Escuela de Doctorado “Studii Salamantini”
Programa de Doctorado Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social

TESIS DOCTORAL

LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL, SUS FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y MODELOS: ANÁLISIS COMPARADO ESPAÑA/BRASIL

AMALIA DA SILVEIRA GEWEHR PAULSEN

Director Prof. Dr. D. José María Lago Montero
Codirectora Prof.ª Dr.ª D.ª Isabel Gil Rodríguez

Salamanca, España, 2025.

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
Escuela de Doctorado “Studii Salamantini”
Programa de Doctorado Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social
Línea de Investigación La Hacienda Pública en el Estado Social de Derecho

TESIS DOCTORAL

LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL, SUS FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y MODELOS: ANÁLISIS COMPARADO ESPAÑA/BRASIL

AMALIA DA SILVEIRA GEWEHR PAULSEN

Tesis Doctoral presentada para obtener el grado de Doctor por la Universidad de Salamanca, dirigida por el Prof. Dr. D. José María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, y codirigida por la Prof.ª Dr.ª D.ª Isabel Gil Rodríguez, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca.

Documento assinado digitalmente
gov.br
AMALIA DA SILVEIRA GEWEHR PAULSEN
Data: 05/06/2025 17:23:48-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

_____
Amalia da Silveira Gewehr Paulsen

Vº. Bº.

_____
Prof. Dr. D. José María Lago Montero

_____
Prof.ª Dr.ª D.ª Isabel Gil Rodríguez

Salamanca, España, 2025.

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
Escuela de Doctorado “Studii Salamantini”
Programa de Doctorado Administración, Hacienda y Justicia en el Estado Social
Línea de Investigación La Hacienda Pública en el Estado Social de Derecho

TESIS DOCTORAL

LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL, SUS FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y MODELOS: ANÁLISIS COMPARADO ESPAÑA/BRASIL

AMALIA DA SILVEIRA GEWEHR PAULSEN

Tesis Doctoral presentada para obtener el grado de Doctor por la Universidad de Salamanca, dirigida por el Prof. Dr. D. José María Lago Montero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, y codirigida por la Prof.ª Dr.ª D.ª Isabel Gil Rodríguez, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca.

TRIBUNAL DE TESIS

_____

_____

_____

_____

_____

Salamanca, España, 2025.

AGRADECIMIENTOS

Me gustaría dar las gracias a la Universidad de Salamanca (España) y a la Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (Brasil) por haber hecho posible la realización de esta tesis, así como a la Biblioteca Francisco de Vitoria y a la Biblioteca de la Escuela Superior de Advocacia de Estado Profesor Almiro do Couto e Silva (ESAE-PGERS) por poner a mi disposición diversas obras.

También quiero expresar mi más sincero agradecimiento al director de esta investigación, el Dr. José María Lago Montero, catedrático de Derecho Financiero y Tributario, y a la codirectora, la Dra. Isabel Gil Rodríguez, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario, cuyas aportaciones fueron fundamentales para su desarrollo. Durante el proceso de redacción de la tesis, me brindaron apoyo constante, revisaron minuciosamente los borradores, realizaron ajustes imprescindibles para su mejora y compartieron ideas muy valiosas. Quiero agradecerles su amistad y su afecto inestimable.

A mi amado esposo, le agradezco por animarme siempre. Mi compañero no solo en la vida personal, sino también en mis estudios: todos los días juntos en la Biblioteca Francisco de Vitoria, ¡con mucha ilusión!

No puedo dejar de mencionar a mi padre, que siempre me apoyó. Le sobraban generosidad, fuerza y resiliencia para sobreponerse a mi ausencia durante mi estancia en Salamanca. *No hubo un día en que no pensara en ti.*

A mi madre, a mi hermano y a mi cuñada, gracias por cuidar tan bien de mi padre mientras la distancia era insuperable y por darme aliento.

Mi más terno agradecimiento a mi querida hija por su alegría, propias de los niños, que ha hecho más llevadero este camino.

A nuestra gran familia, a mis queridas tías Simoni y Cristiane, y a nuestros amigos, les agradezco sus visitas, su afecto y su paciencia mientras esperaban nuestro regreso. A los nuevos amigos que Salamanca nos ha dado y que han compartido este camino con nosotros, ¡su compañía ha significado mucho para toda la familia!

A mi marido, Leandro, con mi amor y admiración por su carácter, entereza y coraje, que siempre me inspiran.

A mi madre, por su valor y determinación al elegir seguir el camino de las ciencias jurídicas con pasión y convicción, y por indicarme lo mismo.
Y a mi hermano, testigo de esta jornada.

A mi padre por su constancia, resiliencia y rectitud.
Por llevarme en su corazón hasta sus últimos días.

A mi hija, la luz de mi vida.

“El contribuyente pretende que el derecho constitucional delimite la carga fiscal, que se definan de manera igualitaria los fundamentos individuales de la imposición de la carga fiscal total y que ésta se transmita de manera comprensible y previsible”.
Paul Kirchhof.

RESUMEN

La imposición patrimonial emerge como un tema de considerable controversia, que en esta tesis doctoral se aborda mediante una perspectiva jurídica rigurosa. La investigación, de naturaleza dogmática y comparativa, ofrece una aproximación exhaustiva al tema. En lugar de centrarse en los argumentos de índole económica e ideológica, la autora se apoya en los principios generales de la fiscalidad para establecer límites capaces de orientar la tributación patrimonial, teniendo en cuenta las características de universalidad del patrimonio como base imponible autónoma, la continuidad de su hecho imponible y su carácter de recurrencia periódica. Estos principios son el de capacidad económica, que exige tener en cuenta tanto el activo como el pasivo, la preservación de los elementos indispensables para los derechos fundamentales y la moderación de los tipos impositivos, la neutralidad, la igualdad y la simplicidad. La indicación de un nivel confiscatorio objetivo es innovadora, en comparación con la fiscalidad de la renta y del consumo. También señala el papel que pueden desempeñar en esta materia los instrumentos internacionales contra la evasión fiscal y los acuerdos para evitar la doble imposición, con el fin de impedir la fuga de capitales y las cargas excesivas A continuación, la autora explica la imposición sobre el patrimonio global, analizando la historia de este tipo de imposición, teniendo en cuenta la experiencia de los países donde se abandonó, Alemania y Francia, y la de los países que la mantienen, Suiza y Noruega. Expone detalladamente cómo se lleva a cabo la imposición de los elementos patrimoniales singulares, especialmente sobre la propiedad de bienes urbanos y automóviles, en España y Brasil, y cómo se produce la imposición de la riqueza neta en España, estudiando el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, y el contenido de los proyectos de ley para la tributación de las grandes fortunas en Brasil. Finalmente, realiza un riguroso análisis comparativo de los sistemas de imposición patrimonial en ambos países, identificando las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos de acuerdo con la matriz axiológica de lo que, en un Estado social y democrático de Derecho, constituye una tributación adecuada a los parámetros constitucionales.

PALABRAS CLAVE: Imposición patrimonial. Patrimonio. Riqueza. Grandes Fortunas. Capacidad económica. Confiscación. Neutralidad. Igualdad. Simplicidad.

ABSTRACT

Wealth taxation is emerging as a topic of considerable controversy, which this doctoral thesis addresses from a rigorous legal perspective. The research, which is dogmatic and comparative in nature, offers an exhaustive approach to the subject. Instead of economic and ideological arguments, the author uses the general principles of taxation to establish limits capable of guiding wealth taxation, taking into account the universal nature of wealth as na autonomoux tax base, the continuity of its taxable event and its nature as a periodic recurrence. These principles are that of economic capacity, which requires assets and liabilities to be taken into account, the preservation of the elements indispensable for fundamental rights and the moderation of tax rates, neutrality, equality and simplicity. The indication of an objective confiscatory level is innovative, in comparison with income and consumption taxation. It also points out the role that international instruments against tax evasion and agreements to avoid double taxation can play in this area, with the aim of preventing capital flight and excessive burdens. The author then explains the taxation of global wealth, analyzing the history of this type of taxation, taking into account the experience of the countries where it was abandoned, Germany and France, and that of the countries that maintain it, Switzerland and Norway. It explains in detail how the taxation of unique assets is carried out, especially regarding the ownership of urban property and cars, in Spain and Brazil, and how the taxation of net wealth is carried out in Spain, studying the Wealth Tax and the Temporary Solidarity Tax on Large Fortunes, and the content of the bills for the taxation of large fortunes in Brazil. Finally, it carries out a rigorous comparative analysis of these two systems of wealth taxation, identifying the advantages and disadvantages of each of them according to the axiological matrix of what, in a social and democratic State of Law, constitutes taxation that is appropriate to constitutional parameters.

KEYWORDS: Taxation of wealth. Wealth. Great Fortunes. Economic capacity. Confiscation. Neutrality. Equality. Simplicity.

