, 2007, estaban obligados a declararlo algo menos de un millón de contribuyentes, 981.000, que ingresaron 2.100 millones de euros.

En cuanto a la incidencia en el ámbito de las Comunidades Autónomas, en términos cuantitativos, se ha fijado la pérdida de sus ingresos en torno a un 6% de la recaudación de los tributos cedidos tradicionales, por lo que se dispuso en la Disposición Adicional Segunda de la propia Ley 4/2008, que, el Gobierno, de conformidad con el principio de lealtad institucional, procedería a evaluar bilateralmente en el marco de la reforma del sistema de financiación el importe correspondiente a la pérdida de ingresos en orden a hacer efectiva la compensación correspondiente.

Aunque tal compensación se ha llevado a cabo, hemos de recordar que todas las medidas estatales que conllevan una reducción de ingresos o un aumento de gastos para las Comunidades Autónomas, siempre conforman un argumento adicional en la negociación política con el Estado al efecto de demandar nuevos recursos, sin que se atienda a la realidad de las cosas, en la que se pone de manifiesto que algunas Comunidades, las que habían ejercido sus competencias normativas en este Impuesto, lo han hecho con el exclusivo objeto de reducir la carga fiscal y, por tanto, con pérdida de ingresos para ellas. Debiendo añadirse a lo anterior que, cuando la decisión o medida ha sido adoptada unilateralmente por el Estado, aparecerá también el argumento o la invocación al principio de lealtad institucional, que, en este caso, sí resulta afectado.

III. La reactivación del Impuesto

Una vez expuestos los términos en que se suspendió la vigencia o efectividad del impuesto, veamos el último hito de la historia del tributo.

Como dijimos más arriba, ha sido el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, la norma que ha restablecido la efectividad del gravamen, pero, como reza en el título, con carácter temporal.

Como se desprende de la lectura de la norma, su reactivación, no solo se ha previsto temporalmente, sino que se caracteriza por cuanto se mantiene la estructura y contenido anteriores del impuesto salvo en algunos aspectos en los que se adaptan o modifican algunas disposiciones para mejorar algunos de los defectos que se le imputaron a la hora de suspenderlo, así como también se respetan las competencias que ostentan las CCAA, aunque es dudoso que se ajusten a las modificaciones introducidas en la LOFCA en el año 2009. Es decir, dado que no se introducen modificaciones estructurales –salvo en lo que después expondremos– se puede decir que el restablecimiento del impuesto tiene una finalidad recaudatoria, aunque no estén ausentes otros objetivos de carácter social o político (Miguel Ángel Martínez Lago “Del constitucionalizado <santo temor al déficit> al resucitado impuesto <extraordinario> sobre el patrimonio”).

Estas notas o caracteres se expresan claramente en la propia exposición de motivos en la que se indica:

“...el restablecimiento del impuesto tiene carácter temporal ya que se contempla exclusivamente en 2011 y 2012, debiéndose presentar las consiguientes declaraciones, respectivamente, en 2012 y 2013, años en los cuales se ha de continuar con el desarrollo de las políticas públicas y con el esfuerzo para reducir el déficit en todos los niveles de la Administración. ...Es importante resaltar que el Impuesto sobre el Patrimonio que ahora se restablece sigue siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, por lo cual recuperan de manera efectiva su capacidad normativa y la recaudación corresponde a estas Comunidades Autónomas, lo que supondrá para las mismas la posibilidad de obtener en esos años unos recursos adicionales a los que resulten del nuevo modelo de financiación, que ayudarán a cumplir los objetivos antes citados.

(...)

En cuanto a la figura jurídica a través de la cual se aprueba esta medida, debe destacarse, que no se introducen modificaciones sustanciales en la estructura del impuesto, que se reactiva...”

Al igual que hicimos en el apartado anterior, destacaremos algunas de las cuestiones de interés en relación con su reactivación.

a. Las motivaciones para su reactivación

Siguiendo con el examen de la exposición de motivos del RD Ley de 2011, advertimos que dos han sido los objetivos perseguidos que se declaran: “*el objetivo del restablecimiento del gravamen del impuesto es la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que*

se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa. Con ello se logrará una mejor distribución de la renta y la riqueza ...”

