

# Estado Social y Política Fiscal en un contexto de crisis económica y disciplina presupuestaria: el papel de la imposición patrimonial

**Autora:** *Pilar Navau Martínez-Val*<sup>1</sup>

Profesora Propia Adjunta

Área de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho

Universidad Pontificia Comillas

## Resumen

El endurecimiento de la disciplina presupuestaria en el ámbito de la Unión Europea ha condicionado las reformas tributarias implantadas en España en los tres últimos años. Éstas han llevado a que el coste de la crisis presupuestaria haya recaído de manera más intensa sobre las rentas del trabajo. Para compensar ese mayor esfuerzo de los asalariados medios, se sugiere la revisión y posible restablecimiento de los impuestos patrimoniales en nuestro país –al menos hasta que España sitúe su déficit público por debajo del 3 por 100 del PIB-. A mayor abundamiento, la crisis económica y sus causas han puesto en entredi-

---

<sup>1</sup> pnavau@der.upcomillas.es

cho algunos de los argumentos que se esgrimieron en su día para suprimir estos gravámenes.

*Palabras clave:* crisis económica, disciplina presupuestaria, déficit, reforma tributaria, equidad tributaria, impuestos sobre la riqueza, impuesto sobre las herencias

*Welfare State and Tax Policy in a context of economic and budgetary crisis: the role of wealth taxation*

### **Abstract**

A more stringent framework of Budget Discipline within the European Union has conditioned tax reforms passed in Spain over the last three years. These tax reforms have led to an inequitable distribution of the costs of the budgetary crisis. These costs burden more severely middle class workers, in opposition to better-off sectors of society. From a tax justice point of view, wealth taxes should be reinstated, at least as long as Spain achieves the deficit target of 3 percent of GDP. Moreover, economic crisis and its causes have questioned the arguments that led to wealth taxes abolition.

*Key Words:* economic crisis, budget discipline, deficit, tax reform, tax justice, wealth taxes, inheritance taxes

Recibido: 27-09-2013

Aceptado: 7-11-2013

---

## **1. INTRODUCCIÓN**

Desde finales del año 2011, las instituciones de la Unión Europea han abordado una serie de importantes reformas dirigidas a reforzar los mecanismos de supervisión de la disciplina presupuestaria de los Estados miembros, especialmente para los pertenecientes a la zona del euro. Se trata de reformas que endurecen las sanciones contra los Estados incumplidores, y que incrementan el control de la Comisión y el Consejo sobre los presupuestos de los Estados miembros. Esto ha afectado especialmente a España, cuyas cifras de déficit público, desde 2009, se han situado muy por encima de los valores de referencia marcados por el Derecho comunitario.

Ante el riesgo de ser sancionados, el gobierno de España se ha visto obligado a implantar, junto a importantes recortes en sus políticas de gasto público, reformas tributarias dirigidas a incrementar la recaudación, elevando de manera notable los

niveles de presión fiscal. En las Exposiciones de Motivos de estas reformas –prácticamente todas ellas bajo el paraguas del controvertido instrumento normativo del Real Decreto-Ley-, el logro de los objetivos de déficit marcados por la Comisión y el Consejo de la Unión Europea se ha convertido en un *leit motiv* que justificaría las sucesivas reformas. De su examen de conjunto, se deduce un riesgo de regresividad en reparto de los costes de la crisis presupuestaria. En este contexto debería replantearse el papel de la imposición patrimonial, relegada durante las dos últimas décadas, para determinar si un restablecimiento –aunque fuera transitorio- de estos impuestos podría compensar el efecto regresivo de las otras reformas.

Este trabajo se estructura así en tres partes claramente diferenciadas. En una primera parte, examinamos las reformas implantadas en el Derecho de la Unión Europea en materia de disciplina presupuestaria, para determinar cómo ha podido afectar a la política fiscal española este nuevo y más severo marco normativo. En una segunda parte, se analizarán las principales modificaciones tributarias aprobadas por el gobierno desde diciembre de 2011, y se realizará una valoración de su impacto, a la luz de datos socioeconómicos, como los proporcionados por el último Informe del Consejo Económico y Social acerca de la distribución de la renta y riqueza en nuestro país. Finalmente, se expondrá la situación actual de la imposición patrimonial española –Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, y se realizará una valoración y propuestas de reforma de cara al logro de un reparto más equitativo de los costes de la actual crisis económica y presupuestaria.

## 2. LA POLÍTICA FISCAL ESPAÑOLA EN UN CONTEXTO DE CRISIS ECONÓMICA Y DE DISCIPLINA PRESUPUESTARIA

### 2.1. La Unión Europea y el reforzamiento de la disciplina presupuestaria

Como es sabido, España se encuentra en los momentos actuales duramente afectada por la Gran Recesión que, iniciada en el año 2008, ha azotado desde entonces con especial intensidad a los países desarrollados. Se trata de una crisis que, desde finales de 2009, se ha manifestado de manera especial en los Estados europeos pertenecientes a la Unión Económica y Monetaria. Algunos de estos países han precisado la ayuda financiera de la propia Unión Europea y del Fondo Monetario Internacional para refinanciar su deuda pública, la cual ha llegado a alcanzar niveles alarmantes<sup>2</sup>. Esto, como es sabido, provocó ataques especulativos

---

<sup>2</sup> En 2011, catorce de los veintisiete países de la Unión Europea declararon una proporción de deuda pública en relación con su PIB superior al 60 por 100. Entre ellos, España, donde dicha proporción alcanzó en 2011 el 68,5 por 100. [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/Government\\_finance\\_statistics/es](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Government_finance_statistics/es).

en los mercados financieros contra la deuda soberana de otros países periféricos de la zona euro, entre los que se encuentra España<sup>3</sup>. Al déficit excesivo de varios Estados de la eurozona Sur, como España, se unía así la pérdida de credibilidad de su deuda soberana, lo cual a la vez acentuaba el desequilibrio presupuestario, debido al incremento de los intereses a satisfacer por aquélla.

Esta situación puso de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos de disciplina presupuestaria consagrados, hasta ese momento, en el ordenamiento jurídico comunitario, y derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (en adelante, PEC) aprobado en Ámsterdam en 1997<sup>4</sup>. Es por ello que las instituciones comu-

<sup>3</sup> Fue a finales de 2009 cuando la deuda pública de Grecia alcanzó el 113,4 por 100 de su Producto Interior Bruto, y cuando la agencia *Fitch* rebajó la calificación de los títulos de deuda griegos de A- a BBB+. En la primavera del año siguiente, 2010, la Unión Europea, junto con el Fondo Monetario Internacional, aprobó la primera ayuda financiera para Grecia. A partir de ese momento, empezaron a intensificarse los ataques especulativos contra la deuda de otros países periféricos, los cuales se incrementaron con los “rescates” de Irlanda (octubre de 2010) y de Portugal (primavera de 2011).

En el caso de España, los diferenciales de rendimiento de la deuda soberana a diez años contra el bono alemán se incrementaron desde entonces de manera notable, alcanzando máximos históricos en el último trimestre de 2011, más allá de los cuatrocientos puntos básicos. *Vid.* un repaso de los principales hitos de estos ataques especulativos y sus consecuencias en CARBÓ VALVERDE, S., “La crisis de la deuda soberana y el sistema financiero europeo”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 8/2013 (Estudio), pp. 4-5.

<sup>4</sup> El Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) es a la vez un documento estratégico y un conjunto normativo aprobado por el Consejo Europeo el 17 de junio de 1997 (*cfr.* BAR CENDÓN, Antonio, “La reforma constitucional y la gobernanza económica de la Unión Europea”, *Teoría y realidad constitucional*, núm. 30, 2012, p. 71). Mediante este documento, los Estados miembros se comprometieron a alcanzar, como objetivo presupuestario a medio plazo, situaciones próximas al equilibrio presupuestario o superávit.

Para el logro de este objetivo, se introdujeron en el ordenamiento jurídico comunitario –tanto a nivel de Derecho originario como de Derecho derivado– disposiciones dirigidas a asegurar la disciplina presupuestaria de los Estados miembros. Así, primero en el art. 104 C del Tratado de la Comunidad Europea, reformado por el Tratado de Maastricht el 7 de febrero de 1992, y luego, desde 2007, en el hoy vigente Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) se incluyó el mandato a los Estados miembros de evitar déficits excesivos (art. 126.1 TFUE). Para garantizar el cumplimiento de este mandato, se creó un mecanismo de supervisión de los presupuestos de los Estados miembros, que es competencia de la Comisión (art. 126.2 TFUE), la cual debe examinar la observancia de la disciplina presupuestaria atendiendo a si la proporción entre el déficit público y la deuda pública, en relación con el producto interior bruto, sobrepasan unos valores de referencia (con ciertas salvedades que aquí no concretamos). Estos valores de referencia, como es sabido, se precisaron ya en el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo de Anejo al Tratado de Maastricht y hoy se encuentran en el Protocolo núm. 12 Anejo al TFUE, sobre el Procedimiento aplicable en los casos de déficit excesivo, y se fijaron en el 3 por 100 del PIB para el déficit público previsto o real, y el 60 por 100 del PIB para la deuda pública.

Junto con estas disposiciones de Derecho originario, se promulgaron, en el ámbito del Derecho derivado, dos Reglamentos. El Reglamento (CE) 1466/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, sobre el reforzamiento de las situaciones presupuestarias y supervisión y coordinación de las políticas económicas, que obliga a los Estados miembros pertenecientes a la Unión Económica y Monetaria (UEM) a presentar cada año un Programa de Estabilidad, y a los Estados miembros no pertenecientes a la UEM, a presentar Planes de Convergencia, menos rígidos que los Programas de Estabilidad. Y el Reglamento (CE) núm. 1467/97, del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento a seguir contra un Estado miembro que incurra en un déficit excesivo (previsto en el art. 126 TFUE), y que concreta las sanciones por incumplimiento de la disciplina presupuestaria. *Vid.* DÍEZ MORENO, Fernando, *Manual de Derecho de la Unión Europea*, Madrid: Cívitas, 2012, pp. 709-715.

nitarias han abordado, desde 2011, un complejo conjunto de reformas dirigidas a mejorar la disciplina presupuestaria. Estas medidas se enmarcan en el marco de un proceso más amplio y complejo de reformas encaminadas a reforzar la gobernanza económica de la Unión Europea, con el objetivo de atajar los ataques especulativos de los mercados financieros sobre la deuda soberana de los Estados miembros y de reforzar el euro como moneda y la zona euro en su conjunto<sup>5</sup>.

Las nuevas medidas dirigidas a reforzar el PEC y la disciplina presupuestaria son el llamado “Six Pack”, consistente en seis normas jurídicas: cinco Reglamentos<sup>6</sup> y una Directiva<sup>7</sup>. Lo más destacable de este conjunto normativo, en lo que atañe al presente trabajo, es que se crea un nuevo sistema de sanciones –dotado de mayor rapidez y automatismo– para potenciar el cumplimiento del PEC en los Estados de la zona del euro, y que se añade al ya existente.

El PEC fue reformado en 2005, ya que los mecanismos implantados no evitaban el crecimiento excesivo de la deuda soberana y dio lugar a déficits excesivos en Estados miembros tan señalados como Francia y Alemania. Se procedió a la flexibilización del mismo y a la definición de la estabilidad presupuestaria en términos cíclicos, es decir, en función de unos objetivos presupuestarios formulados a medio plazo, teniendo en cuenta varios ejercicios.

España fue, paradójicamente, el primer Estado miembro en introducir mecanismos de estabilidad presupuestaria en su legislación nacional. Así, en 2001 se aprobó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, para los presupuestos del Estado y de las Entidades Locales, y se complementó con la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, para los presupuestos de las Comunidades Autónomas. Posteriormente, la Ley 18/2001 se refundió en el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. Como indica GARCÍA ROCA, las previsiones de esta normativa han resultado claramente insuficientes, pues han permitido que, en 2009, España alcanzara el mayor déficit público de la Historia de nuestra democracia: el 11,2 por 100 del PIB (*vid.* GARCÍA ROCA, Javier, “El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento”, *Crónica Presupuestaria*, núm. 1/2013, p. 76).

<sup>5</sup> Entre estas otras reformas para la mejora de la gobernanza económica de la Unión Europea se encuentran el Semestre Europeo, aprobado por el Ecofin el 7 de septiembre de 2010; el Pacto Euro Plus, aprobado por los Jefes de Estado o de Gobierno de la Eurozona el 11 de marzo de 2011; la reforma del art. 136 del TFUE, aprobado por el Consejo Europeo de 24-25 de marzo de 2011; y el Tratado por el que se establece el Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE), de 2 de febrero de 2012. *Vid.* BAR CENDÓN, A., *op cit*, pp. 71-76.

<sup>6</sup> Se trata, en primer lugar, del Reglamento (UE) núm. 1173/2011, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro.

El Reglamento (UE) núm. 1174/2011, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos de la zona euro.

El Reglamento (UE) núm. 1175/2011, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 16 de noviembre de 2011, que modifica el Reglamento (CE) núm. 1466/1997.

El Reglamento (UE) núm. 1176/2011, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos.

El Reglamento (UE) núm. 1177/2011, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) núm. 1467/1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

<sup>7</sup> Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

Bajo la antigua normativa, las sanciones sólo se imponían al final del procedimiento por déficit excesivo. En cambio ahora se crea un sistema de sanciones “preventivas”, anteriores incluso a la apertura del procedimiento por déficit excesivo. Esto implica un control exhaustivo –de carácter preventivo– que ejercen la Comisión y el Consejo sobre el cumplimiento de los objetivos presupuestarios a medio plazo –es decir, teniendo como horizonte temporal el año 2016– específicos para cada Estado. Una novedad importantísima es que el cumplimiento de estos objetivos de equilibrio presupuestario constituye la condición para que los Estados puedan elevar su nivel de gasto público por encima de la tasa de crecimiento estimada del PIB a medio plazo. Es decir, si un Estado no cumple con el objetivo de estabilidad presupuestaria, tendrá un tope máximo al crecimiento anual del gasto público, tope que varía en función de la tasa de crecimiento prevista a medio plazo para cada Estado<sup>8</sup>. Además, si se detecta que el Estado en cuestión se desvía de forma significativa de estos objetivos a medio plazo, el Consejo formulará una recomendación al Estado en cuestión, y si el Consejo constata que dicho Estado no ha seguido dicha recomendación, la Comisión puede recomendar al Consejo que obligue a dicho Estado, como sanción “preventiva”, a formalizar ante la Comisión, un depósito, con intereses, equivalente al 0,2 por 100 del Producto Interior Bruto (en adelante, PIB) del ejercicio económico precedente.