TABLA DE ABREVIATURAS

Abs – Absatz (párrafo)
AC – Apelação Civil (Apelación Civil)
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade (Acción Directa de Inconstitucionalidad)
AEAT – Agencia Tributaria
Art. – Artículo
BewG – Bewertungsgesetz (Ley de Valoraciones)
BGBl – Bundesgesetzblatt (Boletín Oficial del Estado)
bGS – Steuergesetz/Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern/Verordnung zum Steuergesetz (Ley tributaria/Ley de impuestos estatales y municipales/Ordenanza fiscal)
BHPS – British Household Panel Survey (Encuesta Británica de Panel de Hogares)
BICES – Bienes inmuebles de características especiales
G20 – Grupo de los Veinte
BVerfG – Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal)
BVerfGE – Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sentencias del Tribunal Constitucional Federal)
BVerfGG – Bundesverfassungsgerichtsgesetz (Ley del Tribunal Constitucional Federal)
C. Civ. – Código Civil
C. Proc. Civ. – Código de Processo Civil (Código de Proceso Civil)
CBT – Código Brasileiro de Trânsito (Código Brasileño de Tránsito)
C.A. – Comunidad Autónoma
C.C.A.A. – Comunidades Autónomas
CCI – Corte Costituzionale italiana (Tribunal Constitucional Italiano)
CE – Constitución Española
CF – Constituição Federal (Constitución Federal)
CGI – Code Général des Impôts (Código General de Impuestos)
CI – Costituzione italiana (Constitución italiana)
CMT – Capacidad máxima de tracción
*CPC – Código de Processo Civil (*Código de Proceso Civil)

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (Contribución Provisional sobre Movimientos Financieros)
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil (Constitución de la República Federativa de Brasil)
CTN – Código Tributário Nacional (Código Tributario Nacional)
CHF – Franco suizo
CVF – Caballo de Vapor Fiscal
DGT – Dirección General de Tráfico
DL – Decreto Ley
DOU – Diário Oficial da União (Diario Oficial de la Unión - Brasil)
EC – Emenda Constitucional (Enmienda Constitucional)
ESPIN – Emergencia sanitaria pública de importancia nacional
EUR – Euro
Fr. – Franco suizo
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Fondo de Garantía del Tiempo de Servicio)
FJ – Fundamento jurídico
FMI – Fondo Monetario Internacional
GG – Grundgesetz (Ley Fundamental)
GU – Grado de utilización
HP – Hacienda Pública
IBI – Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IBS – Imposto Sobre Bens e Serviços (Impuesto sobre Bienes y Servicios)
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (Instituto Brasileño de Planificación y Tributación)
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios)
IFI – Impôt sur la Fortune Immobilière (Impuesto sobre la Fortuna Inmobiliaria)
IGF – Impôt sur les Grandes Fortunes / *Imposto sobre Grandes Fortunas* (Impuesto sobre las Grandes Fortunas)
IMU – Imposta Municipale Única (Impuesto Municipal Único)
IP – Impuesto sobre el Patrimonio
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Impuesto sobre Productos Industrializados)

IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (Impuesto Provisional sobre Movimientos Financieros)
IPN – Impuesto sobre el Patrimonio Neto
IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano (Impuesto Predial Territorial Urbano)
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (Impuesto sobre Vehículos Automotores)
IR – Imposto de Renda (Impuesto sobre la Renta)
IRNR – Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS – Imposto Seletivo (Impuesto Selectivo)
ISD – Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISF – Impôt de Solidarité sur la Fortune (Impuesto de Solidaridad sobre la Fortuna)
ISN – Impôt de Solidarité Nationale (Impuesto de Solidaridad Nacional)
ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza)
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (Impuesto sobre Transmisión de Bienes Inmuebles)
ITCD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
ITPyAJD – Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITR – Imposto Territorial Rural (Impuesto Territorial Rural)
ITSGF – Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM – Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
ITV – Inspección Técnica de Vehículos
LB – Libro Blanco
LC – Lei Complementar (Ley Complementaria)
LGT – Ley General Tributaria
LIP – Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LITSGF – Ley del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LISD – Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LMURF – Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal
LOFCA – Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas

LPGE – Ley de Presupuestos Generales del Estado
MCOCDE – Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio
NFA – Der Nationale Finanzausgleich (Sistema de Compensación Financiera Nacional)
NOK – Corona noruega
OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ODS – Objetivos de Desarrollo Sostenible
PBTC – Peso Bruto Total Combinado
PGV – Plan Genérico de Valores
PIB – Producto Interno Bruto
PIS/COFINS – Impuestos aplicados a la importación en Brasil: Programa de Integración Social y Contribución para la Financiación de la Seguridad Social
PLP – Projeto de Lei Complementar (Proyecto de Ley Complementaria)
PLS – Projeto de Lei Complementar do Senado (Proyecto de Ley Complementaria del Senado)
REAgRg – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (Recurso de Apelación Regimental en Recurso Extraordinario)
RE – Recurso Extraordinario (Recurso Extraordinario)
RFB – Receita Federal do Brasil (Agencia Tributaria Federal de Brasil)
RGBl – Reichsgesetzblatt (Boletín Oficial del Reich)
RDISD – Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
S. – Seite (Página, en alemán)
Sistema ITC – Sistema *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação* (Sistema del Impuesto de Transmisión por Causa de Muerte y Donación)
sktl – Skatteloven (Ley Tributaria)
STC – Sentencia del Tribunal Constitucional
STF – Supremo Tribunal Federal (Tribunal Supremo Federal)
StG – Steuergesetz (Ley Fiscal)
StHG – Steuerharmonisierungsgesetz (Ley de Armonización de los Impuestos Directos en Suiza)
STJ – Superior Tribunal de Justiça (Tribunal Superior de Justicia)
StV – Steuerverordnung (Ordenanza Fiscal)
TCF – Tribunal Constitucional Federal
TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Tribunal Regional Federal de la 4ª

Región, Brasil)

TRLRHL – Texto Refundido de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales

UE – Unión Europea

UHNWI – Ultra-High-Net-Worth Individual (Individuo con patrimonio neto ultra alto)

UPF-RS – Unidade de Padrão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul (Unidad de Patrón Fiscal del Estado de Río Grande del Sur)

VStG – Vermögenssteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Alemania)

VTNt – Valor de la Tierra Desnuda Imponible

2019-nCoV – Infección Humana por el Coronavirus SARS-CoV-2

SUMARIO

RESUMEN 11
ABSTRACT 13
TABLA DE ABREVIATURAS 15

INTRODUCCIÓN 27

CAPÍTULO 1 – FUNDAMENTOS DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL 33

1.1 Consideraciones preliminares al primer capítulo 33

1.2 El concepto de patrimonio 35

1.2.1 El sentido común de la palabra "patrimonio" en las lenguas española y portuguesa 36

1.2.2 Patrimonio como riqueza retenida y acumulada 42

1.2.3 El patrimonio como universalidad de posiciones jurídicas de contenido económico: derechos y obligaciones 43

1.2.4 Patrimonio global o total, destinado y separado 49

1.2.5 Patrimonio bruto y patrimonio neto 52

1.3 El patrimonio como base imponible autónoma 55

1.3.1 El patrimonio como base imponible autónoma desde la perspectiva del Derecho Tributario 55

1.3.1.1 El patrimonio como revelación de capacidad económica imponible 55

1.3.1.2 El patrimonio no se confunde con la renta ni con el consumo 60

1.3.1.3 El patrimonio no se confunde con las transferencias patrimoniales onerosas o gratuitas (las sucesiones y donaciones) 66

1.3.2 El patrimonio como hecho imponible continuado y el carácter recurrente de la imposición sobre el patrimonio 87

1.3.3 La imposición patrimonial con carácter universal, instrumentos internacionales contra la evasión y convenios para evitar la doble imposición 90

1.4 La función de la imposición patrimonial 98

1.4.1 La imposición patrimonial en el ámbito de la fiscalidad para la financiación general del Estado 98

1.4.1.1 La imposición patrimonial autónoma, complementaria en relación con la imposición de la renta o integrada en la carga tributaria total de cada contribuyente en el sistema tributario 100

1.4.1.2 La imposición patrimonial para destinos específicos: las propuestas de impuestos patrimoniales para erradicación de la pobreza y para financiación de la gobernanza global *105*

1.4.2 La imposición patrimonial con fines extrafiscales *107*

1.4.3 Las imposiciones patrimoniales temporarias y permanentes *109*

1.5 Los límites aplicables a la imposición patrimonial *111*

1.5.1 La autonomía de las razones jurídicas *111*

1.5.1.1 Las razones económicas e ideológicas relacionadas con la tributación del patrimonio *111*

1.5.1.2 Las razones jurídicas relacionadas con la tributación del patrimonio *116*

1.5.2 El principio de la capacidad económica como fundamento y criterio de graduación en la imposición patrimonial *120*

1.5.2.1 Consideración de los activos y pasivos *122*

1.5.2.2 Preservación de los elementos patrimoniales indispensables para la atención de los derechos fundamentales *124*

1.5.2.3 Moderación para evitar el efecto confiscatorio: un techo porcentual para la imposición *129*

1.5.2.4 Límite porcentual anual para la no confiscación del patrimonio *138*

1.5.2.5 Prohibición de regresividad *148*

1.5.3 El principio de la neutralidad como directriz de no discriminación patrimonial y preservación de la libertad *151*

1.5.4 El principio de la igualdad que exige isonomía tributaria para los titulares de patrimonios equivalentes *155*

1.5.5 El principio de simplicidad tributaria, valoraciones y administración tributaria *159*

1.6 Resumen conclusivo del primer capítulo *164*

CAPÍTULO 2 – MODELOS DE IMPOSICIÓN PATRIMONIAL *167*

2.1* Consideraciones preliminares al segundo *capítulo *167*

2.2 Unidad o pluralidad de impuestos sobre el patrimonio: los tres modelos de imposición patrimonial *170*

2.2.1 El modelo de tributación sobre elementos patrimoniales singulares *171*

2.2.2 El modelo de tributación sobre el patrimonio global *173*

2.2.3 El modelo de tributación mezclada tanto de elementos singulares como del patrimonio universal: la complementariedad interna en el subsistema de imposición patrimonial *174*

2.3 Las experiencias de imposición sobre el patrimonio global que han surgido y desaparecido en Alemania y Francia *176*

2.3.1 La imposición sobre el patrimonio global y la decisión del Tribunal Constitucional Federal alemán *176*

2.3.1.1 El *Vermögenssteuer* *176*

2.3.1.2 La decisión del Tribunal Constitucional Federal alemán (*BVerfG* 93, 121, *Beschluss vom* 22.06.1995) *178*

2.3.2 La imposición sobre el patrimonio global francesa *185*

2.3.2.1 El *Impôt sur les Grandes Fortunes y* el *Impôt de Solidarité sur la Fortune* *185*

2.3.2.2 *La conversión en el actual Impôt sur la Fortune Immobilière* ... *189*

2.4 Las experiencias de imposición sobre el patrimonio global aún presentes en Suiza y en Noruega *192*

2.4.1 El modelo de imposición mezclada suizo *192*

2.4.1.1 El *"Impôt sur la fortune", "Vermögenssteuer"* o *"imposte sulla sostanza"* *192*

2.4.1.1.1 En el cantón de Zúrich *199*

2.4.1.1.2 En el cantón de Appenzell Ausserrhoden *200*

2.4.1.1.3 En el cantón de Lucerna *201*

2.4.1.2 Impuestos suizos sobre elementos patrimoniales singulares *202*

2.4.2 El modelo de imposición mezclada noruego *203*

2.4.2.1 El *Formuesskatt* *203*

2.4.2.2 Impuestos noruegos sobre elementos patrimoniales singulares *214*

2.5 Los modelos de imposición patrimonial en España y Brasil: la forma mezclada española y la práctica exclusiva sobre elementos patrimoniales singulares brasileña *216*