Ahora bien, la doctrina que había sido crítica con la suspensión del tributo – véase Rafael Calvo Ortega “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Algunas reflexiones”- lo fue porque consideraba más conveniente que se hubiese atendido a su reforma a fin de equilibrar nuestro sistema impositivo en términos de justicia tributaria, razón por la que es posible que se alcen voces a favor de algunas de las modificaciones que se han introducido en este segundo momento de la vida del impuesto, aunque no dejarán de señalar lo limitado de sus efectos y alcance en tal sentido, poniendo de relieve que la principal causa de su restablecimiento ha sido la recaudación.

A nuestro juicio, se trata de una motivación que, en las actuales circunstancias no puede desconocerse ni dejar de valorarse en toda su intensidad, aunque hayamos de dejar a un lado el debate sobre la orientación que las medidas de política económica deberían adoptar en este momento para ocuparnos de otros aspectos relativos a su restablecimiento.

b. La utilización del RD Ley

La primera cuestión que ha llamado la atención de los escasos trabajos que hasta ahora se han publicado sobre la reactivación del impuesto es el hecho de la utilización del Decreto Ley como vehículo normativo, ya que el art. 86 de la Constitución exige que concurren razones de extraordinaria y urgente necesidad.

Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional al efecto de controlar la constitucionalidad de estas normas efectúa un examen de la motivación expresada en la propia disposición, el Decreto Ley al que nos referimos, incluye los siguientes motivos: (a) *“cabe señalar que a la vista de la situación económica y presupuestaria, se hace necesaria la adopción de la medida de manera inmediata, para garantizar la obtención de ingresos en los dos próximos ejercicios a fin de asegurar los objetivos de estabilidad asumidos por España”*. (b) *“La urgencia en la aprobación de estas normas se justifica, además, por la necesidad de dejar un tiempo suficiente para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer, de así deseárselo, sus competencias normativas en este escenario de recuperación del impuesto”*. Y (c) *“es también necesario que los contribuyentes que lo van a ser por el Impuesto puedan tener conocimiento con la mayor antelación posible de las obligaciones devengadas en este año y que les serán exigibles el año que viene, con respecto al corriente”*.

De otra parte, quienes se han ocupado del tema, con cuyo criterio coincidimos, destacan principalmente el hecho de que esta norma pudiera considerarse que afecta al deber de contribuir – deber regulado en el Título I de la CE- lo que impediría el uso de esta norma con rango o eficacia de Ley. No obstante también han señalado que es muy dudoso que pudiera cuestionarse su constitucionalidad dada “la benevolente interpretación que el Tribunal Constitucional ha venido dedicando a la gran mayoría de decretos-leyes... a partir del año 1997” sin que tampoco se pueda afirmar que el Impuesto sobre el Patrimonio “represente una ‘figura central’ del sistema” (Miguel Ángel Martínez Lago). O como también se ha escrito “tradicionalmente se ha considerado que la «extraordinaria y urgente necesidad» no puede entenderse de manera restrictiva, disponiendo el Gobierno en cada momento de la posibilidad de discernir con gran flexibilidad la concurrencia o no de tales circunstancias (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 182/1997, de 28 de octubre)”, si bien, “en el presente caso, los ciudadanos que realizan el hecho imponible del Impuesto pasan de no tributar nada por el

mismo (bonificación en cuota del 100%) a pagar por dicho tributo en su plenitud siempre y cuando superen el mínimo exento de 700.000 euros fijado al efecto" (Juan Calvo Vérguez).

c. La elevación del mínimo exento y la exención en la vivienda habitual

Sin duda la modificación más importante que el restablecimiento del impuesto incorpora respecto de la regulación suspendida desde 2008, es la que afecta a la vivienda habitual y al mínimo exento.

Respecto de la primera, el artículo 4 de la Ley 19/1991, en la redacción anterior a reforma, venía a declarar que la vivienda habitual del contribuyente, según se define en la LIRPF, estaría exenta hasta un importe máximo de 150.253,03 euros. Dicho importe se eleva a 300.000 euros en los años en los que resulte de aplicación el impuesto.

Respecto de la segunda - mínimo exento-, el artículo 28 de la Ley 19/1991, venía a disponer lo siguiente:

"Artículo 28. Base liquidable.

- 1. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.*
- 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 108.182,18 euros.*
- 3. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.*
- 4. El mínimo exento a que se refieren los apartados anteriores no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir."*

Pues bien, esta disposición adopta una nueva redacción en la que se ordena:

"Artículo 28. Base liquidable.

Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.

Tres. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir."

Es decir, no solo se eleva el mínimo exento a 700.000 euros, sino que será aplicable a los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

d. Otras modificaciones en la Ley 19/1991

Hemos de recordar que la Ley 4/2008 que suspendía la efectividad del impuesto en la forma que hemos expuesto anteriormente, además de introducir la bonificación del 100 % en la cuota, derogaba –ahora no suspendía– varias disposiciones de la Ley 19/1991, con la finalidad de suprimir las obligaciones formales que se mantendrían vigentes a pesar de no resultar cuota alguna a ingresar. En concreto, se derogaron los artículos 6, 36, 37 y 38.

Partiendo de esta situación, el restablecimiento del tributo exige ahora dos cosas: de una parte, aprobar los preceptos relativos a las obligaciones formales que se habían suprimido; de otra, armonizar estas nuevas disposiciones con la modificación que se introduce en cuanto al mínimo exento que antes hemos resumido.

En consonancia con ello, el RD Ley añade a la Ley 19/1991, un nuevo artículo 6º (Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España), con idéntica redacción al que se había derogado; un nuevo artículo 36 (Autoliquidación) también con la misma redacción del antes derogado; y un nuevo artículo 37 en el que se van a realizar algunas adaptaciones respecto de las otras modificaciones introducidas.

Estas adaptaciones consisten en alterar la norma que preveía quienes se encontraban obligados a declarar, que, en la redacción derogada eran las siguientes personas:

- “a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, ... resulte superior al mínimo exento que procediere, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas.*
- b) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto.”*

Pues bien, en los años en que resulte de aplicación el impuesto, salvo otra modificación, la norma altera la enumeración anterior viniendo a disponer:

«Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración.

Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.»

Es decir, además de elevar significativamente el importe del valor de sus bienes o derechos que, cuando no provoquen el deber de realizar ingreso alguno, conlleven la obligación de declarar, se generaliza esta disposición también a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, sea cual sea su forma de tributación.

Finalmente, en el nuevo artículo 38 (Presentación de la declaración) que reemplaza al anteriormente derogado (2008) se va a introducir una pequeña innovación al señalar que la declaración, que se efectuará

en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Economía y Hacienda, “podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos”.

IV. La posición de las CCAA

Siendo el Impuesto sobre el Patrimonio un impuesto cedido a las CCAA, procede dedicar una reflexión particular sobre esta cuestión, ya que son varios los aspectos que tienen interés.

a. La recuperación de las competencias (normativas y gestoras) atribuidas a las CCAA

Como ya hacía notar la exposición de motivos del RD Ley, al referirse al aumento del mínimo exento que se venía aplicando en el impuesto antes de 2008, dicho incremento se hace “*sin perjuicio de las competencias normativas que sobre esta materia ostentan las Comunidades Autónomas*”.

A este respecto hay que recordar que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, redactaba el artículo decimonoveno, dos, en los siguientes términos:

“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

b) *En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.”*

Por su parte, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, reiteraba, en el artículo 47, este mismo alcance en relación con las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Ahora bien, habiéndose modificado el mínimo exento en la forma antes expuesta, y al haberse establecido por diversas Comunidades Autónomas un mínimo exento distinto, se suscita un problema pues la nueva redacción del artículo 28, dispone:

“Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.”

Es decir, en las CCAA que tengan establecido un mínimo exento distinto, será este el que se aplique y no los 700.000 euros fijados ahora por el Estado. Recordemos que, entre los motivos que se expresaban para justificar la adopción de esta medida mediante un Decreto Ley, se hacía mención a “*la necesidad de dejar un tiempo suficiente para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer, de así desearlo, sus competencias normativas en este escenario de recuperación del impuesto*”.