Junto a esta vertiente preventiva del PEC, se refuerza la vertiente propiamente sancionadora, es decir, el procedimiento por déficit excesivo. En este sentido, una novedad importante es que, según el Reglamento (UE) n° 1177/2011, también un Estado puede ser sometido a este procedimiento, a pesar de que su déficit esté por debajo del 3 por 100 de su PIB, si su deuda pública supera el 60 por 100 del PIB y ese exceso no se reduce a un ritmo de una veinteaava parte anual como media en un ciclo de tres años.

Por otro lado, el Reglamento (UE) n° 1173/2011 endurece las medidas sancionadoras del procedimiento por déficit excesivo, favoreciendo su aplicación casi automática. Así, por la mera apertura del procedimiento, según el art. 126.6 TFUE, se puede obligar al Estado miembro a constituir ante la Comisión un depósito sin intereses equivalente al 0,2 por 100 de su PIB correspondiente al ejercicio precedente<sup>9</sup>. Si, una vez iniciado el procedimiento, a juicio del Consejo,

---

<sup>8</sup> Según la propia Comisión Europea, “este instrumento mejorará la planificación presupuestaria y los resultados de los Estados miembros, asegurando que los planes de gasto público son financiados adecuadamente por recursos financieros equivalentes de carácter permanente. Sin embargo, no condiciona, en modo alguno, el nivel de gasto público, siempre que se financie adecuadamente”. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-11-898\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-898_en.htm). A pesar de estas palabras, estamos ante un “nuevo sistema de gobernanza restrictiva y asimétrica que pasa por restringir al máximo la autonomía presupuestaria de algunos países”, especialmente los más afectados por la recesión, como España. *Vid.* RORÍGUEZ ORTIZ, F. “Crisis de la deuda y nueva gobernanza económica”, cit, p. 244.

<sup>9</sup> Las sanciones se adoptan por mayoría inversa cualificada. Sobre el sistema de mayorías para la votación de estas sanciones, en el seno del Consejo, *vid.* CALVO VERGÉZ, Juan, “La imposición de san-

el Estado no ha adoptado medidas efectivas para corregir el déficit excesivo, se prevén multas, además, de importe equivalente al 0,2 por 100 del PIB. Si, en una fase ulterior del procedimiento, el Estado vuelve a fallar en el cumplimiento de las recomendaciones del Consejo para atajar el déficit excesivo (dictadas de acuerdo con el art. 126.8 TFUE), puede ser nuevamente sancionado con multa equivalente al 0,2 por 100 del PIB. Finalmente, se crea una nueva sanción para los Estados miembros (de la zona euro) que intencionalmente o por negligencia grave tergiversen datos relativos al déficit y a la deuda<sup>10</sup>.

Junto al “Six Pack”, más recientemente se ha adoptado el llamado “Two Pack”, que son dos Reglamentos encaminados, por un lado, a obligar a los Estados miembros del euro a presentar cada año sus presupuestos respetando los mismos plazos, permitiendo que la Comisión se pronuncie sobre su contenido y, en su caso, solicite a los gobiernos que los modifiquen<sup>11</sup>. Y, por otro lado, permitir una supervisión reforzada de los Estados miembros de la zona euro que reciban ayuda financiera o corran el riesgo de encontrarse con serias dificultades financieras<sup>12</sup>.

Finalmente, y a modo de “guinda” a todo este “pastel” normativo, el 3 de marzo de 2012, todos los países de la Unión Europea, a excepción de Reino Unido y la República Checa, firmaron el Tratado para la Estabilidad, la Coordinación y la Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria (en adelante TECG)<sup>13</sup>. Se trata de un tratado internacional que tiene como objetivo “reforzar el pilar económico de la Unión Económica y Monetaria” (art. 1 TECG). Para ello, se adoptan normas destinadas a promover la disciplina presupuestaria mediante un pacto presupuestario, reforzar la coordinación de las políticas económicas de los Estados firmantes y mejorar la gobernanza de la zona del euro (art. 3 TECG).

El TECG no es un conjunto normativo nuevo, sino que lo que hace es reforzar las previsiones que, en materia de disciplina presupuestaria, ya existían en el ordenamiento jurídico de la UE. Así, en su art. 3, el TECG contiene un pacto en el que los Estados firmantes van más allá del art. 126 TFUE y del Protocolo n° 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo. Mediante

---

ciones por déficit excesivo en el ámbito de la zona euro. El llamado «six-pack», en *Aranzadi Doctrinal*, núm. 10/2013 (Comentario).

<sup>10</sup> Artículo 8 del Reglamento (UE) 1173/2011.

<sup>11</sup> Reglamento (UE) núm. 473/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro. *Vid.* BARCENDÓN, *op. cit.*, p. 80.

<sup>12</sup> Reglamento (UE) núm. 472/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados miembros de la zona del euro cuya estabilidad financiera experimente o corra el riesgo de experimentar graves dificultades.

<sup>13</sup> Mediante su publicación en el BOE (BOE núm. 29, de 2 de febrero de 2013), este Tratado se ha incorporado al ordenamiento español, de acuerdo con el art. 96.1 de la Constitución Española. Su entrada en vigor, al haber sido ratificado por doce de los Estados firmantes, se produjo el 1 de enero de 2013.

este pacto, se comprometen a mantener una situación presupuestaria de equilibrio o superávit<sup>14</sup>, y a incorporar esta exigencia a sus legislaciones nacionales<sup>15</sup>. El Estado incumplidor puede ser llevado ante el Tribunal de Justicia de la UE, y ser sancionado de acuerdo con el art. 260 TFUE, es decir, con el pago de una suma a tanto alzado o con una multa coercitiva. Se prevé un mecanismo corrector si se observa que un Estado firmante se desvía de manera significativa de su objetivo presupuestario a medio plazo: el Estado afectado estaría obligado a aplicar las medidas que se le indiquen y en el plazo que se le especifique, para atajar esta desviación<sup>16</sup>. De negarse a cumplir con estas recomendaciones, el Estado podría ser denunciado ante el TJUE, y, en caso de negarse a ejecutar la decisión que adoptara el TJUE, podría ser denunciado de nuevo, pudiendo desembocar el proceso en la imposición de una multa, por el TJUE, que no podría exceder del 0,1 por 100 de su PIB.

## 2.2. El procedimiento por déficit excesivo y su influencia en las reformas tributarias

Pues bien, todas las reformas del marco de disciplina presupuestaria acometidas por la Unión Europea y que se acaban de exponer cobran especial importancia cuando tratamos de las últimas reformas tributarias aprobadas en nuestro país, las cuales han estado condicionadas por la imperiosa necesidad de cumplir con el nuevo marco de disciplina presupuestaria de la Unión Europea.

En 2008 el déficit español ya se situó en el 3,4 por 100 del PIB, por encima del límite del 3 por 100 del PIB marcado en el Protocolo n° 12 Anejo al TFUE. Como se preveía que España –como así ha sido– continuaría superando el umbral del 3 por 100 del PIB en ejercicios sucesivos, el 14 de febrero de 2009 la Comisión Europea presentó el informe al que se refiere el art. 126.3 TFUE, y el 27 de abril de 2009, el Consejo, declaró la existencia de un déficit excesivo en España, y dirigió a este país una recomendación para su corrección en 2012 a más tardar<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> No obstante, este objetivo presupuestario se considera cumplido si el saldo estructural anual de las Administraciones públicas alcanza el objetivo nacional específico a medio plazo, definido en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado, con un límite inferior de déficit estructural del 0,5 por 100 del PIB a precios de mercado (art. 3.1.b) TCEG).

<sup>15</sup> En España nos adelantamos, como señala el Profesor GARCÍA ROCA, “con la celeridad propia del converso a unas nuevas ideas”, esto ya se hizo antes de la firma del TCEG mediante la más que conocida reforma del artículo 135 de la Constitución Española. Y con la aprobación ulterior de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Vid. el magnífico trabajo de GARCÍA ROCA, Javier, “El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento”, *Crónica Presupuestaria*, núm. 1/2013, pp. 40-93.

<sup>16</sup> Cfr. BAR CENDÓN, A., *op cit*, p. 83.

<sup>17</sup> Decisión del Consejo 2009/417/EC, de 29 de abril de 2009 (DOUE de 30 de mayo de 2009). [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/deficit/countries/spain\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/deficit/countries/spain_en.htm)



No obstante, la dureza de la recesión ha hecho que la Comisión y el Consejo entiendan que, en el caso de España, han aparecido “factores económicos adversos e inesperados con importantes efectos desfavorables sobre la hacienda pública” española, circunstancia que permite al Consejo adoptar una recomendación revisada, en la que se puede ampliar el plazo concedido al Estado afectado para corregir el déficit excesivo<sup>18</sup>. Por eso, a pesar del elevado déficit público con el que, año tras año, se han ido cerrando los presupuestos de las Administraciones Públicas en nuestro país<sup>19</sup>, el Consejo ha ido concediendo a España prórrogas sucesivas para la corrección del citado déficit excesivo. Hasta que, en la última recomendación, se sitúa en 2016 la fecha límite concedida a España para reducir el déficit público por debajo del 3 por 100 del PIB<sup>20</sup>.

Cada una de estas prórrogas, no obstante, se encontraba condicionada al cumplimiento de una serie de medidas por parte de España, medidas contenidas en las recomendaciones del Consejo. Por tanto, la adopción de estas medidas constituye un requisito para conseguir, en su caso, una nueva prórroga. A mayor abundamiento, en caso de no seguir la recomendación del Consejo, España se enfrenta al riesgo de, según el Reglamento (UE) n° 1173/2011, efectuar un depósito ante la Comisión equivalente al 0,2 por 100 del PIB español del último ejercicio económico<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Art. 3.5 del Reglamento (CE) núm. 1467/97 del Consejo relativo a la aceleración y clarificación de la aplicación del procedimiento de déficit excesivo.

<sup>19</sup> En 2009 el déficit del conjunto de las Administraciones Públicas se situó en España en el 11,1% del producto interior bruto (PIB). En 2010, el Gobierno consiguió reducirlo hasta el 9,24% del PIB. De nuevo se redujo en 2011 hasta el 8,9 % del PIB. No obstante, España acabó 2012 con el nivel de déficit público más elevado de toda la UE: el 10,6% de su PIB. *Vid.* [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/Government\\_finance\\_statistics](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Government_finance_statistics)

<sup>20</sup> Bruselas, 29.5.2013 COM(2013) 383 final. Recomendación del Consejo encaminada a poner fin a la situación de déficit público excesivo de España.

<sup>21</sup> En la última recomendación, se insta a España a conseguir una mejora anual del saldo presupuestario estructural del 1,1 % del PIB en 2013, del 0,8 % del PIB en 2014, del 0,8 % del PIB en 2015 y del 1,2 % del PIB en 2016. Para ello, España debe “reforzar la estrategia presupuestaria a medio plazo mediante las medidas estructurales para 2014-2016 que sean necesarias para lograr la corrección del déficit excesivo de aquí a 2016. (4) El Consejo fija el plazo del 1 de octubre de 2013 para que el Gobierno español adopte medidas eficaces y para que, de conformidad con el artículo 3, apartado 4 bis, del Reglamento (CE) núm. 1467/97, informe en detalle de la estrategia de saneamiento prevista para alcanzar los objetivos”.

Según el art. 3.4 bis. del citado Reglamento “Como máximo en el plazo fijado en el apartado 4, el Estado miembro de que se trate presentará al Consejo y a la Comisión un informe sobre las medidas tomadas en respuesta a la recomendación del Consejo formulada de conformidad con el artículo 126, apartado 7, del TFUE. El informe incluirá, en relación con el gasto y los ingresos públicos y las medidas discrecionales por el lado tanto del gasto como de los ingresos, objetivos coherentes con la recomendación del Consejo, así como información sobre las medidas adoptadas y la naturaleza de las medidas previstas para el logro de los objetivos. El Estado miembro hará público el informe”. Subrayado nuestro.

Finalmente, el art. 6.1 del Reglamento (UE) 1173/2011 establece que “Si el Consejo, de conformidad con el artículo 126, apartado 8, del TFUE, decide que un Estado miembro no ha adoptado medidas efectivas para corregir su déficit excesivo, la Comisión, en el plazo de veinte días a partir de

Es por ello que la política tributaria de los últimos tres años ha estado condicionada por las recomendaciones del Consejo, en el contexto del procedimiento por déficit excesivo, así como en el marco del Semestre Europeo<sup>22</sup>. De ahí que, en general, en estas reformas tributarias, adoptadas al albur de la urgencia recaudatoria, presenten, como han señalado algunos autores, cierto grado de improvisación<sup>23</sup>. Se examinan a continuación algunas de las más importantes.

## 2.3. Las reformas tributarias españolas del último trienio

### 2.3.1. El Gravamen Complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Una de las medidas transitorias y excepcionales para incrementar los ingresos fiscales adoptadas por el gobierno, mediante el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, ha sido la creación de este Gravamen que, en un principio, solo iba a estar vigente en los ejercicios 2012 y 2013 (pero que ya se anuncia su prórroga para 2014 en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, art. 64, BOCG de 2 de octubre de 2013). Se trata de una escala complementaria, que afecta exclusivamente a la cuota íntegra estatal del IRPF. Esta escala aparece regulada en la Disposición Adicional 35<sup>a</sup> de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>24</sup>.

---

dicha decisión, *recomendará al Consejo que imponga, en virtud de una nueva decisión, una multa al Estado miembro equivalente al 0,2 % del PIB del Estado miembro correspondiente al ejercicio precedente*". Subrayado nuestro.

*Además, las autoridades españolas deben:* i) mejorar la eficacia del marco institucional aumentando más la transparencia en la aplicación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, así como creando un Consejo Fiscal independiente que analice, asesore y supervise que la política fiscal cumple las normas presupuestarias nacionales y de la UE, ii) adoptar medidas concretas para frenar el creciente déficit estructural del sistema de la Seguridad Social, y iii) hacer mayor hincapié en que el saneamiento propicie el crecimiento (incluidas la *realización sistemática de revisiones del gasto y del sistema tributario*). Vid. Bruselas, 29.5.2013 COM(2013) 383 final, p. 9.