2.6 Resumen conclusivo del segundo capítulo *219*

CAPÍTULO 3 – ANÁLISIS COMPARADO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE ELEMENTOS PATRIMONIALES SINGULARES EN ESPAÑA Y EN BRASIL: INMUEBLES Y VEHÍCULOS *223*

3.1 Consideraciones preliminares al tercer capítulo *223*

3.2 La imposición sobre elementos patrimoniales singulares en España *224*

3.2.1 La imposición sobre inmuebles (IBI) *224*

3.2.2 La imposición sobre inmuebles de no residentes (IBINR) *229*

3.2.3 La imposición sobre vehículos (IVTM) *231*

3.2.4 Otros impuestos *234*

3.3 La imposición exclusiva sobre elementos patrimoniales singulares en Brasil *241*

3.3.1 La imposición sobre inmuebles urbanos (IPTU) *241*

3.3.2 La imposición sobre inmuebles rurales (ITR) *245*

3.3.3 La imposición sobre vehículos (IPVA) *249*

3.4 Las ventajas en común de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares en ambos países..... *254*

3.4.1 Son sencillos y de baja litigiosidad tanto en España como en Brasil .. *254*

3.4.2 Tienen una amplia gama de contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, y una base imponible significativa. *259*

3.5 Los inconvenientes en común de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares en ambos países..... *263*

3.5.1 No atienden a los principios de neutralidad e igualdad..... *263*

3.5.2 Recaen sobre bienes desde valores muy bajos y tienen límites de exención muy reducidos, lo que afecta al derecho a la vivienda y es poco indicativo de la capacidad económica..... *266*

3.5.3 La desconsideración de las deudas de financiación, a diferencia de la imposición objetiva por el valor bruto de las ventas en España y Brasil, no se ajusta al principio de capacidad económica..... *270*

3.6 Las ventajas e inconvenientes comparativos de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares entre ambos países *274*

3.6.1 En la imposición sobre bienes inmuebles, el IBI español tiene la ventaja de ser más moderado que el IPTU brasileño, que suele situarse en torno a un 1 por 100 y, en algunos casos, llega hasta un 2 por 100..... *274*

3.6.2 En la imposición sobre vehículos, la proporcionalidad al valor del vehículo es una ventaja del IPVA brasileño frente al IVTM español, cuya cuota fija tiene un efecto regresivo *276*

3.6.3 En la imposición sobre vehículos, la moderación de la cuota fija es una ventaja del IVTM español frente al IPVA brasileño, cuyo tipo estándar del 3 por 100 convierte el impuesto en excesivamente oneroso *278*

3.6.4 El solapamiento de algunos impuestos propios con el IBI y el IVTM en España es una desventaja en comparación con la exclusividad del IPTU, el ITR y el IPVA en Brasil..... *279*

3.7 Resumen conclusivo del tercer capítulo..... *282*

CAPÍTULO 4 – ANÁLISIS COMPARADO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO GLOBAL EN ESPAÑA Y BRASIL *285*

4.1 Consideraciones preliminares al cuarto capítulo..... *285*

4.2 La imposición de la universalidad patrimonial en España..... *286*

4.2.1 Impuesto sobre el patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas. 290

4.2.2 Impuesto de solidaridad del Gobierno de España 314

4.3 La imposición de la universalidad patrimonial en Brasil *327*

4.3.1 La asignación constitucional de competencia a la Unión para imponer impuesto sobre grandes fortunas 327

4.3.2 Los proyectos de ley complementaria para la institución del impuesto sobre grandes fortunas en Brasil..... 330

4.4 Las ventajas en común de los impuestos sobre el patrimonio global en ambos países *336*

4.4.1 Al tener potencialmente en cuenta la totalidad del patrimonio del contribuyente, se adaptan mejor a su capacidad económica que los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares 336

4.4.2 Al tener menos efectos extrafiscales, porque recaen indistintamente sobre la capacidad contributiva relevada por todos los elementos patrimoniales, sin discriminación, se logra una mayor neutralidad que con los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares que son selectivos 338

4.5 Los inconvenientes en común de los impuestos sobre el patrimonio global en ambos países *341*

4.5.1 No son sencillos, sobre todo teniendo en cuenta la valoración de los bienes..... 341

4.5.2 Generan la necesidad de coordinación con la imposición existente sobre elementos patrimoniales singulares 345

4.5.3 Adoptan una progresividad que avanza hasta tipos muy elevados que generan efectos confiscatorios, teniendo en cuenta su carácter recurrente 348

4.6 Las ventajas e inconvenientes comparativos de los impuestos sobre el patrimonio global entre ambos países *357*

4.6.1 El Impuesto sobre el Patrimonio español tiene mayor generalidad que el impuesto brasileño sobre grandes fortunas 357

4.6.2 La uniformidad del impuesto sobre el patrimonio en Brasil está garantizada por una cláusula constitucional, mientras que en España, la transferencia a las Comunidades Autónomas ha dado lugar a la concesión de bonificaciones que le afectan 358

4.7 Resumen conclusivo del cuarto capítulo *363*

CAPÍTULO 5 – CONCLUSIONES Y PROPUESTAS *369*

5.1 Conclusiones sobre la imposición patrimonial desde una perspectiva jurídica *369*

5.1.1 Es equivocada la idea de que la imposición patrimonial sea una rareza 369

5.1.2 La imposición patrimonial implica recurrencias anuales que gravan al mismo contribuyente sobre el mismo patrimonio 374

5.1.3 El patrimonio neto debe gravarse cuando sea significativo y a tipos moderados que nunca superen el 1 por 100 374

5.1.4 La imposición patrimonial no debe discriminar entre clases de activos..... 376

5.1.5 La imposición patrimonial debe ser uniforme y no acumulativa en caso de tributación mezclada..... 378

5.2 Propuestas para perfeccionar la imposición patrimonial en España..... *379*

5.2.1 Establecimiento de un umbral de exención más significativo para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles 379

5.2.2 Autorización para deducir las deudas de financiación inmobiliaria a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles..... 382

5.2.3 Reducción del Impuesto sobre el Patrimonio, con un tipo máximo del 1 por 100..... 383

5.2.4 Uniformización del Impuesto sobre el Patrimonio 384

5.2.5 Derogación del Impuesto de Solidaridad..... 385

5.3 Propuestas para perfeccionar la imposición patrimonial en Brasil *387*

5.3.1 ¿Sirven los impuestos sobre el patrimonio españoles a Brasil? 387

5.3.2 Autorización para deducir las deudas de financiación inmobiliaria a efectos del Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)….389

5.3.3 Establecimiento de un umbral de exención más significativo para el Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) 390

5.3.4 Reducción del Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), con un tipo máximo del 1 por 100 392

5.3.5 Imposición de un nuevo impuesto sobre el patrimonio neto, con competencia compartida entre Estados y Municipios, observando la no acumulabilidad con los impuestos sobre bienes inmuebles (IPTU e ITR) y vehículos (IPVA): derogación del art. 153, VII, del CF e inclusión del art. 156-C del CRFB 393

5.3.6 Sucesivamente, imposición del Impuesto sobre Grandes Fortunas del art. 153, VII, de la CRFB, asegurándose su no sopreposición a los impuestos sobre elementos singulares y con alíquotas máximas del 0,5 por 100…397

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS *399*
OTRAS REFERENCIAS..... *415*

INTRODUCCIÓN

Es una afirmación clásica señalar que las manifestaciones más significativas de la riqueza de las personas se encuentran en su renta, patrimonio o consumo. Algunos prefieren sintetizarlas como la renta obtenida, acumulada y consumida. Dada la necesidad de que las personas contribuyan al gasto público para que pueda mantenerse la estructura social destinada a organizar la vida en sociedad y a respetar y promover los derechos humanos, estas riquezas se consideran las bases imponibles por excelencia.

Sin embargo, mientras que la imposición sobre la renta y el consumo se han reforzado como bases imponibles, hasta el punto de que en la actualidad representan la mayor parte de los ingresos de esta naturaleza a través de impuestos directos e indirectos, los debates sobre el tema se limitan al alcance y la forma en que tienen lugar. La imposición sobre el patrimonio dista mucho de ser objeto de consenso y suscita encendidas polémicas sobre el propio fundamento de su existencia, hasta el punto de que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desaconseja si implementación en muchos países.

De hecho, la tributación del patrimonio sigue prestándose a grandes controversias. Es un tema sobre el que, por un lado, existen apologistas que la defienden como una panacea para los problemas de financiación del Estado, como un medio para erradicar la pobreza o como una fuente para posibilitar la gobernanza global. Por otro lado, hay detractores que la consideran un sacrilegio, destacando su complejidad, que hace que los costes de administración superen a los beneficios en términos de recaudación, y sus efectos extrafiscales de desincentivo a la acumulación de riqueza e inducción a la fuga de capitales. En realidad, no hay diálogo, sino voces disonantes que se limitan a ofrecer discursos basados sobre todo en argumentos ideológicos o económicos. Dado el choque de perspectivas, no hay denominadores comunes.

Suele decirse que la tributación del patrimonio se circunscribe a unos pocos países, pero esto dista mucho de ser cierto si tenemos en cuenta que no se limita a la tributación del patrimonio en su conjunto, sino que también incluye la tributación de

elementos patrimoniales singulares, como la propiedad de bienes inmuebles. En España, además de la imposición sobre los bienes inmuebles y los automóviles, existen dos impuestos sobre el patrimonio global, uno de ellos complementario y temporal. En Brasil, existe una elevada fiscalidad sobre la propiedad y los automóviles y diversos proyectos para aplicar la disposición constitucional, que nunca se ha ejercido, de gravar las grandes fortunas. Lo que falta, sin embargo, es una visión sistemática de esta fiscalidad.

