

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 33 (2010-2011), pp. 173-184

O RESTABLECIMENTO DO IMPOSTO SOBRE O PATRIMONIO DAS PERSOAS FISICAS POLO REAL DECRETO-LEI 13/2011

Dra. Ana María PITA GRANDAL
*Catedrática de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo*

1. Introducción.

O Real Decreto-lei 13/2011, de 16 de setembro restableceu o Imposto sobre o Patrimonio con carácter temporal. Como establece na súa parte expositiva, esta decisión vén motivada pola necesidade de asegurar a estabilidade da nosa economía e favorecer a recuperación e o emprego. A través deste restablecemento preténdense reforzar os ingresos públicos cunha maior achega de “quen teñen unha maior capacidade económica”, facéndose así efectivo o principio de equidade.

Non é posible ignorar que é precisamente o candidato socialista ás eleccións do 20 de novembro de 2011 o que solicita ao goberno o restablecemento do imposto a fin de financiar as futuras medidas de incentivo do plan de emprego que pretende impulsar se chega a ser presidente do goberno. O goberno restablece o imposto a través de Real Decreto-lei e o Congreso, o 22 de setembro, convalida nunha sesión de fin de lexislatura.

É evidente que os avatares sufridos polo Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas nos últimos anos pon de manifesto a súa indubidable calidade de instrumento político. Neste senso, debemos recordar que a súa suspensión mediante a Lei 4/2008 fundamentouse na escasa eficacia deste instrumento en relación cos obxectivos para os que foi deseñado: función de carácter censal e de control sobre o Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas; maior eficacia na utilización dos patrimonios, e a obtención dunha maior xustiza redistributiva complementaria da achegada polo Imposto so-

bre a Renda das Persoas Físicas. ¿Significa, entón, que agora si será eficaz para os obxectivos que pretende? Penso que nos atopamos ante unha nova manobra, similar aínda que diferente no fondo, que a que motivou a súa suspensión.

En efecto, entendo que a suspensión foi o resultado dunha importante presión política exercida por parte dalgúns Comunidades autónomas, e o seu restablecemento vén impulsado pola pretensión de utilizar a noción de redistribución da riqueza para a captación de votos.

Pero, para entender todo o proceso é necesario analizar polo menos en liñas xerais o papel desempeñado polo IPPF dende a súa introdución pola Lei de Medidas Urxentes de Reforma Fiscal de 1977, e que entrou en vigor o 1 de xaneiro de 1978. Naquel momento a súa natureza era a de imposto extraordinario, o que marca tamén dalgún xeito o inicio da súa andaina.

Nese senso, o imposto introducido pola LMURF caracterízase esencialmente polo seu obxectivo de control. A España que espertaba á democracia iniciaba a súa andaina introducindo un sistema fiscal novo que debía implantarse con datos censais moi escasos, o que dificultaba notablemente o control e, polo tanto, a xustiza tributaria. Nese contexto a finalidade censal dos elementos patrimoniais que integran o patrimonio das persoas físicas facían do imposto un instrumento indispensable.

Como dixen, tratábase dun imposto de carácter extraordinario pero co transcurso do tempo e a súa permanencia no sistema tributario, esa natureza viuse desvirtuada debido á súa permanencia durante moitos anos no ordenamento. Así se veu a recoñecer pola Lei 19/1991, de 6 de xuño, que o privou da súa natureza de imposto extraordinario.

Por outra banda, na España de 1978 a Constitución estableceu as bases do Estado das Autonomías, ás que o Imposto sobre o Patrimonio remataría vinculado, iniciando así outra etapa da súa andaina, integrándose no sistema de financiamento daquelas.

Para comprender mellor a situación na que nos coloca o recente restablecemento, vou referirme brevemente ás circunstancias da ordenación constitucional do Estado español relacionadas co tema.