<sup>22</sup> Vid. nota el pie núm. 4 de este trabajo. Las implicaciones del Semestre Europeo no se abordan en este trabajo. Implica que los Estados miembros sigan recomendaciones elaboradas por la Comisión Europea en lo relativo a las políticas económicas, en aras de una mayor coordinación. Vid. <http://ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/>

<sup>23</sup> Así lo ha visto, por ejemplo, ADAME MARTÍNEZ: "no existe ningún tipo de de planificación ni coordinación a la hora de aprobar esas medidas. Sería conveniente que todos los Estados y Administraciones remasen en la misma dirección, pues de otra forma será muy difícil luchar de forma efectiva contra la profunda crisis económica global que estamos viviendo". En ADAME MARTÍNEZ, Francisco, "Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el Estado y las Comunidades Autónomas y perspectivas de futuro", *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2012, BIB 2012\493.

<sup>24</sup> Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013:

En la Base Imponible General –en la que se incluyen los rendimientos del trabajo y de actividades económicas-, en los tramos de rentas del trabajo que agrupa a un mayor número de declarantes<sup>25</sup>, la suma del Gravamen Complementario a la escala estatal<sup>26</sup>, más los correspondientes a los tipos de gravamen autonómicos, puede situar los tipos de gravamen a los que finalmente se encuentra sometido el contribuyente en torno al 24,75 y el 30 por 100<sup>27</sup>.

Base liquidable general Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal Euros	Resto base liquidable general Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

<sup>25</sup> Según la última estadística de declarantes publicada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), correspondiente al ejercicio 2011, los tramos de retribuciones dinerarias del trabajo brutas donde existía una mayor concentración de declarantes eran los que declaraban entre los 6.000 y los 12.000 euros anuales (el 18,38%), y los que declaraban entre los 12.000 y los 21.000 euros anuales (el 27,35%). Los declarantes con retribuciones del trabajo brutas situadas entre los 21.000 y los 60.000 euros anuales sumaban el 32,39 por 100 de los declarantes.

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2011/home.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2011/home.html).

<sup>26</sup> Artículo 63 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

<sup>27</sup> Según el art. 74.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, "A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma".

En la Base Imponible del Ahorro, a la que también se aplica el Gravamen Complementario, para los tramos de renta más elevados (los correspondientes a los titulares de grandes patrimonios)<sup>28</sup> la suma de las escalas de los arts. 66.1 y 76 de la Ley 35/2006 (un 19 por 100 para las rentas del ahorro hasta 6.000 euros anuales y un 21 por 100 para el exceso sobre esos 6.000) y el Gravamen Complementario<sup>29</sup> arroja tipos nominales entre el 25 y el 27 por 100.

Como consecuencia del Gravamen Complementario, se observa que los tipos de gravamen nominales a los que se encuentran sometidas las rentas del capital más elevadas son similares, o incluso más bajos, que los correspondientes a las rentas del trabajo de los escalones más bajos de renta. Esta situación, si bien es conforme con las doctrinas más recientes favorables a la neutralidad fiscal, se aleja de los argumentos clásicos a favor de un tratamiento tributario más favorable para las rentas del trabajo, por su condición de rentas obtenidas con esfuerzo<sup>30</sup>.

Similares son los efectos que ha tenido el Gravamen Complementario sobre los tipos de retención a aplicar a las distintas rentas, en el momento de su per-

<sup>28</sup> La titularidad de activos distintos a la vivienda habitual, como acciones u otros activos financieros, susceptibles de generar rentas del ahorro superiores a los 6.000 euros anuales, se concentra en el tramo del 10 por 100 de la población con rentas más altas. Vid. Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad, cambios estructurales y ciclos*. Consejo Económico y Social, Madrid, 2013, p. 75.

<sup>29</sup> Disposición Adicional 35ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

<sup>30</sup> Una idea clásica entre los hacendistas keynesianos de los años sesenta y setenta era que las rentas del trabajo debían tener un tratamiento más favorable que las rentas del capital, debido a que la renta del trabajo no es duradera –en tanto que desaparece con la vejez y la muerte– mientras que la renta del capital sí lo es. Las rentas del capital son compatibles con una vida de ocio o pueden ser aumentadas por la renta del trabajo, mientras que esta última ni ofrece las mismas oportunidades de ocio ni puede ser aumentada con otra renta (cfr. Comisión MEADE, *Estructura y reforma de la imposición directa*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 118-120). Esta idea es la que fundamenta la actual reducción aplicable a las rentas del trabajo (art. 20 de la Ley 35/2006), si bien la misma queda limitada a tan solo 2.652 euros anuales para la gran mayoría de los asalariados.

Frente a esta idea clásica de discriminación a favor de las rentas del trabajo, desde finales de los años noventa la tendencia se ha dirigido a otorgar prioridad a la neutralidad impositiva e incentivar la actividad económica y el ahorro. Vid., en España, el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma del IRPF, de 13 de febrero de 1998, pp. 62-63. Idea en la que profundiza el Informe para la reforma del IRPF, de 3 de abril de 2002, y su defensa del impuesto dual, en el que se separaba el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo frente a las rentas del ahorro, buscando para estas últimas un tratamiento acorde con “la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo” (Informe cit, p. 60).

cepción. El impacto del Gravamen Complementario para las rentas del trabajo se refleja en la cuota de retención. Ésta, como consecuencia de la Disposición Adicional 35ª de la Ley del IRPF, se eleva a través de una escala que es idéntica a la que se emplea para hallar la cuota íntegra estatal, con incrementos que, donde se concentra el mayor número de declarantes, se sitúan entre el 2 y el 3 por 100<sup>31</sup>. Para un asalariado de clase media sin cargas familiares esto implica que el tipo de retención puede superar el 30 por 100 de su sueldo bruto mensual<sup>32</sup>. Mientras tanto, para intereses y dividendos los tipos de retención se sitúan en niveles sensiblemente inferiores, pues están sometidos al tipo –incrementado en 2012 y 2013- del 21 por 100<sup>33</sup>.

### 2.3.2. Incremento en los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Junto al fuerte incremento –en principio transitorio- experimentado por el IRPF, otro de los impuestos a los que ha acudido el gobierno, en aras de la suficiencia presupuestaria, ha sido el Impuesto sobre el Valor Añadido, principal impuesto sobre el consumo existente en España. Desde el estallido de la Gran Recesión, los tipos de gravamen del IVA se han incrementado en dos ocasiones. Mediante la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, ya se elevó el tipo general del 16 al 18 por 100 y el reducido del 7 al 8 por 100. Mediante el Real Decreto-Ley

<sup>31</sup> DA 35ª, apartado 2, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre: “En los períodos impositivos 2012 y 2013, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala”

Base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Cuota de retención Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

<sup>32</sup> Vid. art. 101.1 de la Ley 35/2006 y arts. 82 a 86 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>33</sup> Disposición Adicional 35ª de la Ley 35/2006, apartado 4. “En los períodos impositivos 2012 y 2013, los porcentajes de pagos a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 de esta Ley y el porcentaje del ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 92.8 de esta Ley, se elevan al 21 por ciento”.

20/2012, de 13 de julio, pasan, respectivamente, del 18 al 21 por 100 y del 8 al 10 por 100, con efectos desde 1 de septiembre de 2012. En total, por tanto, en los últimos cuatro años el tipo general del IVA ha subido en cinco puntos porcentuales. Precisamente estos incrementos en el IVA, unidos a otras medidas, han permitido que el Consejo de la UE concluyera, en el procedimiento por déficit excesivo seguido contra España, que nuestro país, a pesar del deterioro del déficit público, sí estaba adoptando medidas efectivas para atajarlo<sup>34</sup>.

Aunque la regresividad de la imposición sobre el consumo sea hoy día aún una cuestión abierta<sup>35</sup>, la proporción que representa el pago del IVA, en relación con la renta anual disponible de los distintos estratos de contribuyentes, es mayor cuanto menor es el citado nivel de renta, de modo que existe un riesgo de que el incremento en cinco puntos porcentuales del impuesto haya tenido mayor impacto sobre las familias de menor renta disponible.

### 2.3.3. Creación de nuevas tasas por servicios públicos esenciales e incremento de las ya existentes.

Otra de las medidas adoptadas en el último trienio ha consistido en el reforzamiento de la figura de la tasa, frente al impuesto, como figura tributaria necesaria para allegar recursos públicos. Así, servicios públicos tradicionalmente financiados con cargo a impuestos, se han visto reforzados, desde el punto de vista financiero, con el establecimiento de una nueva tasa, o con el incremento de las ya existentes. Es lo que ha sucedido, por ejemplo, con la prestación farmacéutica del Sistema Nacional de Salud. Mediante el Real Decreto-Ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional

<sup>34</sup> Vid. Recomendación del Consejo del 11 de noviembre de 2009.

[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/economic\\_governance/sgp/pdf/30\\_edps/104-07\\_commission/2009-11-11\\_es\\_104-7\\_commission\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/30_edps/104-07_commission/2009-11-11_es_104-7_commission_en.pdf)

En la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 20/2012, se indica, respecto del incremento de tipos de gravamen del IVA, y de otras medidas tributarias que las mismas “dan cumplimiento a buena parte de las recomendaciones específicas formuladas por el Consejo Europeo a España en el mes de junio y como colofón al Semestre Europeo: ampliación de las principales bases impositivas, eliminación de desgravaciones y exenciones y sustitución parcial de la imposición sobre el trabajo por la imposición indirecta”. Respecto del incremento de tipos del IVA, la misma Exposición de Motivos indica: “La Comisión Europea ha venido manteniendo en distintos informes la necesidad de que España eleve los tipos de gravamen y amplíe la base del tributo, a fin de buscar el alineamiento de nuestro país con la del resto de socios europeos”.

<sup>35</sup> Aunque el punto de vista convencional sobre los efectos distributivos de los impuestos sobre ventas es que son regresivos, hay autores, como ROSEN, que indican que, en lugar de valorar el efecto del impuesto en relación con la renta “anual”, se debería adoptar la perspectiva de la renta “de ciclo vital”. Desde esta última perspectiva, hay evidencias de que “la proporción de la renta que se destina al consumo es aproximadamente la misma para todos los niveles de renta”, de donde se extraería la consecuencia de que los efectos de la imposición sobre el consumo no tendrían que ser necesariamente regresivos. Cfr. ROSEN, Harvey S., *Hacienda Pública*, Madrid: Mac Graw Hill, 2002, p. 439.

de Salud, se establecía un baremo para la llamada “Aportación de los beneficiarios en la prestación farmacéutica ambulatoria”, mediante el cual un porcentaje del precio de los medicamentos dispensados mediante receta del Sistema Nacional de Salud debía ser financiado directamente por el usuario. Este porcentaje es creciente en función del nivel de ingresos declarados en el IRPF, aunque los tramos de renta son ciertamente anchos. Los beneficiarios con rentas entre 18.000 y 100.000 euros anuales deben satisfacer el 50 por 100 del precio del citado medicamento<sup>36</sup>. Esta medida se ha visto ampliada mediante el Real Decreto-Ley 28/2012, de 30 de noviembre, de medidas de consolidación y garantía del sistema de la Seguridad Social, que amplía la aportación del usuario también a una lista de medicamentos dispensados a nivel hospitalario<sup>37</sup>. No siendo el objeto de este trabajo profundizar en la naturaleza jurídica de esta prestación, lo que sí resulta claro en una primera aproximación es su naturaleza tributaria, pues de una tasa y no de otra cosa se trata esta prestación<sup>38</sup>.

Asimismo, se ha producido un incremento de otras tasas ya existentes, como la que atañe a los servicios de administración de Justicia, mediante la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la admi-

---

<sup>36</sup> Según el art. 4.Trece del citado Real Decreto-Ley 16/2012, “Con carácter general, el porcentaje de aportación del usuario seguirá el siguiente esquema: a) Un 60 % del PVP para los usuarios y sus beneficiarios cuya renta sea igual o superior a 100.000 euros consignada en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Un 50 % del PVP para las personas que ostenten la condición de asegurado activo y sus beneficiarios cuya renta sea igual o superior a 18.000 euros e inferior a 100.000 euros consignada en la casilla de base liquidable general y del ahorro de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. c) Un 40 % para las personas que ostenten la condición de asegurado activo y sus beneficiarios y no se encuentren incluidos en los apartados a) o b) anteriores. d) Un 10 % del PVP para las personas que ostenten la condición de asegurado como pensionistas de la Seguridad Social, con excepción de las personas incluidas en el apartado a).

<sup>37</sup> Vid. Resolución de 10 de septiembre de 2013, de la Dirección General de Cartera Básica de Servicios del Sistema Nacional de Salud y Farmacia, por la que se procede a modificar las condiciones de financiación de medicamentos incluidos en la prestación farmacéutica del Sistema Nacional de Salud mediante la asignación de aportación del usuario.

<sup>38</sup> Según el art. 2.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, una tasa es un tributo “cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

La prestación farmacéutica es un servicio incluido en el catálogo de la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de cohesión y calidad del Sistema Nacional de Salud (art. 8ter.2.a), que se presta en régimen de Derecho público, siendo las oficinas de farmacia colaboradoras en el ejercicio de la misma (arts. 16 y 33 de la Ley 16/2003). Y que, huelga decirlo, no resulta en la gran mayoría de los casos de solicitud voluntaria por parte del ciudadano. Ahora mismo se encuentra en tramitación un recurso de inconstitucionalidad (número 419-2013) contra el artículo 2 del RDL 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.

nistración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses<sup>39</sup>. Merece la pena destacar también, a los efectos de este trabajo, el Real Decreto Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo, con un importante incremento de las tasas académicas en las Universidades públicas que, en el caso de los Másteres, ha llegado a triplicar el importe de las mismas<sup>40</sup>.

La tasa, como es sabido, es un tributo cuyo fundamento descansa en el principio del beneficio o equivalencia, y no en el principio de capacidad económica. Es este último el principio que nuestra Constitución (artículo 31.1) reconoce como reflejo de la equidad en el reparto de la financiación de los servicios públicos. Por ello, la oportunidad del incremento de los ingresos públicos vía tasas debería ser valorada en relación con la equidad global del sistema tributario, tal y como ha quedado diseñado tras las últimas reformas<sup>41</sup>.

#### 2.3.4. Incremento transitorio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Mediante el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, se aprobó un incremento transitorio y excepcional –en principio solo vigente para los ejercicios 2012 y 2013, pero de nuevo se prevé su prórroga también para 2014- del tipo de gravamen de este Impuesto sólo para los inmuebles urbanos. Este aumento se fundamentaba, según la Exposición de Motivos, en la necesidad de que “la situación financiera de las Corporaciones Locales no ponga en peligro la consecución del principal objetivo en materia presupuestaria, que es la reducción del déficit público del Reino de España con arreglo a la senda prevista en el Programa de Estabilidad 2011-2014”. Se eleva así la horquilla mínima del tipo de gravamen para los inmuebles urbanos prevista en el art. 72 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5

<sup>39</sup> Como indica el Preámbulo, la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional ya aparecía prevista por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. La Ley 10/2012 lo que hace es ampliar los supuestos de hecho que dan lugar al hecho imponible e incrementar sustancialmente sus cuantías.