Independientemente de la opción política de gravar o no el patrimonio, especialmente como universalidad de posiciones jurídicas subjetivas económicamente significativas, es importante comprender, desde una perspectiva jurídica, en qué consiste la tributación del patrimonio, cuáles son los parámetros para su aplicación y cuáles son sus límites. Para ello, necesitamos un enfoque coherente del Derecho tributario, que es precisamente lo que pretende esta investigación doctoral. Para ello, se emplean elementos dogmáticos y comparaciones jurídicas para analizar el patrimonio como base imponible, los desafíos que presenta para la gestión, fiscalización y recaudación tributaria, la naturaleza de su hecho imponible, los modelos de tributación patrimonial y la carga tributaria admisible en el contexto de los sistemas tributarios contemporáneos, guiados por los principios de capacidad económica, igualdad, neutralidad y simplicidad. Todo ello con el objetivo de poder analizar esta tributación en España y Brasil de manera crítica y aportar elementos para su adopción, abandono o mejora.

El objetivo general de la investigación es analizar la tributación del patrimonio con el fin de identificar los criterios necesarios para estructurarla de acuerdo con los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva, igualdad, neutralidad y simplicidad, así como determinar si los sistemas tributarios español y brasileño cumplen con dichos principios, en qué medida lo hacen y que medidas, en su caso, son necesarias para mejorarlos.

El primer objetivo específico consiste en analizar la tributación del patrimonio, investigando sus fundamentos, características y función.

El segundo objetivo específico es considerar el patrimonio como base imponible autónoma a la luz de los principios constitucionales de imposición, haciendo

hincapié en los de capacidad económica, igualdad, neutralidad y simplicidad, que pueden orientar hacia el mejor modelo de imposición sobre el patrimonio, ya sea sobre elementos singulares o sobre el patrimonio global o mezclado, ya sea autónomo o complementario, ya sea sobre una base territorial o universal, y en cuanto a su dimensión, su suelo, su graduación y su límite, de forma que no vulnere derechos fundamentales ni implique confiscatoriedad.

El tercer objetivo específico es analizar la fiscalidad del patrimonio en España y Brasil. Para ello, analizaremos de forma separada la tributación patrimonial en estos países: por un lado, la imposición de elementos patrimoniales singulares, como los bienes inmuebles y los automóviles, y por otro, la tributación del patrimonio global, ya instituida o propuesta en estos mismos países. Para ello, se utilizarán elementos históricos para analizar estos sistemas en el contexto de la fiscalidad del patrimonio global ya abandonada o aún vigente en otros países como Alemania, Francia, Suiza y Noruega.

El cuarto objetivo específico es analizar la imposición patrimonial en España y Brasil a la luz de los principios constitucionales de la tributación, señalando las ventajas e inconvenientes de cada sistema, identificando los aspectos que merecen ser repetidos, revisados o evitados y mostrando cómo podrían mejorarse.

La metodología de la investigación se basa en un enfoque dogmático, analítico y de comparación jurídica, todo ello con vistas a realizar un análisis jurídico de los modelos de imposición patrimonial.

Para cumplir con este propósito, la investigación se organiza en cuatro capítulos.

El primero está dedicado a los fundamentos de la imposición patrimonial. Comienza analizando el concepto de patrimonio, tanto global como afectado y separado, bruto o neto. A continuación, se examina el patrimonio como una base imponible autónoma, desde una perspectiva jurídica, reveladora de capacidad económica, que no debe confundirse con la renta, el consumo, ni con las transmisiones patrimoniales onerosas o gratuitas. Se examinan características clave de esta forma de imposición, que, en ocasiones, se centra en la imposición del patrimonio global y, en otras, en la imposición de elementos patrimoniales singulares.

Se hace hincapié en el carácter continuo del patrimonio como hecho imponible y en el carácter recurrente de la imposición sobre el patrimonio, así como en la distinción entre la imposición sobre el patrimonio sobre una base territorial o universal. Se exponen las distintas funciones de la imposición patrimonial. También se estudian los principios tributarios constitucionales que deben guiar la imposición sobre el patrimonio, estableciendo los límites correspondientes. Se subraya la importancia de un análisis jurídico autónomo, que se aleje de las razones económicas e ideológicas, utilizando como punto de referencia los principios de la tributación, capaces de proporcionar una orientación segura y coherente para analizar las ventajas de los modelos de imposición sobre la propiedad. Se analiza el principio de capacidad económica, destacando la importancia de tener en cuenta el activo y el pasivo a la hora de calcular la base imponible, la importancia de preservar el patrimonio directamente afectado por el cumplimiento de los derechos fundamentales como punto de partida de la tributación, la moderación de los tipos impositivos teniendo en cuenta el carácter continuado del hecho imponible y la recurrencia en la tributación del patrimonio, con el fin de evitar la confiscatoriedad. Aquí se analiza cuál sería el nivel máximo de imposición sobre el patrimonio. También se insiste en la prohibición de la regresividad, como imperativo para que la imposición sobre el patrimonio respete el principio de capacidad económica. A continuación, se aborda el principio de neutralidad como directriz para evitar discriminaciones en la imposición sobre el patrimonio y para preservar la libertad de los agentes económicos. También se examina el principio de igualdad, con el fin de garantizar la igualdad de trato a los titulares de patrimonios económicamente equivalentes. Por último, se investigan las aportaciones del principio de simplicidad a la modelización de la tributación patrimonial con vistas a su aplicabilidad.

El segundo capítulo presenta los modelos de imposición patrimonial. Se abordan la unidad y pluralidad de los impuestos sobre el patrimonio, los modelos de tributación sobre elementos patrimoniales singulares y el modelo de tributación sobre el patrimonio global, así como su complementariedad interna en el subsistema de imposición patrimonial, que genera un modelo de imposición mezclada. En cuanto a la tributación del patrimonio global como universalidad de las posiciones jurídicas activas en materia de bienes y derechos, en primer lugar, se contextualiza históricamente esta tributación, mostrando las razones por las que algunos países la

han abandonado (Alemania y Francia) y cómo funciona en otros que la mantienen, como Suiza y Noruega. A continuación, se analizan los modelos existentes en España y Brasil. Centrándose en los respectivos sistemas tributarios, se muestra cómo funcionan la imposición de los elementos singulares del patrimonio y la imposición global.

El tercer capítulo analiza la imposición sobre elementos patrimoniales singulares en España y Brasil, y explica los impuestos españoles sobre inmuebles (IBI), inmuebles de no residentes (IBINR), vehículos (IVTM) y otros propios de las Comunidades Autónomas (C.C.A.A.) sobre propiedad y vehículos, así como los impuestos brasileños sobre la propiedad predial y territorial urbana (*IPTU*), propiedad territorial rural (*ITR*) y propiedad de vehículos automotores (*IPVA*). A continuación, se compara el modelo brasileño de tributación exclusiva de elementos singulares con el modelo español. Se señalan las ventajas y los inconvenientes comunes de este modelo de imposición en ambos países desde las perspectivas de capacidad económica, igualdad, neutralidad y simplicidad. Al final del capítulo se comparan las ventajas e inconvenientes del modelo español de tributación sobre elementos patrimoniales singulares y del correspondiente brasileño.

El cuarto capítulo examina la tributación del patrimonio global de las personas físicas en España y Brasil. Centrándonos en las legislaciones española y brasileña, analizamos el impuesto sobre el patrimonio cedido por el Estado español a las C.C.A.A. y el impuesto de solidaridad del Estado español, de carácter complementario y temporal, así como la asignación constitucional de competencia a la Unión para imponer un impuesto sobre las grandes fortunas y sus proyectos de ley complementaria en Brasil. A partir de ahí, se comparan los modelos de imposición sobre el patrimonio global en ambos países, señalando sus ventajas e inconvenientes comunes. Por último, se compara la tributación global de España y Brasil desde las perspectivas de los principios de capacidad económica, igualdad, neutralidad y simplicidad, y se exponen las ventajas e inconvenientes de sus modelos.

El quinto y último capítulo trata las conclusiones de la presente tesis desde una perspectiva jurídica y se centra en la imposición patrimonial de las personas físicas en España y Brasil, y su adecuación a los principios constitucionales de la tributación como criterio de evaluación. En él se proponen medidas para perfeccionar

dicha imposición tanto en España como en Brasil.

El elemento innovador estriba en dar consistencia al análisis jurídico de la tributación del patrimonio, destacando, con apoyo constitucional, las directrices que deben observarse, haciendo hincapié en la importancia de la tributación del patrimonio como universalidad, la consideración de activos y pasivos y el punto en que se desarrolla la justificación de un límite porcentual a la tributación anual del patrimonio para que no resulte confiscatorio. La tesis también proporciona elementos sólidos para reevaluar la imposición patrimonial en Brasil, que es regresiva, tomando como referencia el sistema español.

Finalmente, conviene señalar que las conclusiones académicas expuestas en este estudio podrían no coincidir con la postura del director de la tesis, siendo responsabilidad exclusiva de la autora.

CAPÍTULO 1

FUNDAMENTOS DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

1.1 Consideraciones preliminares al primer capítulo

Establecer las nociones fundamentales del tema investigado es un punto de partida necesario para avanzar con nuestro objeto bien definido, el lenguaje consensuado y las premisas establecidas. Por eso, este primer capítulo está dedicado a ello. Examinaremos el objeto, fundamento, características, función y principios de la imposición sobre el patrimonio, abordando así los dos primeros objetivos específicos de esta tesis: analizar la imposición sobre el patrimonio y abordarla como base imponible a la luz de los principios constitucionales de la tributación.

Este capítulo se divide en cuatro grandes apartados, comenzando por el concepto de patrimonio. Trataremos el significado común de “patrimonio” en español y portugués, la noción de patrimonio como riqueza retenida y acumulada, la explicación de que el patrimonio constituye una universalidad de posiciones jurídicas con contenido económico, la distinción entre patrimonio global o total y patrimonios afectos y separados, y los conceptos de patrimonio bruto y patrimonio neto. De este modo, se aclarará el objeto de la tributación investigada y el lenguaje utilizado.