Según la información de que disponemos, en el momento en que se decidió la suspensión del tributo (2008) la situación en las CCAA era la siguiente: Andalucía (Ley 3/2004) había fijado en 250.000 euros el mínimo exento para discapacitados en grado 33%; Canarias (Ley 12/2006) en 120.000 euros el mínimo exento general y 400.000 euros para discapacitados en grado 65%; Cantabria (Decreto Legislativo 62/2008) en 150.000 euros el mínimo exento general, 200.000 euros para discapacitados en grado 33% y 300.000 euros para discapacitados en grado 65%; Cataluña (Ley 31/2002) había fijado el mínimo exento general en 108.200 euros (misma cuantía que el fijado por el Estado) y 216.400 euro para discapacitados en grado 65%; la Comunidad de Madrid (Ley 3/2008) en 112.000 euros el mínimo exento general y 224.000 euros para discapacitados en grado 65%; la Comunidad Valenciana (Ley 14/2007) 150.000 euros el mínimo exento general y 250.000 euros para discapacitados en grado 65%; Extremadura (Decreto Legislativo 1/2006) en 120.000 euros para discapacitados en grado 33%, 150.000 euros para discapacitados en grado 50% y 180.000 euros para discapacitados en grado 65%; Galicia (Ley 14/2004) había fijado el mínimo exento general en 108.200 euros (misma cuantía que el fijado por el Estado) y en 216.400 euros para discapacitados en grado 65%; y las Islas Baleares (Ley 6/2007) en 120.000 euros el mínimo exento general, 150.000 euros para discapacitados en grado 33% y 300.000 euros para discapacitados en grado 65%.

Por tal motivo, *“si los Parlamentos autonómicos no deciden cambiar estos mínimos antes de concluir el mes de diciembre, serán los que rijan en las comunidades autónomas correspondientes, lo que puede acabar con el objetivo marcado por el Gobierno de recaudar a costa de las clases más altas y no de las clases medias”* (Laura de Pablos Escobar).

Dado que, en el momento en que redactamos este trabajo, no disponemos de una información completa, sino de noticias de prensa sobre la reacción que al respecto han anunciado distintas CCAA, incluso los territorios forales, en unos casos respecto de la modificación de sus anteriores disposiciones y, en otros, respecto de introducir bonificaciones, distintas al mínimo exento pero tendentes a dejar sin efectividad el impuesto en sus territorios, no es posible ofrecer un cuadro de la situación en la que realmente se aplicará el impuesto una vez que ha sido reactivado.

Además del efecto que la reactivación del impuesto ha de suponer en las competencias normativas de las CCAA, no podemos olvidar que, en el ámbito de las competencias gestoras, también se pueden producir consecuencias, especialmente teniendo en cuenta tanto las reformas introducidas en algunos Estatutos de Autonomía como las realizadas en la LOFCA y en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Así, en relación al nuevo artículo 38 (Presentación de la declaración) que, en virtud del Decreto Ley, reemplaza al anteriormente derogado (2008) hemos de advertir que se produce una atribución al titular del Ministerio de Economía y Hacienda de competencias relativas a la forma y lugar de presentación de las declaraciones, atribución que no está en consonancia con lo establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ya que, su artículo 55, al fijar el alcance de la delegación de competencias a las CCAA en relación con la gestión tributaria correspondientes al Impuesto sobre el Patrimonio, atribuye a estas la competencia para:

“e) La aprobación de modelos de declaración.

f) *En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos*"

Esta disposición se matiza en el artículo 54 de la mencionada Ley cuando se dispone que, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio:

"3. Las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán, en su caso, conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Administración del Estado y las Comunidades Autónomas acordarán lo que proceda en orden a la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias."

b. La compensación derivada de la supresión del gravamen y su reactivación.

Aunque en el momento de la suspensión del impuesto se propuso por parte de algunos autores establecer una compensación a favor de las CCAA instrumentada por medio de la atribución de rendimientos derivados de otros impuestos -desarrollar al máximo el tipo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y establecer un Impuesto sobre las ventas minoristas del tabaco (Mónica Gómez de la Torre del Arco), la decisión final (adoptada en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas) fue la de transferir a cada Comunidad el importe del Impuesto sobre el Patrimonio calculado con la recaudación de 2008.

Así, en la disposición transitoria sexta de la citada Ley se fijaba la compensación por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en 2009, 2010 y 2011, ordenando que las CCAA habrían de recibir "en concepto de compensación estatal por la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a cada uno de los años 2009, 2010 y 2011, el importe transferido por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2008 a cada Comunidad Autónoma, por el Impuesto sobre el Patrimonio".