<sup>40</sup> Según la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 14/2012, “se adecúa el régimen económico y financiero de las Universidades públicas al principio de estabilidad presupuestaria; se fijan umbrales en los precios públicos para aproximar gradualmente su cuantía a los costes de prestación del servicio, tomando asimismo en consideración el esfuerzo académico”.

<sup>41</sup> Todo ello, sin perjuicio de que en la configuración de la tasa se pueda –y deba- tener presente también el principio de capacidad económica, tal y como ha quedado expuesto al describir la aportación por la prestación farmacéutica (*vid. supra* nota núm. 36). No obstante, se comparte en este trabajo la idea de que “no se puede perder de vista el carácter regresivo que, por principio, presentan las tasas frente a los impuestos (...) sin que la aplicación correctora del principio de capacidad económica baste para eliminarlo, sino sólo para atenuarlo”. BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002, pp. 135-136.



de marzo), que es el 0,4 por 100, a aplicar sobre el valor catastral del inmueble<sup>42</sup>. Esta subida de tipos del IBI se va a prorrogar también para el año 2014, tal y como ha anticipado el Real Decreto-Ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación<sup>43</sup>.

A la hora de valorar esta subida impositiva, habría que tener en cuenta, en mi opinión, que el IBI es un tributo real, y no personal, sobre el patrimonio. Es decir, no tiene en cuenta la situación económica global de la persona –ni las deudas o otras obligaciones que pueda tener- ni sus circunstancias personales y familiares (edad, número de hijos....). En este sentido, no habría que olvidar que incide, entre otros, sobre un activo, como es la vivienda, sin tener en cuenta el nivel de endeudamiento en que han incurrido los titulares de la misma para su adquisición, que, por los datos publicados por la Encuesta Financiera de las Familias del Banco de España, podría llegar a representar un elevado porcentaje de la renta anual de las familias<sup>44</sup>. De ahí que quizá hubiera resultado más aconsejable, a la hora de cumplir con las recomendaciones del Consejo de la UE, otras alternativas en este Impuesto, como la creación de un recargo, para los titulares de inmuebles urbanos de gran valor económico –por ejemplo, para inmuebles de valores superiores al millón de euros-, que ha sido considerada en otros países<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> Los incrementos se modulan en función de si los valores catastrales de los inmuebles urbanos del respectivo municipio han sido o no actualizados, de acuerdo con la el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo). De este modo, para los municipios cuya ponencia de valores fuera anterior al año 2002, el incremento se fija en el 10 por 100 (y un tipo mínimo del 0,5 por 100 en 2012 y del 0,6 por 100 en 2013). En el caso de municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre 2002 y 2004 el incremento se fija en el 6 por 100 (y el tipo mínimo en el 0,5 por 100) y en los aprobados entre 2008 y 2011 el incremento es del 4 por 100. No se aplica el incremento a los inmuebles residenciales a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior y que pertenezcan a la mitad con menor valor catastral del conjunto de los inmuebles de dichas características del municipio, y a los municipios cuyas ponencias hayan sido aprobadas entre 2005 y 2007 puesto que se elaboraron en un momento de elevados valores de mercado.

<sup>43</sup> El cual establece los mecanismos necesarios para que los Ayuntamientos puedan solicitar, para 2014, coeficientes de actualización para los valores catastrales de sus inmuebles urbanos, de acuerdo con el art. 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo).

<sup>44</sup> Vid. Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad, cambios estructurales y ciclos*, pp. 74-75. De las Encuestas Financieras de las Familias examinadas, desde el año 2002, se concluye que, “para todos los tramos de renta, más del 70 por 100 de los hogares son propietarios de la vivienda principal, pero, necesariamente, no en todos los tramos esta adquisición condiciona de la misma manera el resto de renta disponible y de posibilidades de consumo. En el conjunto de la población *se ha doblado, entre las familias endeudadas, el porcentaje de aquellas en las que los pagos de deuda suponen más de un 40 por 100 de su renta*, hasta alcanzar el 16,5 por 100 de los mismos. *Entre los hogares con menor renta que tienen deudas, este porcentaje asciende al 46,5 por 100*”. Subrayados nuestros.

<sup>45</sup> En Gran Bretaña, el Partido Liberal propuso ya en 2006 el establecimiento de un impuesto sobre la riqueza inmobiliaria que recaería sobre inmuebles valorados en más de un millón de libras esterlinas. En el Informe *Mirrlees* se exponen las ventajas que tendría un impuesto así. Cfr. BOADWAY, R., CHAM-

### 2.3.5. La llamada “declaración tributaria especial”

Una de las reformas tributarias más polémicas del último cuatrienio ha sido la aprobación de la llamada “declaración tributaria especial”, mediante la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, “por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público”. La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, contiene una disposición mediante la cual, se gravarán como ganancia patrimonial no justificada “los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales”<sup>46</sup>. Estas ganancias patrimoniales, que se corresponden por tanto con bienes ocultos o no declarados por el contribuyente, se integran en la Base Imponible General del Impuesto, es decir, junto a las rentas que experimentan una mayor progresividad.

Pues bien, el Real Decreto-Ley 12/2012, abrió la posibilidad de que los contribuyentes del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que fueran titulares de bienes o derechos que no se correspondieran con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrían presentar una declaración extraordinaria con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta norma, es decir, a una fecha anterior al 31 de diciembre de 2010. Mediante esta declaración tributaria especial – que debía presentarse antes del 30 de noviembre de 2012-, si se declaraban esos bienes o derechos, se eximía a estos contribuyentes de la exigibilidad de sanciones, intereses de demora y recargos, a cambio de satisfacer el resultado de aplicar al valor de adquisición de dichos bienes o derechos un tipo de gravamen reducido del 10 por 100, frente a los tipos nominales de la escala que, según lo explicado en el subepígrafe 2.3.1, se pueden situar entre el 24,75 por 100 y más del 50 por 100 en los tramos más altos.

Se trata, pues, de una auténtica condonación de la deuda tributaria para defraudadores fiscales, con el propósito de obtener recaudación e incentivar el afloramiento de bases imponibles que permanecían ocultas para la Administración. En el contexto de endurecimiento de la disciplina presupuestaria analizado en la primera parte de este trabajo, esa finalidad recaudatoria podría justificar, hasta

---

BERLEIN, E., EMMERSON, C., “Taxation of Wealth and Wealth Transfers”, en *Mirrlees Review*, Vol. 1 *Dimensions of Tax Design*, Londres: Oxford University Press, 2011, p. 807.

<sup>46</sup> Art. 39 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

cierto punto, la medida<sup>47</sup>. No obstante, junto a los problemas técnicos que ha planteado la regulación de la declaración tributaria especial<sup>48</sup>, no se puede obviar su contradicción con los principios de generalidad, igualdad y progresividad tributarias consagrados en el art. 31.1 de la Constitución Española en tanto que, consideraciones recaudatorias aparte, el resultado final arroja un tratamiento fiscal más benévolo para los contribuyentes de mayor capacidad económica<sup>49</sup>.

### 2.3.6. Las reformas en el Impuesto sobre Sociedades

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, las reformas han ido encaminadas a mantener el tipo nominal -el 30 por 100- si bien se ha tratado de incrementar el tipo de gravamen efectivo, especialmente para las grandes compañías, cuyas estrategias de planificación fiscal, junto con la aplicación de deducciones, llevan a que los gravámenes que de manera efectiva recaen sobre la cuenta de resultados se sitúen muy por debajo de ese tipo nominal del 30 por 100. Lo que se ha hecho es evitar el vaciamiento de bases imponibles mediante estrategias de planificación fiscal agresiva, de modo que se ha limitado la deducibilidad de ciertos gastos, y la compensación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, se ha reducido la aplicación de deducciones, y se ha incrementado el importe de los pagos a cuenta, de manera similar al incremento de los tipos de retención que se ha efectuado en el IRPF<sup>50</sup>.

<sup>47</sup> Vid. VELASCO, Sonia, “Luces y sombras de la declaración tributaria especial”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 847/2012, para quien “La declaración tributaria especial se instrumentaliza como un incentivo excepcional y con efectos limitados en el tiempo a aquellos que hayan incumplido con sus obligaciones tributarias y que decidan corregir su insolidario comportamiento. Si bien lo anterior podría parecer injusto para aquellos contribuyentes al corriente de sus obligaciones tributarias con una factura fiscal mucho más elevada, no es menos cierto que la declaración tributaria especial permitirá a la administración tributaria acceder a gravar rentas y patrimonio antes fuera de su alcance”.

<sup>48</sup> Importantes son los problemas que ha suscitado en relación con la responsabilidad penal por delito fiscal. Vid., entre otros, HERRERA MOLINA, P. M<sup>a</sup>, “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la *amnistía fiscal*”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, núm. 3/2012, p. 27.

O con el instrumento normativo elegido, como es el Real Decreto-Ley, en lugar de una Ley formal aprobada en Cortes, por no hablar del hecho de que la regularización afecte exclusivamente a la imposición sobre la renta, y no se haya previsto su aplicación en relación con otros impuestos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (vid. R. FALCON y TELLA, “De nuevo sobre la “declaración especial” prevista en el Decreto-Ley 12/2012 (I): la regularización del dinero en efectivo”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 13/2012).

<sup>49</sup> Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., CAMPIONE, R., “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 3, septiembre 2012-febrero 2013, p. 14.

<sup>50</sup> Ya el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, elevó el porcentaje aplicable para el cálculo de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades. El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, con el fin de “conseguir un incremento recaudatorio del Impuesto sobre Sociedades, esfuerzo recaudatorio que

El problema es que todas estas medidas, que reforzaban la equidad en el reparto de coste económico del ajuste presupuestario, se han acompañado, en el Impuesto sobre Sociedades, de dos gravámenes especiales sobre rentas de fuente extranjera, gravámenes en virtud de los cuales se permite repatriar dividendos y rentas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades situadas en paraísos fiscales, a cambio de un gravamen del 8 por 100 (frente al tipo al que tributan las demás rentas, que como se acaba de recordar, en el Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100), si las rentas proceden de actividades empresariales, y del 10 por 100, si las rentas no proceden de actividades empresariales. Es decir, se permite disfrutar de este tipo reducido –veinte puntos porcentuales más bajo que el tipo general- a rentas pasivas cuya licitud, teniendo en cuenta la opacidad característica de los paraísos fiscales –podría ser en algunos casos más que dudosa<sup>51</sup>.

#### 2.4. Balance de estas reformas e impacto sobre la progresividad del sistema

Un análisis global de todas estas medidas revela una tendencia potencial hacia la regresividad en el reparto del coste de la actual crisis presupuestaria. La severidad de las reformas tributarias afectan de manera más directa a los asalariados<sup>52</sup>. Éstos no pueden eludir el Gravamen Complementario, mientras que los titulares de rentas del capital sí disponen de estrategias de optimización fiscal, susceptibles de soslayarlo. Se trata, por ejemplo, del recurso a instituciones de inversión colectiva, en cuyo patrimonio podrían acumularse las rentas de capital o ganancias patrimoniales que, de obtenerse de manera directa por una persona física, se gra-

---

se recaba, fundamentalmente, de las grandes empresas, poseedoras de la capacidad contributiva necesaria para coadyuvar al sostenimiento de las finanzas públicas” (Exposición de Motivos), limita la deducción de los gastos financieros, y la del fondo de comercio; se reduce la posibilidad de aplicar las deducciones en la cuota; se elimina la libertad de amortización de la Disposición Adicional 11ª; y se establece un importe mínimo del pago fraccionado. Unos meses después, y con el objetivo expreso de “la consecución de los objetivos de déficit público que vienen impuestos desde el ámbito comunitario”, se aprueba el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, el cual limita temporalmente la compensación de bases imponibles negativas, así como la deducción de activos intangibles, se vuelve a limitar la deducibilidad de los gastos financieros y se refuerza, una vez más, el importe de los pagos fraccionados.

<sup>51</sup> Los dos gravámenes especiales fueron introducidos, respectivamente, por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio. Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., CAMPIONE, R., “La regularización tributaria...”, *cit.*, pp. 4-6.

<sup>52</sup> Como indica ADAME MARTÍNEZ: “Si analizamos los datos ofrecidos por el Gobierno sobre cómo se distribuyen entre las diversas modalidades de rentas sujetas al tributo esos 6.275 millones de euros adicionales que aproximadamente se van a recaudar [con el Gravamen Complementario] observamos que las rentas del trabajo contribuirán con algo más de 4.000 millones mientras que las del capital apenas si aportarán 1.200 millones. De esta forma se hace descansar el peso del ajuste fundamentalmente sobre las rentas del trabajo que son las que se controlan con mayor facilidad como es bien sabido”. ADAME MARTÍNEZ, Francisco, “Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el Estado y las Comunidades Autónomas y perspectivas de futuro”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2012, apdo. 2.1.B.

varían en la Base Imponible del Ahorro con un tipo de gravamen máximo –resultado del Gravamen Complementario– del 27 por 100. Como ganancia de una institución de inversión colectiva, por ejemplo una SICAV, estarían sometidas al tipo de control del 1 por 100<sup>53</sup>, a la espera de que el Gravamen Complementario deje de estar en vigor, momento en el cual se podría recuperar la inversión.

Por otro lado, si bien es cierto que los asalariados situados en los escalones de renta más elevados se encuentran sometidos, como consecuencia del Gravamen Complementario, a tipos de gravamen que algunos podrían considerar “cuasi-confiscatorios”, que pueden superar, en los tramos superiores a los 175.000 euros anuales, el 50 por 100<sup>54</sup>, también es verdad que las remuneraciones de altos directivos, consejeros y administradores de sociedades resultan más susceptibles de ser objeto de estrategias de planificación fiscal, mediante su transformación en rentas en especie de distinto pelaje o en rentas irregulares, con el fin de eludir los elevados tipos de los escalones más altos de la tarifa<sup>55</sup>.

A ello se une la potencial regresividad de otras medidas tributarias examinadas más arriba: el incremento del IVA, la creación e incremento de nuevas tasas, y el incremento del IBI, tributos todos ellos en los que el principio de capacidad económica se encuentra presente de manera mucho más imperfecta que en los impuestos directos y personales. Todos estos incrementos impositivos afectan de manera más intensa a las familias con menores recursos económicos y aumentan el esfuerzo que éstas hacen para lograr el equilibrio presupuestario.