La segunda sección se centrará en los fundamentos y las características de la imposición sobre el patrimonio. En cuanto a los fundamentos, tomaremos el patrimonio como base imponible desde la perspectiva del derecho tributario, lo que nos permitirá iniciar el enfoque jurídico de la materia. Expondremos el patrimonio como revelador de la capacidad económica y lo distinguiremos de otras bases imponibles, como la renta y las transmisiones patrimoniales por herencia o donación. A continuación, hablaremos de las características de la imposición patrimonial. Haremos hincapié en la unidad o pluralidad de los tributos patrimoniales, teniendo en cuenta que la imposición patrimonial aparece a veces en los sistemas tributarios como gravamen de elementos singulares del patrimonio, del patrimonio global o incluso de ambos, de forma aislada o complementaria. Otro aspecto que merece atención en este apartado es el patrimonio como hecho imponible continuado y el carácter

recurrente de la imposición patrimonial. El conocimiento y la claridad de esta característica nos permitirán trabajar de forma más coherente con los principios tributarios aplicados a esta imposición. Para terminar, explicaremos las nociones de imposición patrimonial con carácter territorial o universal, en la que se aclara la posible extrafiscalidad de la imposición patrimonial y los conflictos que pueden derivarse de ella, como la doble imposición, y se recomiendan convenios para evitarla.

El tercer apartado está dedicado a la función de la tributación patrimonial, con vistas a las distintas dimensiones que adquiere en el contexto de la fiscalidad o la extrafiscalidad. Desde el punto de vista tributario, funciona como una fuente más de ingresos públicos, ya sea para financiar los gastos generales del Estado o, de manera funcionalizada, para fines específicos, y la recaudación respectiva se destina a tales o cuales gastos, como los programas de erradicación de la pobreza o la financiación de los organismos internacionales de gobernanza global. En este sentido, la imposición patrimonial puede llevarse a cabo por sí sola o coordinarse con la imposición sobre la renta, complementándola. Desde una perspectiva temporal, la imposición sobre el patrimonio puede ser permanente o temporal, cumpliendo así funciones que se prolongan en el tiempo o funciones circunstanciales que deben alcanzarse rápidamente.

El cuarto punto, a su vez, reviste una importancia central para la obra, ya que proporciona subsidios para la crítica de la imposición patrimonial. Trata de los principios jurídico-constitucionales que deben guiar la tributación patrimonial. Para ello, comenzamos distinguiendo entre las razones económicas, ideológicas y estrictamente jurídicas. Y ello no solo para delimitar el ámbito de nuestra investigación, sino también para dejar claro, desde una perspectiva constitucional, el papel fundamental de los principios estructuradores de la tributación, ya que son capaces de definir la validez o no de los modelos de imposición patrimonial. La mayor o menor adecuación de la imposición patrimonial a los valores que la fundamentan definirá su mérito o demérito, o incluso, en los límites, su validez, teniendo en cuenta el núcleo esencial de su contenido normativo. Por supuesto, desde el principio se insiste en el principio de capacidad económica y se muestra cómo repercute en exigir que se tengan en cuenta tanto los elementos patrimoniales activos como los pasivos, que se preserven como nivel exento de tributación los elementos patrimoniales imprescindibles para la satisfacción de los derechos fundamentales, que haya

moderación en la tributación para evitar que tenga un efecto confiscatorio y vulnerador de las libertades económicas, así como para evitar la regresividad. Aquí, llamamos la atención sobre el desarrollo de un planteamiento que trata de definir el porcentaje máximo de carga de este tributo, lo que se hace con apoyo en el análisis técnico de su objeto y en la doctrina jurisprudencial. Avanzamos en el tratamiento del principio de neutralidad como directriz para no discriminar la propiedad y preservar la libertad. Continuamos con el principio de igualdad, que exige la isonomía tributaria para titulares de patrimonios equivalentes, y concluimos invocando el principio de simplicidad tributaria.

Con estas premisas, en los capítulos siguientes podremos estudiar la tributación patrimonial en España y Brasil, compararlas y analizarlas críticamente. Para ello, necesitamos tener claros los valores que debemos considerar, de modo que dispongamos de criterios seguros y coherentes para emitir juicios de valor sobre la tributación patrimonial. Nos esforzaremos por aportar esta claridad en este capítulo.

1.2 El concepto de patrimonio

La palabra patrimonio, etimológicamente, tiene origen latino *(patrimonium*), que está formado por la palabra *patrio*, que hace referencia a *pater* (padre), y el sufijo *-monium*, que indica condición, estado, acción.

La palabra *patrimonium*, de origen latino, designaba en el antiguo derecho romano los bienes que pertenecían al *pater*, quien era el único sujeto de derecho en ese sistema jurídico. Aunque tiene raíces arcaicas, el término no es original y las XII Tablas usaban palabras como *familia* y *pecunia* para referirse a esos bienes. Con el tiempo, la figura del *pater* pierde centralidad y el concepto de patrimonio se asocia más ampliamente a cualquier sujeto. En general la noción de patrimonio se basa en tres elementos clave: valor económico, carácter colectivo y vinculación con un sujeto[1].

[1] Traducción libre al español: “palabra *patrimonium*, transmitida a las lenguas neolatinas con las inflexiones naturales propias de cada una, todavía utilizada en el lenguaje técnico común y moderno, denota etimológicamente pertenencia al pater, que en el antiguo derecho romano era el único sujeto de derecho: patrimonium es todo lo que pertenece al pater o deriva del pater. Aunque recuerda concepciones arcaicas, la palabra no es original. Las XII Tablas para indicar agregados de bienes

Así pues, registrada en los diccionarios, la palabra patrimonio transmite no sólo un significado etimológico, sino también jurídico, definido a lo largo de los siglos.

La a materialidad lingüística que da sentido a las palabras, como afirma SILVA, trasciende los límites territoriales impuestos por dispositivos normativos como los diccionarios, que son específicos de las lenguas en las que se expresan esas palabras. En este sentido, la palabra patrimonio ha traspasado fronteras y, a lo largo de su existencia, su historia de enunciación, en su funcionamiento enunciativo, ha construido y construye significados que tejen una red específica de definiciones que hoy designan la palabra patrimonio, de acuerdo con la autora[2].

De ese modo, para estudiar la titularidad el patrimonio como hecho imponible revelador de la capacidad econmica, comenzaremos por reconstruir la historia enunciativa de la palabra patrimonio tanto en el idioma español como en el portugués.

1.2.1 El sentido común de la palabra "patrimonio" en las lenguas española e portuguesa

Comenzaremos el análisis de lo que debe considerarse patrimonio por el significado común de esta palabra en español y portugués.

En lengua castellana, el *Diccionario de la Real Academia Española*, en 1726, definía el patrimonio como los bienes que el hijo heredaba de su padre o abuelos y, por extensión, los bienes adquiridos por cualquier título[3]. Asimismo, el Diccionario de la lengua castellana: en que se explica el verdadero sentido de las voces, su

---

provenientes del pater mencionan familia y pecunia. La referencia al pater cede ante la progresiva ampliación de la subjetividad jurídica, y el origen no es importante, salvo para determinados fines. Tanto en el lenguaje antiguo como en el moderno, la noción de patrimonio resulta de los siguientes elementos: a) valor económico; b) nombre colectivo; c) referencia a un sujeto." (BIONDI, Biondo. "Patrimonium". En: *Novissimo digesto italiano* (AZARA, Antonio; EULA, Ernesto), 3ª ed., Volume XII. Torino: Unione tipografico editrice torinese, 1957, p. 617).

[2] SILVA, Giseli Veronês da. *O processo de designação da expressão "Patrimônio" em documentos constitucionais*. Disertación (Maestría en Lingüística) - Programa de Posgrado en Lingüística, Universidad Estatal de Mato Grosso. Cáceres, 2016, p. 15.

[3] "Los bienes y hacienda que el hijo tiene heredados de su padre ò avuélos. Es del Latino *Patrimonium*, que significa lo mismo. Lat. Bona paterna… Los que defienden nostro Património, ò nostras cosas... Aunque la grande autoridad y gasto de su casa, y su mayor liberalidad para con todos, fatigaba su patrimonio."

naturaleza y calidad, con las phrases o modos de hablar, los proverbios o refranes, y otras cosas convenientes al uso de la lengua, de 1726[4].

El *Diccionario trilingüe del castellano, bascuence y latín* de 1745 define el patrimonio como "gurafoncarria". Lat. Patrimonium, bona paterna"[5].

El *Diccionario Señas*, *para la enseñanza de la lengua española a los brasileños*, define patrimonio, en primer lugar, como el conjunto de bienes que una persona hereda de la familia de la que desciende, en sentido originario. Y define patrimonio, en sentido figurado, como el conjunto de bienes que posee una persona o una empresa[6].

Actualmente, el *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española* define patrimonio a partir de la definición original (bienes recibidos por herencia o bienes adquiridos por cualquier título), añadiendo a los bienes el sentido jurídico de valoración económica, es decir, enfatizando la atribución de valor económico a los bienes. También transmite el significado de patrimonio neto, relacionado con las ciencias económicas, como la diferencia entre los valores económicos y las deudas u obligaciones de una persona[7].

---

[4] "Por extenfion se llaman los bienes proprios adquiridos por qualquier titulo. Lat. *Patrimonium*... Aplicó al Fisco Real todos los Patrimónios y rentas Eclesiasticas... Los Ministros mas cercanos al clavo de la nave pública, con fábricas sumptuosas y ostentaciones supérfluas, descubriendo el aumento en sus Patrimónios, y la falta de integridad en sus oficios." (PALOMINO DE CASTRO Y VELASCO, Antonio et al. *Diccionario de la lengua castellana: en que se explica el verdadero sentido de las voces, su naturaleza y calidad, con las phrases o modos de hablar, los proverbios o refranes, y otras cosas convenientes al uso de la lengua*. V. 5. Madrid: en la imprenta de Francisco del Hierro, impresor de la Real Academia Española, 1726, p. 166).