V. Una reflexión sobre el restablecimiento del impuesto

Siendo la finalidad del restablecimiento del impuesto principalmente recaudatoria, hemos de advertir primeramente que algunos autores habían señalado que, a la hora de recuperar el impuesto, existían dos alternativas: bien, siguiendo el modelo francés del Impuesto sobre las Grandes Fortunas, fijar un mínimo exento elevado, y, bajando los tipos de gravamen, suprimir muchas de las exenciones además de aplicar unos criterios de valoración homogéneos para todos los activos. O, bien, limitarse a reducir los tipos de gravamen. En ambos casos, se procuraría mantener o incrementar la recaudación (Laura de Pablos Escobar y también Juan Calvo Vérguez). Es decir, se debía aprovechar esta oportunidad para reformarlo en profundidad. Ahora bien, si la previsión decidida en el Decreto Ley es que el tributo vuelva a suspenderse al término de dos años de vigencia, esta posibilidad fue descartada -con independencia de lo que después diremos-, además de que hubiera supuesto reabrir el debate sobre la conveniencia de mantener el impuesto.

En cuanto a la opción seguida finalmente, los datos que ha suministrado el Ministerio de Economía y Hacienda señalan que la recuperación del Impuesto afectará a unos 150.000 o 160.000 contribuyentes,

obteniendo una recaudación adicional de unos 1.080 millones anuales, calculando que el Impuesto se aplicase uniformemente. Es decir, sin considerar su carácter de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas. Ahora bien, por parte de estas, las CCAA que son las destinatarias de la recaudación, ya hemos indicado que se esperan reacciones muy diferentes que podrán oscilar desde la efectiva supresión del mismo hasta el aprovechamiento de las posibilidades que se ofrecen con el restablecimiento temporal, lo que pone en cuestión la estimación recaudatoria antes apuntada.

De otra parte, hemos de señalar que la supresión futura del impuesto, prevista en el Decreto Ley comentado, no va a suponer ninguna compensación financiera a favor de aquéllas. En concreto, el propio Decreto Ley ha previsto que, con efectos desde 1 de enero de 2013, se volverán a reintroducir en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, las modificaciones que fueron aprobadas en la Ley 4/2008 de supresión del tributo. Es decir, se aplicará nuevamente, sobre la cuota íntegra del impuesto, una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, y se derogarán los artículos 6, 36, 37 y 38.

Y, en previsión de esta nueva suspensión, en la propia exposición de motivos se advierte que *“la supresión futura de este impuesto o la creación de otro de naturaleza estatal, no implicará compensación adicional a las Comunidades Autónomas, puesto que ya se les compensó de manera definitiva consignándose a su favor alrededor de 2.100 millones de euros en el año base del modelo del actual sistema de financiación”*. Apreciación que se acoge en el artículo 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, donde se dice:

“Artículo 25. Tributos cedidos

1. *Con el alcance y condiciones establecidos en este título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:*
 - b) *Impuesto sobre el Patrimonio.*
2. *La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.”*

En resumen, que las CCAA son quienes van a decidir cual será la efectividad última que el impuesto ha de tener durante los dos años de su restablecimiento, si bien, dado que el tributo vuelve a entrar en otro periodo indefinido de suspensión, no puede descartarse una nueva reactivación de la figura, lo que da argumentos a quienes habían propuesto una reforma en profundidad del impuesto.

Finalmente, hemos de referirnos a una afirmación que se ha reiterado con motivo de la reactivación del tributo, y que sostiene que los grandes patrimonios tratarán de modificar su residencia fiscal de una Comunidad Autónoma a otra para evitar el pago, aprovechando las diferencias de tributación que han de aparecer.

A este efecto, recordaremos que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en relación con la residencia habitual de las personas

físicas, punto de conexión interno en el Impuesto sobre el Patrimonio, ha establecido una medida a estos efectos por la que se establece:

“4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.”

Ciertamente que la medida, al estar pensada para los casos de elusión del Impuesto sobre la Renta, puede no resultar aplicable a muchos casos en los que el cambio de residencia no tenga efectos en este impuesto, aunque sí, en el Impuesto sobre el Patrimonio, tampoco debe olvidarse que, en relación con la residencia habitual de las personas físicas, en el mismo artículo 28, existen otras previsiones por las que se establece una presunción –iuris tantum- sobre la permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, cuando en dicho territorio radique la vivienda habitual del contribuyente, así como una disposición para los casos en que no fuese posible determinar la permanencia en un determinado territorio, ya que, entonces, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses, a cuyo efecto se dictan reglas especiales para su determinación.