Frente a esta situación, las declaraciones tributarias “especiales” y los gravámenes también “especiales”, aprobados en el ámbito del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, pueden socavar la progresividad del sistema, al sancionar un trato fiscal más suave para los defraudadores y para las empresas que han hecho uso de estrategias de planificación fiscal internacional al amparo de paraísos fiscales y territorios de nula tributación.

Todo ello quizá no tendría excesiva importancia si nuestro país, con anterioridad al estallido de la Recesión, hubiera contado con bajos niveles de desigualdad

<sup>53</sup> Art. 28.5.a) Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo).

<sup>54</sup> Véanse las notas al pie núms. 25 a 27 de este mismo trabajo. Los tipos de retención a aplicar a las retribuciones a consejeros y administradores se han elevado al 42 por 100 para los ejercicios 2012 y 2013. Vid. Artículo 101.2 y 4 Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

<sup>55</sup> De hecho, ya antes de que se aprobase el Gravamen Complementario, mediante la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, se tuvo que limitar a 300.000 euros la cuantía máxima de los rendimientos del trabajo irregulares susceptibles de beneficiarse de la reducción del 40 por 100 del art. 18.2 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, debido al abuso que se estaba efectuando, por los titulares de rentas más altas, de la citada reducción. No obstante, nada impide a los titulares de retribuciones entre los 120.000 y 300.000 euros anuales, sometidos a tipos nominales de gravamen (con el Gravamen Complementario) superiores al 50 por 100, su obtención, si la empresa así lo consiente, de manera irregular, pudiéndose de este modo reducir el tipo efectivo de gravamen, eludiendo así la excesiva severidad del Gravamen Complementario en estos tramos.

económica y social. No obstante, éste no ha sido el caso. Los estudios muestran cómo ya en el período comprendido entre mediados de los noventa y 2007, caracterizado por una fuerte expansión económica e intenso crecimiento del empleo en España, la desigualdad en la distribución de la renta se mantuvo estable. Es decir, la desigualdad en este periodo no se redujo pese a haberse registrado un crecimiento económico notable. Una vez desatada la Gran Recesión, el incremento de la desigualdad se ha disparado, de modo que “las consecuencias de la crisis en términos de pérdida de rentas estarían recayendo, sobre todo, en los grupos de rentas inferiores”<sup>56</sup>.

Todo ello, en un país como España en el que, según el Informe del Consejo Económico y Social *Distribución de la renta en España: desigualdad, cambios estructurales y ciclos*, publicado en mayo de 2013, España se encuentra “a la cabeza de la desigualdad en la UE. Y es que España, junto a Irlanda, es el país de la UE que ha experimentado el aumento más acusado en términos de desigualdad en el último periodo de crisis”<sup>57</sup>.

Si a esta situación, añadimos los efectos de las reformas tributarias aprobadas en los tres últimos años, la salida de la recesión se podría ver acompañada en nuestro país por un incremento más notable aún de la desigualdad en el reparto de los recursos. Esta desigualdad no solo puede generar tensiones sociales sino que podría afectar de manera profunda a la igualdad de oportunidades, pilar básico del Estado social, favoreciendo la estratificación de clases sociales.

Ante esta situación, cabe realizar la pregunta de si procede revisar la imposición patrimonial –impuesto personal sobre el patrimonio e impuesto sobre las herencias– en este nuevo contexto, preguntándonos si la fundamentación de los mismos, así como las críticas que han recibido desde finales del siglo XX, con la globalización económica y financiera y el auge de las políticas neoliberales, mantienen o no su vigencia.

### 3. IMPOSICIÓN PATRIMONIAL Y CRISIS ECONÓMICA Y PRESUPUESTARIA

#### 3.1 Decadencia de los impuestos patrimoniales

Tanto el impuesto sobre las herencias como el impuesto personal sobre la riqueza, que habían gozado de buena salud en los Estados occidentales en los dos primeros tercios de siglo XX, experimentaron una fuerte crisis a partir de la dé-

---

<sup>56</sup> Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad, cambios estructurales y ciclos*. Consejo Económico y Social, Madrid, 2013, pp. 53-54.

<sup>57</sup> Informe CES 3/2013, *cit.*, p. 55.

cada de los años ochenta, crisis que se agudiza más aún durante la década de los años noventa y primeros años del siglo XXI.

La causa de esta crisis ha sido doble: económica e ideológica. Desde el punto de vista económico el fenómeno de la globalización tuvo un impacto decisivo en la política fiscal. En un contexto internacional de enorme movilidad de los capitales, se creía que una imposición fuerte sobre las rentas del capital provoca la “huida” de aquéllos a Estados con fiscalidad más ventajosa. Como han señalado diversos autores, fue esta liberalización del mercado de capitales el factor clave que contribuyó enormemente al arrinconamiento de los impuestos sobre la riqueza<sup>58</sup>.

Pero junto a la globalización económica, hay que destacar un factor ideológico que ha contribuido a la situación de decadencia de los impuestos patrimoniales. Desde la década de los ochenta del siglo pasado el consenso entre liberales y socialdemócratas, en el que se había forjado el *Welfare State*, empieza a desgastarse y tomaron el relevo nuevas corrientes de pensamiento neoliberal<sup>59</sup>, que tienen como punto común la idea de que los valores del Estado de bienestar comprometen en exceso, o incluso atacan, la libertad y los derechos individuales. Desde estas corrientes de pensamiento adquiere una importancia esencial la acumulación individual de la riqueza. Frente al recelo del Estado de bienestar hacia las concentraciones de patrimonio, las nuevas tendencias consideran que “la concentración de la riqueza es un resultado natural y necesario de un contexto en el que se incentiva la iniciativa empresarial y la acumulación de capital, elementos clave del éxito macroeconómico”<sup>60</sup>. Se rechaza, por consiguiente, toda intervención pública en el proceso de acumulación privada de riqueza y, por consiguiente, también a los impuestos sobre el patrimonio y sobre las herencias, cuyos efectos redistributivos han constituido una de las razones de su existencia.

A finales de los años noventa del siglo pasado, estos nuevos planteamientos ideológicos se vieron avalados por el votante de clase media, y se tradujeron en leyes, con reformas fiscales tendentes al recorte y supresión de estos impuestos. Esto fue debido, en gran parte, al hartazgo por parte de la clase media pagadora de impuestos progresivos, la cual no percibía una correspondencia entre el esfuerzo fiscal que realizaba y el beneficio que estaba obteniendo de las instituciones del bienestar<sup>61</sup>. Para estos votantes resulta injusto que se les exijan fuertes impues-

---

<sup>58</sup> Vid. DE PABLOS ESCOBAR, L., “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales”, *Hacienda Pública Española, Monografía*, núm. 10, 2001, p. 290. Asimismo, en DURÁN CABRÉ, J. M<sup>a</sup>., ESTELLER MORÉ, A., “La imposición sobre la riqueza: ¿una forma de gravamen en caída libre?”, *Revista de Economía*, núm. 4, septiembre 2010, p. 78.

<sup>59</sup> Vid. W. KYMLICKA, *Filosofía política contemporánea*, Barcelona, Ariel, pp. 109-111.

<sup>60</sup> W. KOPCZUK y E. SAEZ, “Top Wealth Shares in the United States, 1916-2000: Evidence from Estate Tax Returns”, *National Tax Journal*, núm. 2-2, junio 2004, p. 445.

<sup>61</sup> REY PÉREZ, José Luis, *El derecho al trabajo y el ingreso básico*. Dykinson: Madrid, 2007, pp. 45-47.

tos progresivos -que, además, pueden ser eludidos por los titulares de las grandes rentas y patrimonios mediante la deslocalización de la riqueza hacia territorios de baja o nula tributación- pero se les excluía de algunas de las prestaciones sociales que se financian a través de los mismos.

Como consecuencia de todos estos factores -globalización económica, liberalización del mercado de capitales y crisis ideológica del Estado de bienestar- se experimenta un cambio radical en las políticas fiscales caracterizado por la sustitución de las políticas redistributivas vía impuestos, inspiradas en consideraciones de equidad, por la neutralidad impositiva, basada en el principio de eficiencia<sup>62</sup>. De ahí que los impuestos patrimoniales, tanto el sucesorio como el impuesto personal sobre el patrimonio, tradicionales instrumentos del Estado de bienestar para la reducción de las desigualdades, fueran relegados durante las décadas de los ochenta y los noventa, y primeros años del siglo XXI, llegándose a la supresión de los mismos en muchos Estados occidentales.

### 3.1.1. *El caso español: la supresión fáctica de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio*

España no ha permanecido ajena a esta fuerte corriente de política fiscal. En nuestro país la supresión del Impuesto sucesorio constituyó uno de los asuntos más debatidos de la campaña para las elecciones autonómicas de 2003, con la propuesta del Partido Popular<sup>63</sup> de suprimir el gravamen gradualmente. Se trataba, no de una derogación formal, sino de que, gracias a las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas de régimen financiero común sobre este Impuesto<sup>64</sup>, éstas aprobaran, progresivamente, la práctica exención de las adquisiciones gratuitas *mortis causa* que tuvieran lugar entre cónyuges y entre ascendientes y descendientes. Ya la Comunidad de Cantabria fue la pionera -al sentirse perjudicada, según los dirigentes políticos, por el efecto frontera con los Territorios Históricos del País Vasco<sup>65</sup>. Desde entonces, y en los años subsiguientes, muchas Comunidades Autónomas han aprobado leyes que exoneraban en la

<sup>62</sup> Vid. K. MESSERE, *Tax Policy in OECD Countries (Choices and Conflicts)*, IBFD, Amsterdam, 1993, pp 29-33.

<sup>63</sup> El anuncio público de este programa electoral tuvo lugar en enero de 2003. Vid. diario *El Mundo*, 12 de enero de 2003.

<sup>64</sup> Competencias normativas amplísimas en materia de beneficios fiscales. Vid. art. 40 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, en vigor en aquellos momentos, y art. 48 de la actualmente vigente 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.

<sup>65</sup> Ley cántabra 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de tributos cedidos.



práctica de gravamen a los cónyuges y a los parientes en línea recta<sup>66</sup>. Según indican estudios con datos de panel, los contribuyentes pertenecientes a estos grupos de parentesco suman alrededor del 85 por 100 del total de la riqueza imponible sometida a gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que estas medidas legislativas implican, en consecuencia, una suerte de eliminación del impuesto sucesorio en gran parte de España<sup>67</sup>.

Respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, fue la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio<sup>68</sup>, la que procedió a la eliminación del gravamen, mediante la introducción de una bonificación del 100 por 100 en la cuota íntegra, y la supresión de la obligación de presentar declaración por este Impuesto, tanto para residentes como para no residentes. Según la Exposición de Motivos, las razones para dicha supresión fueron “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”.

---

<sup>66</sup> Con datos del ejercicio 2012, las Comunidades Autónomas de régimen financiero común que habrían “desfiscalizado” las herencias –y también las donaciones- a favor de cónyuges, ascendientes y descendientes son Aragón (Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, TR de las disposiciones dictadas por la CA de Aragón en materia de Tributos Cedidos, reformado por la Ley 3/2012, de 8 de marzo), Illes Balears (Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones, modificada por la Ley 1/2009, de 25 de febrero, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears, y por Decreto-Ley 6/2011, de 2 de diciembre, de medidas tributarias urgentes), Canarias (Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, TR de las disposiciones legales vigentes dictadas por la CA de Canarias en materia de tributos cedidos), Castilla la Mancha (Ley 9/2008, de 4 de diciembre de Medidas en materia de tributos cedidos), Castilla y León (Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, TR de las Disposiciones Legales de la C. de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado), Cataluña (Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre sucesiones y donaciones modificada por la Ley 3/2011, de 8 de junio y por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales y administrativas (Reglamento del ISD, Decreto 414/2011, de 13 de diciembre), Madrid (Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, TR de las Disposiciones Legales de la C. de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado).

La Rioja y la Comunidad Valenciana suprimieron fácticamente el gravamen sólo para las transmisiones gratuitas *mortis causa*, manteniéndolo para las donaciones (Ley 7/2011, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2012, de la Rioja, y Ley 12/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, de la C. A. de Valencia). La C. A. de Cantabria, tras experimentar un cambio de gobierno, restableció el gravamen, estableciendo un sistema de mínimos exentos, para los parientes de los Grupos I y II, que oscilan entre los 175.000 y los 325.000 euros por causahabiente (*vid.* Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, TR de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, modificado por la Ley 6/2009 y por Ley 5/2011, de 29 de diciembre, de medidas fiscales).

<sup>67</sup> *Vid.* BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Ángel y MELGUIZO GARDE, Marta, “Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones”, *Cuadernos de Información Económica*, núm. 201, 2007, p. 39.

<sup>68</sup> El nombre completo es Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Es decir, el legislador pareció basarse en dos argumentos. El primero, el relativo a “las transformaciones del entorno económico internacional”, parece aludir a la liberalización del mercado de capitales<sup>69</sup>. Se trata de un argumento, al que se ha hecho referencia un poco más arriba, clásico a la hora de eliminar los gravámenes sobre la riqueza personal, relacionado con la necesidad de reducir o suprimir estos gravámenes, para hacer más atractivas las inversiones de capital extranjero en nuestro país<sup>70</sup>. El segundo argumento, “las modificaciones introducidas en el tributo”, hay que presumir que se refiere a la introducción, y progresiva ampliación, de la exención de la empresa familiar, especialmente cuando reviste forma societaria. En efecto, fue la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, la que introdujo en el Impuesto sobre el Patrimonio los apartados uno y dos del artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, previendo la exoneración de gravamen de la empresa familiar, son el objetivo inicial de favorecer el desarrollo de la inversión empresarial en nuestro país<sup>71</sup>. No obstante, con el paso del tiempo, distintas reformas, como la que en 2002 redujo al 5 por 100 del capital social el porcentaje mínimo de participación en una sociedad mercantil, para que ésta pasar a tener la consideración de sociedad “familiar”, ampliaron considerablemente el ámbito de aplicación de la exención<sup>72</sup>. A ello se une la laxa interpretación que ha efectuado la Dirección General de Tributos de sociedad “operativa” o, lo que es igual, sociedad que lleve a cabo una actividad económica real, frente a las sociedades pasivas o de cartera que, en principio, deberían quedar excluidas de la exención. Y es que la redacción actual del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991<sup>73</sup> da pie a que se interprete, como ha

<sup>69</sup> A nivel de la Unión Europea, como es sabido, toda restricción al libre movimiento de capital y a los pagos fue abolida con efectos desde 1 de enero de 1994 no sólo entre los Estados Miembros, sino también entre los éstos y los terceros Estados. Cfr. Ben J. M. TERRA, Peter J. WATTEL, *European Tax Law*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2012, p. 71.