2. O Estado e as Comunidades Autónomas na Constitución.

O art. 1 da CE sinala que España é un Estado social e democrático de dereito. A Constitución, art. 2, fundaméntase na indisolubilidad da nación

española, patria común e indivisible de todos os españois, e recoñece e garante o dereito á autonomía das nacionalidades e rexións a solidariedade entre todas elas. A propia Constitución completa o deseño da organización territorial do Estado ao contemplar no seu art. 137 os Municipios, Provincias e as Comunidades Autónomas. Entidades todas que gozan de autonomía para a xestión dos seus intereses, e cuxo poder ten distinto alcance segundo o ente territorial de que se trate. Neste senso, debe mencionarse que o Estado e as CCAA teñen poder lexislativo.

A autonomía financeira das CCAA recoñécese de forma xeral no art. 156.1, segundo o cal gozan de autonomía financeira para o desenvolvemento e execución das súas competencias con arranxo aos principios de coordinación coa facenda estatal e de solidariedade entre todos os españois. Desafortunadamente, a existencia dunha vontade histórica de autogoberno, manifestada polas comunidades integradas dentro do Estado, atopa a súa realización a través da organización territorial do Estado. Neste senso, a autonomía das Comunidades Autónomas supón a existencia de varios poderes políticos dentro do Estado.

A Constitución recoñécelles, nos art. 137 e 156, autonomía para a xestión dos seus respectivos intereses. A autonomía financeira das CCAA concrétase na atribución de competencias normativas e de xestión que fagan posible a articulación do seu propio sistema de ingresos e gastos. Neste senso, a CE habilita o desenvolvemento de políticas propias, mediante un nivel de autonomía administrativa que supón un sistema de xestión pública descentralizada que permite a cada CA a execución de políticas propias, decidindo como e cando exercer as súas competencias dentro dos límites constitucionais e estatutarios. Neste sentido, as CCAA teñen capacidade para establecer as súas decisións políticas, ata diferentes das adoptadas polo Estado.

Como declarou o Tribunal Constitucional, o soporte material da autonomía financeira son os ingresos. É así que a LOFCA configura como principio a suficiencia de recursos que, como tamén dixo o alto Tribunal, “ten un primeiro límite na propia natureza das cousas e non é outro senón as posibilidades reais da estrutura económica do país no seu conxunto” (STS 135/1992). O que nos conduce á reflexión acerca da relación entre autonomía e unidade, particularmente sobre a posible oposición entre ambos os conceptos. Tamén foi o Tribunal Constitucional o que, en sentenza de 2 de febreiro de 1981, declarou que a autonomía alcanza o seu verdadeiro senso dentro da organización unitaria. A autonomía, que determina a atribución de potestades aos distintos entes territoriais, concíbese de forma limitada, á

vez que goza da protección constitucional que impide que o lexislador ordinario a poida limitar de forma inxustificada.

Non cabe dúbida de que a relación entre autonomía e unidade é unha das preocupacións que naturalmente xorden nun momento en que as CCAA do noso Estado e o propio Estado se reformularon o establecemento de novos límites á autonomía. A ese respecto convén recordar que os Estados, en relación co poder financeiro organízanse entre os dous modelos coñecidos como sistema de unión e sistema de separación. No primeiro, o Estado central concentra todas as competencias; no segundo, pola contra, aquelas corresponden aos territorios autónomos fundamentalmente, reservándose o Estado un número mínimo de competencias. Entre ambos extremos atópanse todos os Estados que se organizan territorialmente de forma descentralizada.

O noso país, como se dixo repetidamente, conformou o que se deu en chamar o Estado das Autonomías, fórmula excepcional a medio camiño entre o Estado rexional e o federal sendo o financiamento o elemento crave e que caracteriza esta solución particular. É por iso que calquera movemento político relacionado coa conformación do Estado necesariamente establece o seu núcleo no financiamento. É por iso, dende o meu punto de vista, que cando se fala de autonomía do que realmente se está falando é de financiamento autonómico.

A articulación constitucional deste modelo particular prodúcese a partir dun precepto fundamental: o art. 149.1.14 que atribúe competencia exclusiva ao Estado sobre a “facenda xeral”. De modo que a delimitación deste concepto devén esencial respecto da delimitación do concepto de autonomía.