[5] LARRAMENDI, Manuel de et al. *Diccionario trilingue del castellano, bascuence y latin*. En San Sebastián: por Bartolomé Riesgo y Montero, impresor de dicha M N y M. L. provincia, ciudad de San Sebastián, su consulado y de la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas, 1745, p. 152.

[6] "Conjunto de bienes que una persona hereda de la familia de la que desciende: es un hombre muy rico, su [patrimonio] es uno de los 20 más grandes del país... Conjunto de bienes propios de una persona o de una sociedad: muchas obras de arte pertenecen al de la Iglesia; el propietario sólo buscó aumentar su patrimônio; [patrimonio] del Estado, conjunto de bienes que pertenecen a un Estado determinado: todas las playas españolas forman parte del [patrimonio] del Estado. patrimônio do Estado; [patrimonio] histórico-artístico, conjunto de edificios, obras de arte, objetos y documentos con valor para la ciencia, la historia o las artes de un país, una administración, una empresa u otro grupo de personas: en los museos nacionales pueden verse ricas muestras del [patrimonio] histórico-artistico." (BERLINER, CLAUDIA, EDUARDO BRANDÃO, e MONICA STAHEL. *Señas: diccionario para la enseñanza de la lengua española para brasileños.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 956).

[7] "Patrimonio. (Del lat. *patrimonium*). m. Hacienda que alguien ha heredado de sus ascendientes. 2. Conjunto de los bienes propios adquiridos por cualquier título. 3. Conjunto de los bienes propios, antes espiritualizados y hoy capitalizados y adscritos a un ordenando, como título para su ordenación. 4. patrimonialidad. 5. Der. Conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos

Comprobando las definiciones en diccionarios jurídicos, encontramos la definición de patrimonio neto, según el Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en el *Diccionario del español jurídico* de MUÑOZ MACHADO, como el activo de la empresa, menos todos los pasivos exigibles[8].

El citado diccionario jurídico también recoge la definición atribuida al Derecho Financiero y Tributario como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que se detraen cargas y deudas, haciendo hincapié en el impuesto sobre el patrimonio.

El significado de la palabra patrimonio en portugués no difiere del que se encuentra en español.

La palabra "patrimonio" aparece registrada en los diccionarios de lengua portuguesa a partir del siglo XVIII[9]. Durante este periodo, dos diccionarios publicaron la palabra "patrimonio", definiéndola como los bienes dejados por los padres y los heredados sucesivamente en la misma familia, así como los bienes de cualquier clase y las cosas que se han adquirido legítimamente[10].

---

a un fin, susceptibles de estimación económica. [Patrimonio] nacional. m. Econ. Suma de los valores asignados, para un momento de tiempo, a los recursos disponibles de un país, que se utilizan para la vida económica. [Patrimonio] neto. m. Econ. Diferencia entre los valores económicos pertenecientes a una persona física o jurídica y las deudas u obligaciones contraídas. [Patrimonio] real. m. Conjunto de los bienes pertenecientes a la corona o dignidad real. constituir [Patrimonio]. fr. Sujetar u obligar una porción determinada de bienes para congrua sustentación del ordenando, con aprobación del ordinario eclesiástico." (*Diccionario de la lengua española.* 23ª ed., Ed. del tricentenario. Madrid: Real Academia Española, 2001, p. 1.703).

[8] "Parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos los pasivos exigibles, que incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Plan general de contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16-XI, marco conceptual, apartado cuarto. Balance, cuentas anuales". (MUÑOZ MACHADO*,* Santiago*. Diccionario del español jurídico.* 1ª ed. Barcelona: Espasa, 2016, p. 1182).

[9] Una época en la que Europa inauguró un proceso que condujo a la universalización de los derechos sociales y las libertades individuales con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, a través de la Revolución Francesa.

[10] "PATRIMONIO**.** En rigor del derecho, son los bienes dejados por los padres, y aquellos que sucesivamente se heredan dentro de la misma familia. También se toma esta palabra para referirse a bienes de cualquier naturaleza, y a las cosas que se han adquirido legítimamente. Según Cicerón, *libro I de Officiis*, patrimonio difiere de herencia. *Patrimonium* y *hereditas* se diferencian: con aquel término se entiende propiamente lo que ha sido dejado por el padre.Todos los bienes que posee la Iglesia le fueron dejados como a la madre común de los pobres, para que los eclesiásticos sean sus administradores, considerando que los pobres son los miembros místicos del cuerpo del Hijo de Dios, y que a estos miserables deben los eclesiásticos una parte de sus rentas. Quien se ordena en el clero debe poseer patrimonio (*Patrimonium*). Aunque esta palabra se derive de *pater* (padre), no por ello deja

La lectura anterior muestra que la palabra “patrimonio” se definía inicialmente en términos de relaciones familiares. Con diferentes estilos de redacción, el diccionario de BLUTEAU establece un contexto histórico. El diccionario Antonio de MORAES SILVA “se centra en la composición y finalidad de la definición de la entrada”.[11] Sin embargo, en ambos, los significados atribuidos a la palabra estaban relacionados con su raíz latina “patrimonium”, que, en la definición de Ramshorn, en una traducción libre, es “la propiedad que el padre romano libre dejó a sus hijos como propiedad legítima: la mejor herencia es la que se transmite de padres a hijos, y más excelente que cualquier otro patrimonio es la gloria de la virtud y de los logros”[12].

En el *Diccionario bilingüe de Raphael Bluteau, Vocabulário Portuguez e Latino (Vocabulario portugués y latino)*, de 1720, la primera definición de la palabra “patrimonio” se define como “de derecho” los bienes dejados por los padres y la herencia. En una segunda definición, la palabra “patrimonio” añade una dimensión material, es decir, bienes que se adquieren[13].

El *Diccionário da Língua Portugueza*, de 1789, de SILVA, también ofrece dos definiciones, la segunda de las cuales también es de carácter material, ya que se refiere a los bienes con los que el individuo asegura su sustento y satisface sus necesidades económicas[14].

En el siglo siguiente, el *Diccionario Contemporaneo da Língua Portuguesa,* de 1881, de AULETE, recoge el significado de “patrimonio” como bienes recibidos por herencia de los padres; bienes pertenecientes a la familia; o incluso bienes destinados

---

de significar también los bienes provenientes de la madre, como puede deducirse de este pasaje de Asconio Pediano: *Tertium patrimonium videtur significare matris, aliud enim, quod fuerit, non invenio*”. (BLUTEAU, Rafael. 1638-1734. *Vocabulario portuguez e latino. Volume 06: Letras O-P.* Lisboa: Officina de Pascoal da Sylva, Impressor de Sua Magestade. 1720, p. 323. Disponible en: https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/5442. Consultado el: 26 de abril de 2023). “PATRIMONIO, s. m. Bienes dados o heredados del padre, madre o abuelos. Cualquier bien perteneciente a alguien, de los cuales, o de sus frutos, vive y se mantiene”. (SILVA, António de Morais. *Diccionario da língua portuguesa Composto pelo Padre D. Rafael Bluteau Reformado, e Accreccentado por António de Morais Silva (Volume 2: L - Z)*. Lisboa: Na Officina de Simão Thaddeo Ferreira, 1789, p. 171. Disponible en: https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/5413. Consultado el: 26 de abril de 2023).

[11] SILVA, Giseli Veronês da. *Op. cit.*, p. 33.

[12] RAMSHORN, Lewis; LIEBER, Francis (traductor). *Dictionary of Latin synonymes, for the use of schools and private students, con un índice completo.* Butler E. H. & Co., Filadelfia, 1860, p. 235.

[13] SILVA, Giseli Veronês da. *Ibidem*, p. 34.

[14] *Idem*.

al mantenimiento y organización de la vida de un eclesiástico[15].

En el diccionario de CARVALHO, además de la acepción que se refiere a la herencia del padre o de la madre, existe también una definición que abarca cualquier bien, material o moral, perteneciente a un individuo o a una institución, enfatizando así el carácter de posesión de estos bienes[16]. Del mismo modo, este concepto también está presente en la definición ofrecida por el diccionario D'OLIVEIRA[17].

El diccionario de FERREIRA ofrece cinco definiciones de la palabra "patrimonio". En él, vemos una importante atribución de significado a la palabra patrimonio. Además del significado de herencia paterna, patrimonio familiar y dote, la entrada también incluye la definición de riqueza como patrimonio moral, cultural e intelectual y patrimonio neto como la "totalidad de los recursos de los socios o accionistas invertidos en una empresa, incluidos el capital inicial, las reservas y los beneficios no distribuidos; pasivo no exigible", lo que transmite la atribución de un sentido comercial y financiero[18].

En esta línea, HOUAISS también añade un significado comercial y financiero al término cuando dice que el patrimonio es también el conjunto de bienes, derechos

---

[15] AULETE, Francisco Julio de Caldas. *Diccionario contemporaneo da língua portugueza*. Lisboa: Parceria Antônio Maria Pereira, V. 2. Lisboa: Imprensa Nacional. 1881, p. 1310.

[16] "PATRIMONIO, s. m. Del latín *patrimonium*. Herencia paterna. Bienes que provienen del padre o de la madre. Cualquier bien, material o moral, que pertenece a una persona o institución. Bienes requeridos para la ordenación de un eclesiástico. Conjunto de bienes compartidos por una clase de personas o una colectividad. Pequeña población en el interior de Brasil. Bienes de familia." (CARVALHO, José Mesquita de. *Dicionário prático júnior: Vol. III.* Brasil. Editôra Egéria S/A. 1968).

[17] "PATRIMÔNIO, s. m. (lat. Patrimonium) Herança paterna; bens de família; bens necessários para a ordenação de um eclesiástico. P. ext. Bens materiais ou morais pertencentes a um indivíduo, a uma instituição, a um povo. Bras. Núcleo populacional, no interior." (D'OLIVEIRA, H. Maia. *Lisa: Grande dicionário enciclopédico da língua portuguesa.* São Paulo. Lisalivros. 3ª ed. 1990).