<sup>70</sup> Véase, más arriba, nota al pie núm. 58.

<sup>71</sup> En palabras de SIMÓN ACOSTA, “En el año 1993 se le inculcó un virus letal disfrazado como «exención de los útiles de trabajo». Una exención que dejó fuera del impuesto a las empresas familiares, a las participaciones societarias significativas y a las conocidas fiscalmente como sociedades holding, es decir, el impuesto dejó de molestar a las grandes fortunas. A partir de ese momento el impuesto quedó tocado de muerte porque no es tolerable que sólo lo sufran los patrimonios medianos y pequeños”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759/2008.

<sup>72</sup> Como indica CALVO VÉRGEZ, “a la vista de esta última modificación la práctica totalidad de las empresas podrán calificarse como familiares respecto de alguno de sus socios”. Si bien este autor matiza que “tratándose de medianas o de grandes empresas y, sobre todo, de aquellas que cotizan en mercados organizados, la tenencia de un 5% del capital no solamente otorga una posición preeminente al accionista o partícipe que ostente tal cuantía, sino que podría incluso conceder a éste el control de la misma. Ahora bien, esta afirmación no resulta válida respecto de las pequeñas y medianas empresas, en las que para obtener el control suele ser necesario tener más de la mitad de las acciones o participaciones”. CALVO VÉRGEZ, Juan, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 22/2007. “En torno a la pretendida aplicación de la exención de las participaciones en entidades prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio a las precentes de instituciones de inversión colectiva”, nota núm. 35.

<sup>73</sup> Con efectos 1 de enero de 2007, el art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, fue modificado por la Disposición Final 4ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

hecho de facto la Dirección General de Tributos<sup>74</sup>, que la exención alcanza también a las participaciones en sociedades pasivas –por ejemplo, SICAVs- que existan en el activo de una sociedad matriz que cumpla los restantes requisitos que establece el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, y que el precio de adquisición de la participación en la citada SICAV no haya superado el importe de los beneficios no distribuidos por la matriz, siempre que los mismos procediesen de actividades económicas, y con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez anteriores<sup>75</sup>.

En la práctica, por lo tanto, con este marco normativo, un gran patrimonio podría elaborar una estrategia de planificación fiscal mediante la cual, si invierte los beneficios obtenidos por las sociedades productivas –las que sí realizan una actividad empresarial real- en sociedades pasivas, la exención podría llegar a amparar también a estas últimas<sup>76</sup>. Teniendo en cuenta que los grandes patrimonios están constituidos principalmente por acciones, es fácil deducir que, con esta legislación, la intensidad del gravamen puede ser eludida de manera relativamente sencilla por las grandes fortunas, frente a los patrimonios medios, que no tendrían a su alcance estas oportunidades de optimización fiscal<sup>77</sup>. Esta desigualdad

---

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>74</sup> Vid. Consultas de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2000 y de 28 de febrero de 2007, citadas por CALVO VÉRGEZ, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 22/2007.

La misma línea siguen las Consultas Vinculantes de 24 de marzo de 2006 y de 30 de julio de 2007 (V490-06 y V1682-07), de la Dirección General de Tributos.

<sup>75</sup> Dice el art. 4.Ocho.Dos.2º de la Ley 19/1991: “No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas”. Vid. Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos de 24 de marzo de 2006 y de 30 de julio de 2007 (V490-06 y V1682-07).

<sup>76</sup> Como señala CALVO VÉRGEZ, aunque el Real Decreto 1704/1999, que desarrolla la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio, indica que “en ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva”, ello no impide (máxime cuando la prohibición que se acaba de transcribir tiene rango reglamentario) que dichas participaciones “no puedan, en determinados supuestos, considerarse afectas a la actividad desarrollada por la entidad a través de la cual se poseen dichas participaciones”. Que es lo que sucede cuando se han adquirido con cargo a beneficios no distribuidos del año corriente y los diez anteriores, como se indica en el texto. Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan, *cit.*

<sup>77</sup> Según las estadísticas de la AEAT, en 2007 el volumen de acciones (tanto las negociadas como las no negociadas) que se declararon en el Impuesto sobre el Patrimonio en la C. A. de Madrid alcanzó los 145.884.764.178 euros, es decir, el 76 por 100 del patrimonio total declarado en esa C.A. (que fue de 191.825.434.695 euros). De estas acciones, quedaron cubiertas por la exención de la que hablamos un total de 52.594.890.086 euros, es decir, el 36 por 100 de las acciones totales declaradas. Para hacernos una idea del impacto de esta exención, hay que resaltar que estos 52.594.890.086 euros en acciones que quedaron exentos tenían un valor muy superior a los inmuebles totales declarados por los contribuyentes madrileños, que en el caso de los inmuebles urbanos “sólo” ascendieron a 33.678.966.877 euros..

de trato fue, por tanto, una de las razones que motivaron la supresión fáctica del gravamen. En cualquier caso, un sector doctrinal se mostró favorable a la citada supresión, abundando en el argumento de las desigualdades y asimetrías que generaba el Impuesto, tal y como estaba configurado, en el tratamiento fiscal de los contribuyentes, en función de la composición de su patrimonio<sup>78</sup>.

### 3.2. Los impuestos patrimoniales y el nuevo contexto de crisis actual

#### 3.2.1. Razones de equidad a favor de los impuestos patrimoniales, hoy

La crisis económica, y el nuevo contexto internacional, en el que la autonomía tributaria del Estado español –y de las CCAA– se encuentra limitada por las recomendaciones del Consejo de la Unión Europea, en el marco del Semestre Europeo y del procedimiento por déficit excesivo, podríán sugerir un replanteamiento de estos impuestos en nuestro país.

Como se ha expuesto más arriba, renunciar a la recaudación que estos tributos pueden proporcionar, plantea un problema ético, pues, como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, las reformas tributarias implantadas por el gobierno desde 2012 tienden a situar el mayor esfuerzo fiscal sobre las rentas del trabajo. Si se desea cumplir el mandato del artículo 31.1 de nuestra Constitución, y que el sistema tributario, más que nunca en momentos como éste, sea verdaderamente justo, ese esfuerzo que se está solicitando a los asalariados debería ser compensado con una mayor aportación desde quienes se encuentran mejor dotados económicamente. Como se ha tratado de demostrar en la primera parte de este trabajo, frente al sobre-esfuerzo que se está exigiendo a los rendimientos del trabajo, la tributación del capital y de sus rentas apenas se ha modificado. Esto plantea un problema de equidad, pues el patrimonio (riqueza), es un índice de capacidad de pago directo, que por sí mismo, como ha resaltado la doctrina clásica de la Hacienda, revela una capacidad económica distinta y adicional a la manifestada por la obtención de renta<sup>79</sup>. Y, por otro lado, el gravamen

<sup>78</sup> Por ejemplo, FALCÓN y TELLA se mostraba favorable a la supresión porque “aparte de los tipos de gravamen resultan demasiados elevados en la situación actual, su configuración no es compatible con la Constitución, entre otras cosas porque discrimina a los contribuyentes en función de la composición de su patrimonio, ya que mientras determinados bienes se gravan por su valor de cotización o de mercado, en otros se aplican criterios a tanto alzado (el valor catastral, por ejemplo), inferiores a los valores de mercado”. FALCÓN y TELLA, Ramón, “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”, en *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 10/2008. La misma idea la reitera este autor en *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18/2011 parte Editorial.

También señala, como argumento a favor de la eliminación del gravamen, la desigualdad de tratamiento fiscal entre contribuyentes, ENCISO DE YZAGIRRE, Vicente, en “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, *Documentos de Trabajo*, núm. 12/2009, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, pp. 35-36.

<sup>79</sup> Comisión MEADE, *Estructura y reforma de la imposición directa*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 119. En contra de esta idea, por entender que se trata de una capacidad económica eventual, y no real, ENCISO DE YZAGIRRE, *op cit*, p. 9.

del patrimonio personal podría contribuir a aumentar la progresividad del sistema, incrementando los tipos efectivos de gravamen de determinadas rentas del capital<sup>80</sup>.

Finalmente, conviene no olvidar que durante las décadas finales del siglo XX, y primera del siglo XXI, las reformas fiscales se han caracterizado por reducir los impuestos directos, especialmente los impuestos patrimoniales, demasiado “visibles” y poco populares de cara al electorado. Esta pérdida de recaudación –recaudación que, por otro lado, resultaba imprescindible para mantener el gasto social- se sustituyó, para equilibrar el presupuesto, con la emisión de deuda pública. Y este excesivo endeudamiento público ha constituido una de las causas de la grave crisis económica y presupuestaria actual, que ha obligado a reducir sustancialmente el gasto social. Este hecho refuerza aún más la necesidad de recuperar esos impuestos patrimoniales, si no se quiere agravar la situación de desventaja en la que una política fiscal inadecuada ha dejado a los ciudadanos más vulnerables económicamente<sup>81</sup>.

De este problema de justicia tributaria parece que están empezando a ser conscientes los gobiernos del Estado y de algunas CCAA. Precisamente estas consideraciones hicieron que el Estado “reimplantara” el gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio menos de tres años después de su supresión. En efecto, mediante el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, se suprime la bonificación del 100 por 100 en la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, y se restablece la obligación de presentar declaración por este Impuesto<sup>82</sup>.

Según el Preámbulo del Real Decreto-Ley 13/2011 “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. En la configuración de estas medidas, que complementan otras ya adoptadas, *resulta esencial la aplicación del principio de equidad para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica*. Así, 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*

<sup>80</sup> Vid. la demostración empírica en DE PABLOS ESCOBAR, Laura, *La imposición personal sobre la riqueza: incidencia y carga efectiva*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 4 y ss.

En contra de esta idea, por entender que se vulnera la neutralidad y que se corre el riesgo de incurrir en confiscatoriedad, ENCISO DE YZAGUIRRE, *op cit*, pp. 31 y 39.

<sup>81</sup> Son varios los trabajos en los que se comenta el recurso a la deuda pública, como alternativa a los impuestos directos y progresivos, y su relación con la crisis presupuestaria actual. Vid. RODRÍGUEZ ORTIZ, Francisco, “Crisis de la deuda y nueva gobernanza económica: una alternativa conservadora al gobierno económico europeo”, *Revista de Economía Mundial*, núm. 31, 2013, p. 236; NAVARRO FAURE, Amparo, “El Gobierno económico de la Unión Europea y los principios de justicia del gasto público en una hacienda plural”, *Crónica Presupuestaria* núm. 1, 2013, p. 125.

<sup>82</sup> Para una postura crítica con este restablecimiento, así como con el vehículo normativo adoptado (el Real Decreto-Ley, en lugar de una Ley formal), véase FALCÓN y TELLA, Ramón, “La ‘recuperación’ del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 18/2011, parte Editorial.

más tienen contribuyan en mayor medida a la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España” (subrayado nuestro).

Se introdujeron como novedades la ampliación del mínimo exento de tributación, que se elevó a los 700.000 euros, cantidad a la que podría sumarse el umbral exento de la vivienda habitual, que pasaba a 300.000 euros<sup>83</sup>. El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, que el Real Decreto-Ley 13/2011, preveía inicialmente solo para los ejercicios 2011 y 2012, fue prorrogado también para 2013 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre y se prorrogará también para 2014, según el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 (art. 70, BOCG de 2 de octubre de 2013).

No obstante, este restablecimiento transitorio del Impuesto sobre el Patrimonio, plantea dos problemas importantes. El primero es el de las competencias normativas de las CCAA, que según la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se extienden al mínimo exento, el tipo o tarifa y las deducciones y bonificaciones en la cuota. Haciendo uso de estas competencias, hay CCAA que se han negado a reimplantar el Impuesto sobre el Patrimonio en sus territorios, regulando una bonificación autonómica del 100 por 100 en la cuota del Impuesto, de manera que la medida estatal queda sin efecto en estas partes de nuestro país.

Es el caso de la CA de Illes Balears<sup>84</sup>, de Madrid<sup>85</sup> y de la Comunidad Valenciana, aunque en esta última Comunidad la supresión del Impuesto se ha limitado

<sup>83</sup> A pesar de que, sorprendentemente, hay quien opina que un millón de euros no es ser rico (“Cualquiera que esté en la realidad de la vida económica sabe que los titulares de un patrimonio de un millón de euros son las clases medias”, CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>, “Los llamados impuestos sobre los ricos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, abril-junio 2012, p. 38), hay que tener en cuenta los datos objetivos de la realidad española, y es que, según la Encuesta Financiera de las Familias de 2008 la riqueza media de los hogares españoles era de 285.800 euros. *Vid.* Consejo Económico y Social, Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta*, *cit.*, pp. 72 y 73 (cuadro núm. 12).

<sup>84</sup> Ley 3/2012, de 30 de abril, de medidas tributarias urgentes, cuyo art. 5 reza “Se establece una bonificación autonómica del cien por cien a favor de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residan habitualmente en las Illes Balears”. Según el Preámbulo de la Ley “Con el fin de paliar los efectos de la crisis económica sobre la hacienda pública de la comunidad autónoma de las Illes Balears, es necesario, paralelamente a los recortes en el gasto público, aumentar, en la medida que lo permita la capacidad normativa en materia tributaria de la comunidad autónoma de las Illes Balears, los ingresos por la vía indirecta de reactivar la actividad económica introduciendo diversas modificaciones en la normativa tributaria balear, básicamente mediante beneficios fiscales a las actividades empresariales favorecedoras de la inversión y del mantenimiento o el incremento del empleo”. Es decir, que esta CA renuncia al gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio por la vía “indirecta” de crear inversión y empleo.

Resulta inevitable preguntarse si el legislador balear ha leído el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, que declara exoneradas de gravamen las empresas tanto individuales como societarias de las que sea titular una persona física y su familia más cercana, y que convierten en redundante la bonificación del 100% que se introduce con esta justificación. Si lo que se pretende es, como dice el Preámbulo, “reactivar la actividad económica”, y no otra cosa.

<sup>85</sup> Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, cuyo artículo 20, en materia de Impuesto sobre el Patrimonio, reza “Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si esta es positiva”.

al ejercicio 2011<sup>86</sup>. En el caso concreto de la CA de Madrid, donde, en el último ejercicio en que el Impuesto sobre el Patrimonio estuvo en vigor (2007), se recaudaron por este Impuesto un total de 634.394.471 euros, se ha preferido renunciar a estos ingresos, a cambio de rebajar gastos como los que describe el Plan Económico Financiero 2012-2014 de la citada Comunidad Autónoma<sup>87</sup>.