Acertadamente FERREIRO sinalou que a facenda xeral non se pode identificar coa Facenda do Estado, cinguíndose unicamente a ela, pois a facenda do Estado non é algo illado da facenda dos outros entes públicos recoñecidos no noso ordenamento. Pero, a facenda xeral tampouco pode identificarse con toda a facenda pública posto que se a CE recoñece ao Estado a competencia exclusiva para regular a facenda xeral é porque existe outra facenda non xeral sobre a que o Estado non ten competencia exclusiva. É por iso que conclúe o seu razoamento de xeito lóxico dicindo que a Facenda xeral está constituída pola facenda do Estado e polo fundamental e básico das outras facendas públicas; “tamén da facenda pública autonómica e local cuxo núcleo esencial e primario, aquilo que garante a súa existencia e funcionamento como peza do conxunto que deben formar todas as facen-

das públicas do país, afecta tamén, de modo directo e inmediato, ao interese xeral”¹.

Neste contexto, pódese dicir que o sistema de financiamento en España concibiuse coma un sistema de unión cun bo número de caracteres do sistema de separación, e nese senso con gran liberdade nos gastos aínda que a obtención dos ingresos caracterizouse, nun principio, por notables trazos de centralización. Con todo, moi pronto se formou unha doutrina que relacionando a autonomía financeira coa autonomía política, reivindicou maiores doses de corresponsabilidade fiscal para as Comunidades.

3. A ordenación constitucional do poder financeiro en España.

Como é sabido, o poder financeiro é o conxunto de competencias constitucionais e de potestades administrativas de que gozan os entes públicos territoriais, representativos de intereses primarios, para establecer e xestionar un sistema de ingresos e gastos co que satisfacer os fins e as necesidades públicas.

A ese respecto, débese que ter en conta, aínda que non sexa agora obxecto de análise, que as Comunidades Autónomas son de réxime común e de réxime foral.

Vexamos a articulación do poder financeiro das CCAA en materia de ingresos e de gastos.

En materia de ingresos:

Art. 157.1 CE. Recursos das CCAA: impostos cedidos, recargas sobre impostos estatais e outras participacións nos ingresos do Estado; os seus propios tributos; transferencias do fondo de compensación interterritorial e outras asignacións con cargo aos Orzamentos Xerais do Estado; rendementos procedentes do seu patrimonio e ingresos de Dereito privado; o produto das operacións de crédito.

No sistema de financiamento das CCAA deseñado en 1980 pola LOFCA priman os ingresos procedentes de recursos estatais: tributos cedidos, ingresos procedentes do FCI e participacións nos ingresos do Estado.

Na primeira etapa do proceso de descentralización política e financeira do Estado, a LOFCA de 1980 concibiu os tributos cedidos como unha forma máis de participación nos ingresos do Estado, pero a evolución posterior transformou esta situación inicial.

¹ “El sistema de financiación autonómica de Cataluña: Estatuto y Constitución”, en *Revista catalana de dret públic*, núm. 32, 2006, páxs. 40-41.

O réxime dos tributos cedidos experimenta unha substancial alteración no modelo de financiamento autonómico para o quinquenio 1997-2001, no que se pretende a asunción polas CCAA dun importante nivel de corresponsabilidade fiscal efectiva, que se materializou a través da cesión dunha parte do IRPF e atribuíndo ás CCAA certas competencias normativas en relación cos tributos cedidos, incluídos algúns aspectos do IRPF.

A formalización xurídica do sistema de financiamento 1997-2001 plasouse na modificación dalgúns preceptos da LOFCA, na Lei de Cesión de Tributos do Estado ás CCAA e na Lei de PXE para 1997.

Finalizado o quinquenio 97-2001, o Consello de Política Fiscal e Financieira das CCAA aprobou o 27 de xullo de 2001 un novo sistema de financiamento ampliando o principio de corresponsabilidade fiscal a través da cesión de novos tributos estatais e de atribuír novas competencias normativas nos tributos xa cedidos e dos que de agora en diante poderán ser obxecto de cesión. Este novo modelo de financiamento requiriu unha vez máis a reforma da LOFCA e a aprobación da Lei 21/2001, 27 de decembro, pola que se regulan as medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento. O novo sistema, segundo a exposición de motivos da lei fundaméntanse nos principios de xeneralidade, estabilidade, suficiencia, autonomía, solidariedade, coordinación, participación na AEAT e participación nos TEA.