[18] "Patrimonio. [Del lat. *patrimonium*.] Sustantivo masculino. 1. Herencia paterna. 2 Bienes de familia. 3. Dote de los ordenandos.4. Bien, o conjunto de bienes culturales o naturales, de valor reconocido para determinada localidad, región, país, o para la humanidad, y que, al volverse protegido(s), como, por ej., mediante su declaración como patrimonio, debe(n) ser preservado(s) para el usufructo de todos los ciudadanos: Los bienes culturales y naturales de valor universal excepcional, como las ciudades de Ouro Preto, Olinda y el Parque Nacional de Iguazú, están incluidos en la Lista del Patrimonio Mundial de la Unesco; —La idea de posesión colectiva como parte del ejercicio de la ciudadanía inspiró la utilización del término patrimonio para designar el conjunto de bienes de valor cultural que pasaron a ser propiedad de la nación, es decir, del conjunto de todos los ciudadanos.(Maria Cecília Londres Fonseca, *El Patrimonio en Proceso*, p. 58). 5. Fig. Riqueza: patrimonio moral, cultural, intelectual. Patrimonio neto. Cont. Conjunto de los recursos de los socios o accionistas aplicados en una empresa, que abarca el capital inicial, las reservas y las utilidades retenidas; pasivo no exigible." (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 4ª ed., Curitiba. Positivo, 2009).

y obligaciones no sólo de una persona sino también de una empresa[19].

El *Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*, además de la definición de patrimonio neto ("diferencia entre la suma de todos los bienes y derechos de una persona física o jurídica y sus obligaciones"), incluye la noción de patrimonio bruto como el "conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una persona física o jurídica sin deducciones". En otras palabras, al significado de patrimonio considerado como conjunto de bienes se le ha añadido un nuevo significado, como derechos y obligaciones económicamente apreciables pertenecientes a una persona o empresa[20].

Desde el punto de vista lingüístico, partiendo del sesgo teórico de los estudios enunciativos y analizando las definiciones anteriores, puede decirse que la palabra "patrimonio" se "constituye en una red enunciativa construida semánticamente" desde "el lugar de los bienes privados". En ella existe "una relación designativa en la que confluyen significados relacionados con lo comercializable, o bienes materiales transmitidos de generación en generación de orden estrictamente material"[21].

También merece la pena mencionar lo que el *Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa* define como "riqueza" y "fortuna", ya que a veces se hace referencia al impuesto sobre el patrimonio como impuesto sobre la riqueza o impuesto sobre las fortunas o las grandes fortunas. Por "riqueza" se entiende "gran abundancia y cantidad de dinero, de bienes materiales; opulencia, abundancia, fortuna." Es la cualidad o condición de lo que es rico. A su vez, fortuna, en el mismo diccionario, es el "conjunto de bienes y capitales de considerable valor que pertenecen a alguien, a una familia o a una empresa; gran suma de dinero". Así, según dicho diccionario, las palabras "riqueza" y "fortuna" son sinónimos, cuyo significado se remonta a la

---

[19] "Patrimonio. Sustantivo masculino. 1. Herencia familiar. 2. Conjunto de los bienes familiares. 3. Derivado: sentido figurado. Riqueza, cosa valiosa. Ej.: *patrimonio moral*. 4. Bien o conjunto de bienes naturales o culturales de importancia reconocida, que pasan por un proceso de declaración como patrimonio para ser protegidos y preservados. Ej.: *Ouro Preto fue declarada patrimonio por la Unesco*. 5. Área: término jurídico. Conjunto de bienes, derechos y obligaciones económicamente evaluables, pertenecientes a una persona o a una empresa." (HOUAISS, António*. Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro. 2009).

[20] SILVA, Giseli Veronês da. *Op. cit.,* p. 36.

[21] SILVA, Giseli Veronês da. *Op. cit.*, p. 15 *et seq.*

acumulación de recursos o la abundancia[22].

1.2.2 Patrimonio como riqueza retenida y acumulada

El patrimonio es una forma de riqueza con cierto carácter de estabilidad. A diferencia de la renta, que se obtiene y que, para la mayoría de las personas, se destina en gran medida al consumo y, por lo tanto, se agota, el patrimonio se refiere a la condición de riqueza que ha sido retenida por su propietario y, por lo tanto, acumulada con lo que ya formaba parte de su patrimonio, en diversas formas.

La retención se produce porque en lugar de transferirla, haciéndola circular, el titular del bien retiene su propiedad, manteniéndola en esa condición.

La acumulación, por otro lado, proviene del hecho de que las adiciones patrimoniales, al ser retenidas y mantenidas, se acumulan a los bienes ya existentes, incorporándolos a un patrimonio que, de este modo, se hace mayor. La formación del patrimonio, por tanto, está relacionada con la suma, la incorporación, la unión, el aumento.

En esta medida, tal vez la forma ideal de gravar el patrimonio sería gravar sólo la cantidad que se ha mantenido como universalidad de derechos del contribuyente durante un determinado período de tiempo. Esto es así porque, si tomamos el patrimonio como universalidad, ésta está constituida por el conjunto de activos y pasivos, normalmente calculados a 31 de diciembre de cada año. Pero hay patrimonio que está ahí circunstancialmente, de paso, rentas que han entrado pero que no se van a retener, y se corre el riesgo de considerar patrimonio las rentas en tránsito entre el ingreso y el consumo. Pero esto no es un problema y se neutraliza con el establecimiento de tramos de exención que cubren estas rentas circulantes.

Por último, la idea de patrimonio apunta a una riqueza acumulada y estable.

---

[22] Conforme a lo indicado en Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Versão online. Editora Melhoramentos Ltda. Disponibles en: https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=riqueza y https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=FORTUNA. Consultado el: 22 de enero de 2025.

De hecho, esta riqueza acumulada suele persistir durante periodos relativamente largos y se acumula con el tiempo. Casi nadie tiene mucha riqueza acumulada un año, no al siguiente, y de nuevo al siguiente, y así sucesivamente. Por el contrario, la acumulación de riqueza, teniendo en cuenta las reglas de la experiencia aquí, teniendo en cuenta lo que sucede normalmente, se produce gradualmente. Y la riqueza, en general, persiste, se mantiene, aunque eventualmente cambie en cuanto a la naturaleza o identidad de los bienes que la componen.

Esta característica de permanencia y estabilidad del patrimonio es muy evidente cuando hablamos, por ejemplo, del patrimonio heredado, que pasa de generación en generación. Tal es la permanencia y estabilidad que se transfiere por fallecimiento a los descendientes, en una función económica transgeneracional que afecta a toda una familia.

Podemos decir, por tanto, que el patrimonio es riqueza retenida y acumulada que persiste en el tiempo, hasta el punto de que el hecho imponible del tipo continuado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles toma al sujeto pasivo en virtud de su posición como titular de esa capacidad económica, formada, entre otros elementos, por la propiedad de un bien inmueble, y se dice que el propietario “es” propietario, ya que es precisamente la condición jurídica de la persona que lo ha adquirido y que persistirá así con las prerrogativas económicas inherentes a esa condición de forma indefinida, hasta que finalmente disponga de él.

1.2.3 El patrimonio como universalidad de posiciones jurídicas de contenido económico: derechos y obligaciones

El derecho fiscal es un derecho superpuesto, es decir, afecta a situaciones ya reguladas por otras ramas del derecho. Dado que la propiedad es un concepto regulado por el Derecho privado, es imperativo que entremos en esta rama[23].

[23] *Código Tributario Nacional (CTN),* Ley 5.172/66, *in verbis*: “Artículo 110. La ley tributaria no podrá modificar la definición, el contenido ni el alcance de institutos, conceptos y formas del derecho privado, utilizados, de manera expresa o implícita, por la Constitución Federal, por las Constituciones de los Estados, o por las Leyes Orgánicas del Distrito Federal o de los Municipios, para definir o limitar competencias tributarias.”

Cuando hablamos de una relación jurídica o de un derecho subjetivo, tenemos necesariamente un sujeto y un objeto. Incluso si consideramos la existencia de un derecho cuyo sujeto está indeterminado o de un objeto que aún no existe, habrá un derecho relacionado con el sujeto o un derecho sobre un objeto[24].

Así que importa tener en cuenta los conceptos de propiedad, de cosa, de bien, derechos y obligaciones.

Para definir el concepto jurídico de propiedad, tenemos al sujeto como contribuyente. Dado que el sujeto es una persona, debemos definir el objeto.

Entre los objetos de los derechos civiles, nos interesan las cosas y las obligaciones, es decir, los objetos de derecho que constituyen el patrimonio del sujeto.

En la doctrina brasileña, FREITAS sostuvo, en relación con el Proyecto de Código Civil de 1916, que, según, la perspectiva de Bentham, no existen elementos que no puedan ser considerados cosas. Se entiende por cosas únicamente aquellos objetos materiales, dejando de lado la tradicional clasificación del Derecho Romano, adoptada también por la mayoría de los Códigos, que distingue entre cosas corporales e incorporales. Para este jurista, las cosas comprenden todos los objetos materiales que pueden ser valorados económicamente. Por otro lado, aquellos objetos que no encajan en la categoría de cosas también son considerados bienes, al igual que las propias cosas. Así, tanto estos otros objetos como las cosas en sentido estricto reciben la denominación de bienes[25].

De este modo, podemos decir que el concepto de bien engloba el concepto de cosa.

El Código Civil brasileño de 1916 no distinguía entre bien y cosa, utilizando

---

[24] TRIMARCHI señala que el patrimonio es una realidad económica y jurídica: “Non è, infine, ammissibile che esista un diritto di proprietà sul patrimonio, se questo nella sua essenza va configurato come entità composita di situazioni giuridiche soggettive e manca ogni interesse tutelato che vada riferito al patrimonio in quanto tale. Ora, tutto ciò legittima la conclusione che il patrimonio è una realtà (economica e giuridica, costituita da un complesso di situa- gioni giuridiche soggettive risultante dalla unicità del titolare (una o più persone fisiche, una persona giuridica o unico gruppo non personificato).” (TRIMARCHI, Vincenzo Michele. “Patrimonium”. En: *Enciclopedia del diritto*. Volume XXXII. Milano: Giuffrè, 1958, p. 280).