El segundo de los problemas que plantea este restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, es que no se ha modificado la redacción del art. 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, cuyos problemas de equidad se han planteado más arriba. Mientras se mantenga la redacción vigente para esta exención –que facilita el acceso a la misma de grandes *holdings* familiares, incluidas, bajo ciertos requisitos, las sociedades pasivas- la efectividad del gravamen, para coadyuvar a una mayor contribución por parte de quien más tiene, es realmente limitada. Y esto es lo que a su vez seguirá generando discriminaciones entre contribuyentes, en función de la composición de su patrimonio, de modo que patrimonios con idéntica cuantía pero distinta composición (inmuebles, por ejemplo, en un caso, y acciones en sociedades familiares, en otro caso), tributarán de manera ciertamente desigual, con la consiguiente vulneración del principio de igualdad tributaria.

En lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también son ya algunas las CCAA de régimen común las que han restablecido el gravamen ante el rigor de los ajustes presupuestarios, y la falta de equidad en el reparto de los costes de la crisis económica. Así, en la C. A. de Valencia, se acaba de aprobar el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del *Consell*, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la *Comunitat Valenciana*, así como otras medidas en materia de ordenación del juego. Según su Preámbulo, “los principales objetivos de las medidas fiscales incluidas en el presente Decreto Ley, son, por un lado, que, en el actual contexto de crisis económica y déficit público en nuestra *Comunitat*, contribuyan más los que más tienen”. Y, en ese sentido, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se reduce la bonificación del 99 por 100, que estaba vigente para las

<sup>86</sup> En esta CA se introdujo, con efectos para el ejercicio 2011, una bonificación del 100 por 100 en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio (Disposición Adicional Décima de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre). No obstante, el art. 64 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la *Generalitat*, “en el marco del Plan económico financiero de reequilibrio presupuestario de la *Comunitat Valenciana* 2012-2014, y con la finalidad de que, en la actual coyuntura económica, contribuyan más los que más tienen”. Lo cual resulta coherente con el resto del contenido de esta Ley valenciana 10/2012, que prevé un aumento de las tasas por servicios académicos y sanitarios.

<sup>87</sup> Entre otras partidas se reducen en 26 millones de euros las becas destinadas a libros y comedores escolares. *Vid.* Plan Económico Financiero 2012-2014 de la CA de Madrid, p. 59. [http://www.madrid.org/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-disposition&blobheadername2=cadena&blobheadervalue1=filename%3D20120504ComunidadMadridPEF4\\_5\\_12con+adendapublicado.pdf&blobheadervalue2=language%3Des%26site%3DInversor&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1352807225742&ssbinary=true](http://www.madrid.org/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-disposition&blobheadername2=cadena&blobheadervalue1=filename%3D20120504ComunidadMadridPEF4_5_12con+adendapublicado.pdf&blobheadervalue2=language%3Des%26site%3DInversor&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1352807225742&ssbinary=true).

adquisiciones *mortis causa* recibidas por cónyuges, ascendientes y descendientes, hasta alcanzar el 75 por 100, y se establece un mínimo exento de 100.000 euros para estos mismos parientes.

Y en la C. A. de Murcia, la reciente Ley 6/2013, de 8 de julio, de medidas en materia tributaria del sector público, de política social y otras medidas administrativas modifica el régimen de deducciones existente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eliminando la deducción para sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto (es decir, cónyuges, ascendientes y descendientes de veintiún o más años), aunque se mantiene la deducción del 99 por 100 aplicable a los sujetos pasivos incluidos en el grupo I, esto es, descendientes y adoptados menores de veintiún años.

### 3.2.2. *Los argumentos tradicionalmente esgrimidos en contra de los impuestos patrimoniales no son válidos en este nuevo contexto*

Junto a las razones de equidad ya expuestas, otras consideraciones que se pueden alegar a favor del restablecimiento de los impuestos patrimoniales descansan sobre el hecho de que algunos de los argumentos tradicionalmente esgrimidos en su contra, expuestos en el sub-epígrafe 2.1.1., se han revelado como inexactos. Así, una de las razones de la decadencia de los impuestos patrimoniales ha sido el auge de las ideas neoliberales que abogaban por otorgar prioridad a la neutralidad impositiva, frente a las consideraciones de equidad. Desde este punto de vista, los impuestos patrimoniales serían malos porque crean importantes distorsiones en el comportamiento económico, desincentivando el ahorro y la inversión y, en consecuencia, lastrando el crecimiento económico. Según esta línea de pensamiento, “gravar las ganancias de la inversión en capital a tipos semejantes a los de otras rentas reduce los incentivos a arriesgar el capital, y limita el crecimiento económico”<sup>88</sup>.

No obstante la recesión económica que atravesamos sugiere revisar esta idea, pues, aun suponiendo que los impuestos patrimoniales tuvieran efectos desincentivadores del ahorro<sup>89</sup>, hay que analizar qué tipo de ahorro es deseable in-

<sup>88</sup> PRIZER, Charles J., “Risk deserves reward”, *New York Times*, 13 de marzo de 1997, citado por ROSEN, Harvey S., *Hacienda Pública*, *op cit*, p. 339.

<sup>89</sup> No se ha logrado demostrar la certeza de esa afirmación. Los estudios empíricos muestran que los efectos desincentivadores dependen de la motivación del titular del patrimonio para ahorrar, y éste es un factor extremadamente subjetivo, por lo que no se puede afirmar taxativamente que siempre vaya a ocurrir un efecto contrario al ahorro. Por el contrario, la existencia del impuesto puede estimular a aumentar aún más el ahorro, con el fin de que ese mayor ahorro compense el efecto económico del impuesto.

Es más, en el caso del impuesto sobre las herencias, si en un individuo el único incentivo para acumular capital es garantizarse el mismo poder adquisitivo y de consumo durante toda su vida, y no tiene intención de acumular capital para dejarlo a su muerte a alguien (vgr. porque no tiene ni hijos ni cónyuges que se puedan beneficiar de su herencia, o porque los tiene pero no desea dejarles herencia alguna),



centivar socialmente hablando. Porque lo que la crisis ha podido demostrar es que las exenciones fiscales en los impuestos patrimoniales, y los tipos de gravamen más favorables –frente a los de las otras rentas- de las rentas el ahorro, lo que han incentivado es un ahorro mediante el recurso al endeudamiento. Como han señalado representantes de la doctrina económica, “la causa fundamental de los desequilibrios actuales del sector público se halla en la tendencia al sobre-endeudamiento de los agentes privados”, y no en la supuesta indisciplina presupuestaria<sup>90</sup>.

En segundo lugar, otra característica de la “acumulación de capital” que se ha producido en España en los últimos años, ha sido que su origen no ha estado en la acumulación de rentas del trabajo no consumidas, sino en la revalorización ficticia de los activos, principalmente activos inmobiliarios. Así, según el Consejo Económico y Social, “los años de bonanza económica en España se han visto acompañados de un fuerte aumento de la riqueza que no ha venido dado sino por la revalorización de los activos financieros y reales, especialmente la vivienda. La disociación entre la evolución de la renta y la riqueza durante los años de prosperidad da muestra de la naturaleza en gran medida ficticia de la misma, que no obstante incide sobre las decisiones de consumo y endeudamiento de los hogares<sup>91</sup>. Este hecho desactiva uno de los argumentos tradicionales en contra de los impuestos patrimoniales, que es la idea de que estos tributos implican una doble imposición injusta: primero en el momento de obtención de la renta, que es gravada en el IRPF, y luego en un segundo momento cuando es acumulada, en forma de aho-

---

entonces un impuesto sobre herencias del 100 por 100 sería totalmente neutral y no tendría efecto alguno sobre la tasa de ahorro del hipotético individuo. Sobre eficiencia e imposición patrimonial, véase CREMER, Helmuth, *Commentary*, en “Taxation of Wealth and Wealth Transfers”, en *Mirrlees Review. Vol. I. Dimensions of Tax Design*, Londres: Oxford University Press, 2011, pp. 819 y ss.

Por último, hay estudios empíricos, los basados en la hipótesis o modelo del ciclo vital, que muestran cómo los impuestos sobre las rentas del capital tienen pocos o ningún efecto sobre el ahorro (AUERBACH, A., “Tax Reform, Capital Allocation, Efficiency and Growth” 1997, citado por ROSEN, Harvey S., *Hacienda Pública*, op cit., p. 385).

<sup>90</sup> Para lo cual se basan en hechos como el siguiente: “Desde 1999 hasta 2007, cuando estalló la crisis financiera, las familias de la eurozona aumentaron su grado de endeudamiento desde alrededor del 50% del PIB hasta el 70%. El crecimiento de la deuda bancaria en la eurozona fue aún más espectacular, y llegó a superar el 250% del PIB en 2007. Lo que se oculta tras los problemas de deuda en la eurozona es la acumulación insostenible de deuda en los sectores económicos de muchos países de la eurozona”. RODRÍGUEZ ORTIZ, Francisco, “Crisis de la deuda y nueva gobernanza económica: una alternativa conservadora al gobierno económico europeo”, *Revista de Economía Mundial*, núm. 31, 2013, pp. 232-233.

En el caso de España, este endeudamiento de las familias ha sido descrito por el Consejo Económico y Social en su último Informe: “en 2002, coincide con el año en que por primera vez el gasto en consumo e inversión de las familias fue superior a la renta bruta disponible, por lo que la necesidad de inversión de las mismas se ha cubierto recurriendo a diferentes modalidades de crédito. El porcentaje de familias con algún tipo de deuda ha ido creciendo desde entonces, cuando se situaba en el 43,6 por 100, hasta un 50 por 100 en 2008”. Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad... op cit*, p. 74.

<sup>91</sup> Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad... op cit*, p. 70.

rro, y sufre el gravamen patrimonial. Pues bien, si es cierto que gran parte de la riqueza –especialmente la inmobiliaria- existente en España se ha revalorizado no por efecto de una acumulación de rentas del trabajo, sino como consecuencia de la famosa “burbuja”, entonces los impuestos patrimoniales no están gravando el producto del esfuerzo y de una abstención del consumo, sino una revalorización, que, de no gravarse en estos tributos escaparía a otra forma de contribución<sup>92</sup>.

Finalmente, el argumento clásico de que los impuestos patrimoniales ahuyentan el capital e impiden a España competir en un contexto internacional fiscalmente competitivo, hay que replantearlo también a la luz del nuevo contexto en el que nos encontramos. Cuando hablamos de “huida” nos podemos estar refiriendo a dos cosas muy distintas. Una es el fraude y la evasión fiscal internacional. Alude a que los individuos muy ricos residentes en algún Estado de la UE pueden decidir, manteniendo su residencia (en España o en Francia, por ejemplo) invertir su capital en otros Estados sin impuestos patrimoniales. Pero, lógicamente, si el individuo mantiene su residencia en España seguirá estando bajo la soberanía fiscal española, por mucho que localice sus inversiones en el extranjero, salvo que localice sus activos con opacidad, opacidad originada o porque el Estado de destino de la inversión no comparte información con España o porque simplemente no los declare. Pues bien, estos comportamientos son precisamente los que están persiguiendo de manera cada vez más estricta las instituciones comunitarias. Concretamente, varias iniciativas recientes de la Comisión Europea dirigen sus esfuerzos a reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional<sup>93</sup>. Como indica la Comisión, “en tiempos de dificultades económicas, no resulta equitativo que los contribuyentes honestos deban realizar mayor esfuerzo para compensar lo que dejan de ingresar los defraudadores”<sup>94</sup>.

En esta línea, se puede situar la nueva obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero instaurada en nuestro ordenamiento tras la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude<sup>95</sup>.

<sup>92</sup> Cfr. WEALE, Martin. *Commentary*, en “Taxation of Wealth and Wealth Transfers”, en *Mirrlees Review. Vol. I. Dimensions of Tax Design*, Londres: Oxford University Press, 2011, p. 834. Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>, “Los llamados impuestos sobre los ricos”, *cit.*, p. 37: “el patrimonio ya constituido procede de la renta no gastada y ahorrada, gravada ya generosamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

<sup>93</sup> *Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países*. COM (2012) 351 final, de 27 de junio de 2012.

<sup>94</sup> *Ibid.*, p. 2. Véase también la *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva* (2012/772/UE), DOUE de 12.12.2012.

<sup>95</sup> El desarrollo reglamentario de esta nueva obligación de información ha sido introducido por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

Por tanto, en este sentido los impuestos patrimoniales no son distintos de otros impuestos, que también están sometidos a ese riesgo de evasión, contra el cual las instituciones públicas tienen mecanismos legales.

La otra cara de la “huida” de capitales son los movimientos migratorios ocasionados por motivos claramente fiscales. Se trataría, en el supuesto del impuesto sobre las herencias, de la creación de “cementeros fiscales”: países o territorios donde se domicilian los muy ricos en los últimos años de vida con el fin último de que sus herederos no deban pagar impuesto alguno por heredar. Pensemos en el famoso caso del actor Gerard Depardieu, y su migración de Francia a Bélgica, relativamente reciente<sup>96</sup>. Aquí sí estamos ya claramente en el terreno de la competencia fiscal entre jurisdicciones. La cuestión es: ¿dejan los ricos de residir en sus países de origen por motivos exclusivamente fiscales? ¿determina realmente la fiscalidad patrimonial movimientos migratorios? Hay estudios empíricos que han demostrado que la respuesta es negativa y que, en cualquier caso, los movimientos migratorios por motivos fiscales se deben, no a estos tributos, sino a la elevación de tipos de gravamen en los impuestos personales sobre la renta<sup>97</sup>.

No obstante, también los pasos de la Comisión Europea se dirigen a poner coto a este tipo de prácticas, al menos dentro del ámbito de la Unión Europea. Así, el 6 de diciembre de 2012, la Comisión presentó el Plan de Acción para lograr una respuesta más efectiva de la UE hacia el fraude y la evasión fiscal. Incluía un paquete de medidas, entre las cuales, “Se prevé mejorar el trabajo dentro de la UE sobre competencia fiscal perniciosa: se urge a los Estados miembros a reactivar el trabajo del *Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas* y, a estos efectos, la Comisión recomienda que se amplíe su ámbito de aplicación para incluir regímenes fiscales especiales para individuos ricos”<sup>98</sup>. Esta, de momento, tímida (al articularse mediante un instrumento de *Soft Law*) apelación de la Comisión hacia una coordinación en materia de imposición directa sobre los ciudadanos más dotados económicamente, podría, hasta cierto punto, alejar el fantasma de la huida de capitales como argumento contrario a estos tributos.