O réxime xurídico establecido pola CE para as CCAA complétase con normas que limitan o seu poder financeiro.

En primeiro lugar o art. 157.2 prohíbe ás CCAA a adopción de medidas tributarias que supoñan obstáculo para a libre circulación de mercancías ou servizos. Por bens enténdese tanto bens mobles como inmoables, ou actividades e, en fin, toda riqueza susceptible de ser gravada. En atención a este límite unha Comunidade Autónoma non pode beneficiarse do esforzo fiscal imputable a outra.

Por outra banda, o art. 138 prohíbe ás CCAA configurar unha facenda baseada no privilexio. Como dixo FERREIRO, non é fácil precisar que debe entenderse por privilexio. Por esa razón o autor opta por enumerar supostos nos que tal privilexio existe. Nese senso, existe privilexio cando quen habiten no territorio dunha CCAA contribúan en menor medida ca quen habiten noutras zonas do territorio nacional español ao levantamento das cargas xerais do Estado².

² Ob. cit., páx. 43.

No País Vasco e Navarra, a DA 1ª da Constitución, en virtude da cal ampáranse e respectan os dereitos históricos dos territorios forais establece o sistema de concerto ou cota en materia de financiamento autonómico. O Estatuto de autonomía dispón que as relacións tributarias entre o Estado e o País Vasco regularanse mediante o sistema foral tradicional de Concerto Económico. Tamén en Navarra a actividade financeira e tributaria réxese polo sistema tradicional de convenio económico.

Como se sabe é un sistema totalmente distinto ao de réxime común tendo en conta que é a CA a que recada, como tributos concertados, todos os impostos que integran o sistema tributario estatal e a que achega ao Estado parte da recadación efectuada no seu territorio, como contribución ao sostemento das cargas do Estado que non asumiu a Comunidade Autónoma.

En relación coas competencias normativas entendo que na actualidade un e outro sistema, o de réxime común e o dos territorios forais, carecen xa das diferenzas que lles caracterizaban ao comezo do proceso autonómico.

4. O debate en materia de financiamento autonómico e algunhas das súas implicacións.

Como oportunamente sinalou CAYÓN GALIARDO³, logo da reforma do sistema de financiamento establecido pola lei 21/2001, que nacera con clara vocación de permanencia, entre 2003 e 2004 abriuse un debate sobre o financiamento das CCAA. O proceso iniciouse coa reivindicación das axencias tributarias autonómicas, continuou coa cuestión da reforma da Constitución e os Estatutos de Autonomía, para culminar coa pretensión de cambiar o modelo de financiamento autonómico. Cada un destes temas é un complexo armazón entre cuestións de estrita natureza política e cuestións de carácter técnico.

Entre as propostas de solución, moi variadas por certo, atopábase a necesidade de reformar o modelo de financiamento e nalgúns ámbitos autonómicos comezou a perfilarse a idea de achegar o sistema de financiamento das Comunidades de réxime común ao das de réxime foral. Ata se fixeron formulacións que ían máis aló: repartición de materias impositivas como se fai en certos modelos de federalismo fiscal.

A proposta, como tamén puxo de relevo CAYÓN, non está exenta de xustificación tendo en conta que se a maior parte do gasto realízase polas

³ *RTT* núm. 66, 2004.

CCAA, carece de explicación que a titularidade dos recursos permaneza en mans do Estado.

No entanto, a potenciación do principio de autonomía fronte ao de solidariedade ou o de coordinación, pode ser obxecto de severas críticas sen esquecer que os sistemas fiscais das Comunidades Autónomas poden entrar en franca competencia e ofrecer solucións que puidesen ser aproveitadas por algúns contribuíntes para fins contrarios aos límites constitucionais do poder financeiro dos entes territoriais ou, ata, non buscados polas normas autonómicas.

A descentralización política en España pode ser obxecto dunha valoración claramente positiva na medida en que contribuíu á coexistencia de distintas identidades no marco dun Estado unitario. Se en 1980 o proceso autonómico español podíase situar equidistante dos sistemas de unión e de separación, é evidente que nos máis de 30 anos transcorridos profundouse na tendencia cara ao sistema de separación. Actualmente España é un país altamente descentralizado sendo as competencias das Comunidades Autónomas o máximo expoñente desta descentralización. Dende o punto de vista financeiro e tributario en poucos anos produciuse unha importante descentralización do gasto público, cuxa xestión nun grao moi significativo está atribuída aos gobernos autonómicos. E incrementáronse en menor medida as competencias en materia tributaria.

Con todo, o balance non foi de completa satisfacción para todos xa que, como se veu advertindo dende algúns sectores doutriniais e, naturalmente, tamén políticos, a existencia dunha alta descentralización no gasto non impide a existencia de problemas de financiamento no senso de "formas" de financiamento. Non se trata tanto da cantidade de diñeiro que administran as CCAA como da forma en que se financian. E a este respecto asegurouse que se avanzou pouco na descentralización tributaria.

Cabe concluír que o modelo de financiamento de 2001 non significou de ningún xeito o peche do sistema. Porque, e non hai que enganarse a ese respecto, o sistema de financiamento é primeiro de nada unha realidade política, aínda que teña uns contidos técnicos evidentes. Como realidade política é inevitable que reflecta, nalgunha medida, as tensións e os conflitos existentes entre os distintos niveis de goberno. Proba diso foi o proceso de reforma de Estatutos de Autonomía desenvolvido na pasada década, interrompido naturalmente como consecuencia do desconcerto que introduciu a crise económica. Subitamente abandonáronse os procesos de reforma estatutaria e parecen quedar no esquecemento, así como as novas normas financeiras introducidas nalgúns dos novos Estatutos de Autonomía. O pro-

blema agora é o déficit e o financiamento de xeito evidente insuficiente para todas as Comunidades Autónomas.

Convén recordar, no entanto, que no medio dese proceso de reforma de Estatutos que se produciu na segunda metade da pasada década, xurdiron outras cuestións que afectan ao Imposto sobre o Patrimonio. En primeiro lugar, a reivindicación das CCAA de maior renda *per cápita* da posibilidade de aplicar o sistema foral de financiamento a CCAA en réxime común; en segundo lugar, e como consecuencia do anterior, a territorialización de certos tributos. Neste senso, reivindicouse ata a natureza de impostos cedidos para todos os soportados no territorio da Comunidade⁴. Esta pretensión formulada no proceso de reforma do Estatuto catalán decaeu finalmente no texto aprobado, e hai que entendela coma unha manifestación máis da reivindicación do sistema de cota. Finalmente, as medidas normativas adoptadas por algunhas Comunidades Autónomas en relación cos tributos cedidos.

5. Os tributos cedidos. O Imposto sobre o Patrimonio das Persoas Físicas.

A ese respecto hai que recordar que algunhas Comunidades Autónomas abocáronse ao exercicio de competencias normativas en materia de tributos cedidos, en particular, sobre o Imposto sobre Sucesións e Doazóns e Imposto sobre o Patrimonio. Exercicio responsable, en gran medida, da supresión do último dos impostos.

Brevemente, hai que recordar que dende se produciu a cesión dos Impostos sobre Sucesións e Doazóns e sobre o Patrimonio das Persoas Físicas, ao amparo do previsto na Lei Orgánica 8/1980 de Financiamento das Comunidades Autónomas, modificada pola Lei Orgánica 21/2001 pola que se establece o novo sistema de financiamento das CCAA de réxime común e cidades con Estatuto de Autonomía, algúns sectores viñeron reivindicando a exclusión do gravame de certas manifestacións de riqueza, en particular a representada por denominada empresa familiar, o que deu lugar a unha importante exención no IPPF. Tamén o tratamento da empresa familiar e das

⁴ Neste sentido J. PAGÉS, que defende a proposta conxunta de grupos parlamentarios cataláns de 8 de xullo de 2008, na que se identificaban os tributos cedidos con todos e cada un dos impostos soportados en Cataluña, atribuíndose tanto as competencias estatais e europeas como a xestión tributaria (*Financiación autonómica local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña*, Marcial Pons, Madrid, 2007, páxs. 46 e ss.).

participacións en empresas familiares no ISD foi mellorado nalgunhas CCAA, caso de Galicia por exemplo, que elevou a porcentaxe de redución na base imponible do 95% ao 99%.