<sup>96</sup> Gérard Depardieu huye a Bélgica. El actor se suma a la lista de artistas como Alain Delon, Emmanuelle Béart y Johnny Hallyday que dejan Francia por sus altos impuestos.

[http://elpais.com/elpais/2012/12/10/gente/1355144960\\_454193.html](http://elpais.com/elpais/2012/12/10/gente/1355144960_454193.html)

<sup>97</sup> Se trata de un estudio llevado a cabo en Suiza, en relación con la competencia fiscal entre cantones por rebajar el impuesto sobre las herencias. Las conclusiones de este estudio dicen: “However, we find these cuts to have had no discernible impact on migration patterns of elderly taxpayers overall, possibly a small impact on residential choices by the wealthiest elderly, and unambiguously negative implications for inheritance tax revenues. The alleged forces of tax competition do not in fact seem to have been at work”. BRULHART, Marius, PARCHET, Raphael, *Alleged Tax Competition: The Mysterious Death of Inheritance Taxes in Switzerland*, Lausana: Universidad de Lausana, 2010, p. 14.

<sup>98</sup> [http://ec.europa.eu/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm).

#### 4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA

El endurecimiento de los mecanismos de supervisión de la disciplina presupuestaria vigentes en el ordenamiento de la Unión Europea, así como el procedimiento por déficit excesivo iniciado contra España desde 2009, han limitado la autonomía del Estado español en las políticas de ingreso y gasto público. El Estado se enfrenta con la posible imposición de severas sanciones, si las instituciones de la UE –principalmente, Comisión Europea y Consejo- consideran que no está adoptando medidas efectivas para reconducir el déficit. Es por ello que el afán por equilibrar los presupuestos públicos se ha convertido para el gobierno en una prioridad a la hora de legislar, frente a otras consideraciones como la equidad.

Este hecho ha servido al Ejecutivo para fundamentar importantes reformas tributarias que han desembocado en un escenario de potencial reparto inequitativo de los costes del equilibrio presupuestario, afectando estos costes de manera más intensa a los sectores sociales de menor capacidad económica, señaladamente las rentas del trabajo frente a los ciudadanos mejor dotados económicamente. Además, la tributación del ahorro –tanto de las rentas derivadas del mismo como de la misma titularidad del capital- se ha reforzado de manera menos intensa que la de otras manifestaciones de capacidad económica.

La potencial regresividad de las reformas tributarias introducidas en España desde finales de 2011 pueden acentuar aún más la desigualdad en la distribución de la renta, que con ocasión de la crisis se ha disparado, situando a España como el país de la UE en el que más está creciendo la desigualdad. El crecimiento de la desigualdad puede traer, entre otras consecuencias indeseables, un retroceso en la igualdad de oportunidades, pilar básico del Estado social consagrado por nuestra Constitución.

Ante esta situación, razones de equidad sugieren la conveniencia de restablecer, con modificaciones, los impuestos patrimoniales en nuestro país. Estos impuestos, por sus rasgos (carácter directo y naturaleza progresiva), y por recaer sobre índices de capacidad económica que no han sido apenas afectados por las últimas reformas tributarias, pueden compensar la falta de equidad que, hasta estos momentos está teniendo el reparto de los costes económicos de la crisis presupuestaria. Esta idea se refuerza por el hecho de que los argumentos tradicionalmente esgrimidos en contra de estos tributos, y que han llevado a su supresión fáctica en nuestro país, han quedado en entredicho con ocasión de la actual recesión.

Concretamente para el caso de España, se sugieren las siguientes reformas en relación con los impuestos patrimoniales:

- a) *Impuesto sobre el Patrimonio*. Mantenimiento transitorio mientras las restricciones presupuestarias no permitan incrementar el gasto social. Es decir, hasta que España haya alcanzado el equilibrio presupuestario necesario, según

la última reforma del PEC, para poder elevar sus niveles de gasto por encima de la tasa de crecimiento prevista a medio plazo. Solo entonces se habrá estabilizado la financiación de servicios públicos esenciales y, en consecuencia, se habrá podido derogar el Gravamen Complementario del IRPF y el incremento transitorio del IBI, los cuales, como se ha indicado más arriba, tienden a intensificar el esfuerzo fiscal sobre los asalariados medios. Una vez alcanzado ese punto de suficiencia financiera, podría, desde mi punto de vista, derogarse formalmente el Impuesto sobre el Patrimonio y ser sustituido, en caso de que se considere necesario aumentar la contribución de los mejor situados, por un recargo en el IBI para inmuebles de muy elevado valor ( por ejemplo, por encima del millón de euros)<sup>99</sup>.

Sí resultaría recomendable, para mantener la vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio mientras dure la crisis presupuestaria, modificar la actual redacción de la exención prevista en el art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 para la empresa familiar societaria. Como se ha explicado más arriba, no solo causa situaciones injustas contrarias a la equidad horizontal, al discriminar a favor de ciertas materializaciones del ahorro frente a otras no incentivadas (cuentas bancarias, fondos de inversión, inmuebles no residenciales...), sino que constituyen una poderosa herramienta de planificación fiscal que permite la elusión del gravamen por parte de los grandes patrimonios.

- b) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Sería precisa una profunda revisión de este tributo con vistas a su mantenimiento –y reforzamiento- en el sistema como parte de una política integral centrada en la igualdad

<sup>99</sup> Las razones por las que personalmente no abogo por el mantenimiento indefinido de este tributo en nuestro sistema se deben a mi preferencia por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para desempeñar el papel de impuesto progresivo sobre la riqueza. El mantenimiento simultáneo de ambos tributos sí podría llevar a situaciones desaconsejables desde el punto de vista de la no confiscatoriedad y la armonización con los países de nuestro entorno.

El Impuesto sobre el Patrimonio se expandió en los años cincuenta y sesenta del siglo pasado como instrumento para reducir la concentración de la riqueza personal, por entender que una excesiva concentración podría poner en peligro el juego democrático. Sin embargo, resulta más adecuado en los tiempos actuales un impuesto patrimonial que se centre más en la igualdad de elevación, o igualdad de oportunidades, redistribuyendo la riqueza que no se ha ganado con esfuerzo que es lo que se logra con el impuesto hereditario. (vid. ALSTOTT, Anne L., “Equal Opportunity and Inheritance Taxation”, *Harvard Law Review*, Vol. 121: 469, 2007, pp. 477 y 500).

Se comparte, por ello, la opinión del Profesor CAZORLA PRIETO, quien se manifiesta en contra del Impuesto sobre el Patrimonio pero a favor del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: “así como el Impuesto sobre el Patrimonio siempre me ha parecido una afrenta al principio de capacidad económica y a la no confiscatoriedad, la supresión o extremada reducción de la imposición sobre incrementos de patrimonio gratuitos, ya sean mortis causa o inter vivos, me parece que vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución. ¿Por qué? Porque deja prácticamente al margen de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a un incremento de capacidad económica sobrevenida que, en sede de quien la recibe, o sea, del sujeto pasivo, no ha tributado previamente”. L. M<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, “Los llamados impuestos sobre los ricos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 154, abril-junio 2012, p. 41.

de oportunidades, tan dañada con el crecimiento de las desigualdades que se han documentado en este trabajo. Esta forma de imposición patrimonial sería, además, respetuosa con valores propios del liberalismo, como el esfuerzo y el mérito. De manera que sólo se gravaría la riqueza que una persona obtiene no como consecuencia de su trabajo o éxito empresarial, sino la que es fruto de una circunstancia azarosa, como el origen familiar.

El principal problema que presenta hoy este tributo es la cesión de las competencias normativas a las CCAA de régimen común, lo cual no solo tiene efectos perversos en cuanto a la igualdad territorial, sino que dificulta su supervivencia. Voces más autorizadas, a las que me uno, sugieren como una de las posibles soluciones a este problema el establecimiento de una imposición estatal mínima, a modo de mínimo común aplicable a todo el territorio de régimen financiero común, “de forma que sea el Estado el que recaude el tributo allí donde sea suprimido”<sup>100</sup>.

Si se establece este impuesto mínimo a nivel estatal, lo deseable sería vincularlo a una política de gasto público directamente relacionada con la igualdad de oportunidades, preferiblemente política educativa y, más concretamente, a la creación de un fondo de becas<sup>101</sup>.

Este no es lugar donde extenderse acerca de cuál sería la estructura adecuada para un impuesto así, pero sí se puede apuntar que el impuesto debería ser progresivo, y que dicha progresividad debería depender tan solo del importe de la adquisición, no del grado de parentesco ni de otros factores como el vigente criterio del patrimonio previo<sup>102</sup>. Se debería articular un mínimo exento objetivo, de carácter vitalicio, de manera que solo quedarán gravadas las adquisiciones gratuitas recibidas a lo largo de la vida que superasen esta cantidad. Esta cantidad exenta debería ser suficiente para cubrir regalos o herencias con valor afectivo –que el tributo no gravaría– pero que no afectaran realmente a las oportunidades reales de comenzar una carrera, pues de otro modo de malograría el objetivo del Impuesto de

<sup>100</sup> LASARTE, J, FACES, F, DURBÁN, S., F. D. ADAME, “Respuestas ante la crisis: posibles medidas fiscales y financieras”, *Estudios Financieros*, núm. 317-318, 2009, p. 23.

<sup>101</sup> Vid. propuestas similares en ALSTOTT, Anne L., “Equal Opportunity and Inheritance Taxation”, *Harvard Law Review*. Vol. 121: 469, 2007, y S. WHITE, Stuart, “What, if anything, is wrong with Inheritance Tax?”, *The Political Quarterly*, Vol. 79, núm. 2, 2008, para quien este sistema consiste en “un modelo de herencia socializada en el que la comunidad toma la riqueza dejada a la muerte de un individuo y la emplea para financiar el pago de una beca en forma de capital para todos en el momento de su nacimiento o de su llegada a la edad adulta”.

<sup>102</sup> En efecto, si se trata de que el impuesto compense desigualdades de partida, especialmente las que tienen su origen en el estatus familiar, el gravamen no debería ser menor para las adquisiciones procedentes de padres y otros ascendientes, que son precisamente las más dañinas para la igualdad de oportunidades. Vid. ALSTOTT, Anne, *op cit*, p. 507.

garantizar que todo ciudadano comenzara su carrera laboral o profesional con un nivel equivalente de oportunidades<sup>103</sup>.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco. “Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el Estado y las Comunidades Autónomas y perspectivas de futuro”, *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 6/2012, BIB 2012\493).
- ALSTOTT, Anne L. “Equal Opportunity and Inheritance Taxation”, *Harvard Law Review*. (Vol. 121, 2007).
- BAR CENDÓN, Antonio. “La reforma constitucional y la gobernanza económica de la Unión Europea”, *Teoría y realidad constitucional*, (núm. 30, 2012).
- BARBERÁN LAHUERTA, Miguel Angel, MELGUIZO GARDE, Marta. “Análisis redistributivo de las reformas autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones”, *Cuadernos de Información Económica*, (núm. 201, 2007).
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002.
- BOADWAY, Robin, CHAMBERLEIN, Emma, EMMERSON, Carl, “Taxation of Wealth and Wealth Transfers”, en *Mirrlees Review. Vol. I. Dimensions of Tax Design*. Londres: Oxford University Press, 2011.
- BRULHART, Marius, PARCHET, Raphael, *Alleged Tax Competition: The Mysterious Death of Inheritance Taxes in Switzerland*. Lausana: Universidad de Lausana, 2010.
- CALVO VERGÉZ, Juan. “La imposición de sanciones por déficit excesivo en el ámbito de la zona euro. El llamado «six-pack»”, en *Aranzadi Doctrinal*, núm. 10/2013 (Comentario).
- “En torno a la pretendida aplicación de la exención de las participaciones en entidades prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio a las procedentes de instituciones de inversión colectiva”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 22/2007.
- CARBÓ VALVERDE, Santiago. “La crisis de la deuda soberana y el sistema financiero europeo”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8/2013 (Estudio).
- CAZORLA PRIETO, Luis María. “Los llamados impuestos sobre los ricos”, *Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 154, abril-junio, 2012).

<sup>103</sup> Se trataría de un modelo similar al propuesto por la COMISIÓN MEADE, en *Estructura y reforma de la imposición directa*, *op cit*, pp. 473-497.

- COMISIÓN MEADE, *Estructura y reforma de la imposición directa*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, *Informe*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1998.
- COMISIÓN PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL. Informe CES 3/2013, *Distribución de la renta en España: desigualdad, cambios estructurales y ciclos*. Madrid: Consejo Económico y Social, 2013.
- DE PABLOS ESCOBAR, Laura, *La imposición personal sobre la riqueza: incidencia y carga efectiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales”, *Hacienda Pública Española, Monografía*, (núm. 10, 2001).
- DÍEZ MORENO, Fernando, *Manual de Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Cívitas, 2012.
- DURÁN CABRÉ, J. M<sup>a</sup>., ESTELLER MORÉ, A., “La imposición sobre la riqueza: ¿una forma de gravamen en caída libre?”, *Revista de Economía* (núm. 4, septiembre, 2010).
- ENCISO DE YZAGIRRE, Vicente, “El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas”, *Documentos de Trabajo*, núm. 12/2009. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- FALCÓN y TELLA, Ramón, “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10/2008.
- FALCÓN y TELLA, Ramón, “La ‘recuperación’ del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 18/2011, parte Editorial.
- GARCÍA ROCA, Javier, “El principio de estabilidad presupuestaria y la consagración constitucional del freno al endeudamiento”, *Crónica Presupuestaria*, núm. 1/2013, pp. 40-93.
- LASARTE, Javier, FACES, Fernando, DURBÁN, Salvador, Francisco D. ADAME, “Respuestas ante la crisis: posibles medidas fiscales y financieras”, *Estudios Financieros* (núms. 317-318, 2009).
- LÓPEZ LÓPEZ, H., CAMPIONE, R., “La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz”, *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad*, (núm. 3, septiembre 2012-febrero 2013).
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2011.



REY PÉREZ, José Luis, *El derecho al trabajo y el ingreso básico*. Madrid: Dykinson, 2007.

RODRÍGUEZ ORTIZ, Francisco. “Crisis de la deuda y nueva gobernanza económica: una alternativa conservadora al gobierno económico europeo”, *Revista de Economía Mundial* (núm. 31, 2013).

ROSEN, Harvey S., *Hacienda Pública*. Madrid: Mac Graw Hill, 2002

WHITE, Stuart, “What, if anything, is wrong with Inheritance Tax?”, *The Political Quarterly* (vol. 79, núm. 2, 2008)