Con todo, e a pesar do réxime favorable da transmisión lucrativa *inter vivos* e *mortis causa* da empresa familiar no ISD e da exención da que gozaban os bens afectos á actividade empresarial no IPPF, non faltaron voces representativas sobre todo da empresa familiar, reivindicando a supresión de ambos os impostos. Sen dúbida referíronse esas voces á transmisión e tenencia do patrimonio empresarial que non reúne os requisitos para a aplicación dos beneficios fiscais, e á transmisión e tenencia de elementos patrimoniais non afectos a actividades económicas.

6. A supresión do Imposto sobre o Patrimonio e a súa restauración por medio do Real Decreto-lei 13/2011.

No medio da situación de enfrontamento e competencia entre Comunidades Autónomas que exercitaban as súas competencias normativas, batallando pola captación de rendas e capitais, a Lei 4/2008 suprimiu o Imposto sobre o Patrimonio con vixencia dende o 1 de xaneiro de 2008, aínda que tecnicamente articulouse como unha bonificación xeral do cento por cento da cota, sen eliminar o imposto. Suprimiuse tamén a obriga de presentar a declaración correspondente ao imposto.

Debe recordarse, de todos os xeitos, que o Imposto sobre o Patrimonio é un imposto cedido ás Comunidades Autónomas, e a súa restauración supón que estas recuperan as súas competencias normativas e a recadación correspondelles. A este respecto hai que sinalar que antes da súa supresión por medio da Lei 4/2008 só a Comunidade de Madrid introducira unha modificación importante na tarifa: bonificación do 100% sobre a cota do imposto en todos os casos. De modo que a restauración do imposto vaise a producir para todas as Comunidades con excepción da de Madrid, salvo que o Parlamento desta proceda a modificar a normativa autonómica.

É paradoxal que a reimplantación do imposto se fundamente na política de creación de emprego estatal cando os recursos derivados da súa aplicación corresponderán ás CCAA, cuxa política de emprego non ten porqué coincidir coa do goberno central.

O imposto conserva a súa estrutura orixinal xa que se dota de vixencia eliminándose a bonificación estatal. Deste xeito preténdese xustificar, dende o meu punto de vista, un dos problemas que esta medida podería expor: a natureza da norma pola que se restaura o imposto, o Real Decreto-lei. A

este respecto, o Tribunal Constitucional, en Sentenzas 29/1982, 189/2005 e 182/1997, tivo ocasión de pronunciarse en relación coa utilización do Decreto-lei para introducir medidas cuxo obxectivo é reactivar a economía, establecendo o requisito da "eficacia económica inmediata". Este imposto non se ingresaría ata xuño de 2012 polo que entender que se produce esa eficacia inmediata pode supoñer moitas dificultades.

Unha das novidades introducida pola Lei 13/2011 é a obrigaón dos non residentes de nomear unha persoa física ou xurídica con residencia en España para que os represente ante a Administración Tributaria, establecéndose unha sanción para o suposto de incumprimento (art. 6). Esta norma pode expor problemas de compatibilidade co Dereito da Unión Europea xa que se pode entender que se esixe un requisito adicional aos non residentes, o que tería carácter discriminatorio. O Tribunal de Xustiza da Unión Europea, en sentenza de 5 de maio de 2011 condenou a Portugal por establecer unha esixencia similar no seu ordenamento tributario.

Finalmente, e en relación coa capacidade normativa das Comunidades Autónomas é preciso tomar en consideración a nota de prensa que emitiu a Comisión Europea o 16 de febreiro de 2011. Trátase de que o réxime xurídico ao que os non residentes se ven sometidos pode ser discriminatorio ao tributar pola normativa estatal en lugar da autonómica que, en xeral, é máis favorable. Esta situación prodúcese no IPPF así coma no ISD.