[25] FREITAS, Augusto Teixeira de. *Esboço*, vol. 1, Ministerio de Justicia e Interior - Servicio de Documentación, 1952, p. 185.

ambas expresiones. Sin embargo, como señala BEVILAQUA, este uso no debe ser interpretado en términos de equivalencia[26].

Aunque resulte complejo formular una doctrina general sobre el objeto del derecho y existan divergencias en torno a los conceptos de cosas y bienes, MARCONDES reconoció algunas notas comunes señaladas por distintos autores: se trata de elementos que están fuera del sujeto, tienen importancia jurídica, pueden ser sometidos al control del titular y poseen la aptitud de responder a un interés económico[27].

Aunque las cosas pueden clasificarse utilizando diversos criterios y ciencias, sólo interesan al Derecho las clasificaciones que tienen relevancia jurídica, es decir, "lo que importa es la clasificación de las cosas por lo que puede influir en la ordenación

[26] "El Código Civil brasileño prefirió denominar "De los bienes" al segundo libro de la Parte General, para, de acuerdo con la mayor extensión del significado de la palabra bienes, otorgarle una mayor amplitud al alcance de sus disposiciones. La palabra bienes comprende: cosas, derechos reales, obligaciones y derechos hereditarios. En la parte especial, se conservó la denominación Derecho de las cosas, porque es de la propiedad y sus desmembramientos de lo que se trata." (BEVILAQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*, vol. 1, 3ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1927, p. 259).

[27] MARCONDES señala que Freitas y Bevilaqua forman "eslabones de una única corriente en la doctrina de los jurisconsultos brasileños", en lo que se refiere a la relación entre las cosas y los bienes. Y, basándose en Biondi, Rotondi y Serpa Lopes, señala que no obstante la dificultad de construir una doctrina general sobre el objeto del derecho y la controversia en torno a la noción de cosas y bienes, en esta última se revelan algunas características que varios autores coinciden en señalar. Sobresale, en primer lugar, el ser exterior al sujeto, definiendo el § 285 del Código austríaco como cosa "todo aquello que no es persona y sirve para el uso del hombre", y contraponiéndose a la persona, como objeto se contrapone a sujeto. Estando fuera del hombre y de las demás cosas, no es bien el trabajo del hombre, ni la cualidad de otros bienes. En cuanto a aquel, aunque se pueda hablar de servicios, la categoría se identifica con el concepto de prestación, específico del derecho de las obligaciones y no del derecho real. En cuanto a esta, es una forma de ser que, aunque representa un valor, no es autónoma de la cosa calificada, como ocurre con el avío, que no existe sin el establecimiento. Por cierto, la autonomía no requiere la actualidad de la cosa, la cual, ni por ser futura deja de ser cosa. Otra característica está en la relevancia jurídica y en la posibilidad de subordinación de la cosa al titular, siendo necesario que su naturaleza permita incidir en la esfera de influencia del hombre; por tanto, no es cosa, jurídicamente, lo que resulta extraño o indiferente al ordenamiento jurídico, como el aire y la luz solar. Pero esta relevancia debe entenderse en su sentido más amplio, pues no es indispensable la posibilidad de subordinación material; entendida como interés, es aplicable tanto a las cosas corpóreas como a las incorpóreas, siendo suficiente la posibilidad de disfrute de sus ventajas. Se enfatiza, asimismo, la capacidad de satisfacer un interés económico, siendo necesario que la cosa represente una utilidad. A este respecto, se afirma que sólo se consideran bienes aquellas cosas que existen en cantidad inferior a las necesidades humanas, porque es de la posibilidad de conflicto entre los hombres para su obtención que surge una gestión económica y, con ella, la intervención del Derecho." (Biondi, *I beni*, n.º 4, págs. 10 a 12. Barassi, Istituzioni, n.º 39, págs. 93 e 94. Rotondi, Istituzioni, ns. 114 e 115, págs. 214 a 217. Serpa Lopes, Curso de Direito Civil, vol. 1, n.º 168, págs. 271/272)." (MARCONDES, Sylvio. *Problemas de Direito Mercantil.* 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad Editor de Livros de Direito, 1970, p. 72).

de las relaciones jurídicas" [28].

Desde esta perspectiva, los bienes pueden analizarse tanto por su individualidad —como ocurre al distinguir entre corpóreos e incorpóreos, muebles e inmuebles, fungibles e infungibles, consumibles y no consumibles, divisibles e indivisibles, singulares y colectivos—, como por su relación con otros bienes —ya sean principales o accesorios—, y también por el vínculo que mantienen con las personas que los utilizan, diferenciándose así entre bienes públicos y privados, o cosas que pueden o no ser objeto de comercio[29].

La noción de bien se presenta como una categoría más amplia que la de patrimonio, en una relación semejante a la del todo con la parte. El patrimonio y los bienes patrimoniales constituyen una clase específica dentro del conjunto general de los bienes, hasta el punto de que, para diferenciarlos, se recurre a la expresión "bienes patrimoniales", segun BIONDI. El autor afirma que em "ocasiones la ley menciona bienes, implicando la calificación de patrimonial, como en el caso de la responsabilidad del deudor, quien responde de su propio patrimonio, y por lo que técnicamente hablamos de responsabilidad patrimonial. Los bienes se entienden como patrimoniales, en el lenguaje común y también legislativo, hablamos indiferentemente tanto de patrimonio como de bienes. Mientras que el Código Civil derogado hablaba de separación del patrimonio del causante del del heredero (art. 2054 y siguientes), la nueva habla de separación de bienes (art. 512 y siguientes), sin este cambio de redacción, no correspondiente a ningún cambio conceptual. El nuevo Código, en cuanto al inventario de los bienes del menor, habla tanto de bienes (art. 362 C. Civ.; 717 C. Proc. Civ.) como de patrimonio (art. 364 C. Civ.)"[30].

---

[28] MARCONDES, Sylvio. *Op. cit.*, p. 73.

[29] Esta clasificación fue adoptada por el Código Civil brasileño, excepto para los bienes tangibles e intangibles, según BEVILAQUA, debido a la falta de interés práctico (BEVILAQUA, Clóvis. *Teoría General del Derecho Civil*. Campinas: Red Livros, 2001, p. 240).

[30] De acuerdo con BIONDI, en una traducción libre de su texto, "Patrimonio es una denominación colectiva para indicar un conjunto de bienes económicos. El bien es la entidad única; el patrimonio es el agregado. Los bienes no existen, salvo como categoría general y abstracta, sino bienes individuales. El patrimonio es la agregación de una pluralidad de bienes. Hablamos de bienes en plural, pero de patrimonio en singular. El patrimonio no es más que un elenco de relaciones, del que se puede hacer un inventario, pero no está sujeto a una disciplina unitaria. Cada elemento que lo compone tiene su propia individualidad, su propia disciplina y su propia defensa jurídica. No existe conexión entre ellos, salvo por el hecho de pertenecer a un sujeto determinado. De ello se deduce que los bienes individuales pueden enajenarse o pueden crearse derechos individuales sobre ellos, pero no sobre el conjunto del patrimonio como unidad. El patrimonio como tal no es objeto de una única relación; el propietario tiene

Para el desarrollo del estudio del patrimonio, nos interesa examinar los bienes singulares y los bienes colectivos.

La diferenciación de las cosas tiene su origen en el Derecho romano, que ya categorizaba los *corpora* (del lat. *corpos*) en simples, compuestos y colectivos, entre otros.

Según el texto de POMPONIO[31], *los corpora* simples serían aquellos que se contienen en un solo espíritu (quod *continetur uno spiritu*), "como un hombre, una viga, una piedra y similares"; los *corpora* compuestos serían aquellos que consisten en contingentes, es decir, en varios que están unidos entre sí (*quod ex contingentibus, hoc est pluribus inter se cohaerentibus constat*), "como un edificio, un barco, un armario"; y los *corpora* colectivos son cuerpos que no están disueltos, sino sujetos a un nombre, evidente a distancia *(quod ex distantibus constat, ut corpora plura non soluta sed uni nomini subjecta),* "como el pueblo, la legión o el rebaño"[32].

El criterio fundamental para clasificar la propiedad se ha mantenido constante desde la jurisprudencia romana hasta la doctrina moderna, aunque el concepto de un tercer tipo —la propiedad colectiva o de universalidad— sigue siendo muy controvertido, tal como lo fue ya en el Derecho romano[33].

En la doctrina brasileña, las cosas se clasifican en singulares y colectivas; las primeras se subdividen en simples y compuestas, mientras que las segundas hacen referencia a la universalidad, que a su vez se divide en universalidad de hecho y universalidad de derecho. Las cosas singulares serían aquellas que son individuales

---

sobre él los derechos que se refieren a las relaciones individuales que lo constituyen." (BIONDI, Biondo. "Patrimonium". En: *Novissimo digesto italiano* (AZARA, Antonio; EULA, Ernesto), 3ª ed., Volume XII. Torino: Unione tipografico editrice torinese, 1957, pp. 618-619).

[31] Sexto Pomponio fue profesor de Derecho y está considerado como el jurista más productivo del siglo II. Sus estudios, dedicados al Derecho privado, dieron lugar a obras de referencia para analizar la historia de la literatura jurídica antigua, cf. KRUEGER, Paul. *Geschichte der Quellen und Litteratur des Römischen Rechts - Systematisches Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft. Erste Abtheilung, zweiter Theil.* Leipzig: Duncker & Humblot, 1888, p. pp. 173-177.

[32] POMPONIO, Sexto, 30 ad sab., D. 41, 3, 30 pr. (...). *Tria autem genera sunt corporum, unum, quod continetur uno spiritu et Graece continuum vocatur, ut homo tignum lapis et similia: alterum, quod ex contingentibus, hoc est pluribus inter se cohaerentibus constat, quod coniunctum vocatur, ut aedificium navis armarium: tertium, quod ex distantibus constat, ut corpora plura non soluta, sed uni nomini subiecta, veluti populus legio grex.* (...)

[33] RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil.* Tradução da 6º edição italiana. Vol. II, Direito de Família, Direitos reais e posse. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & Cia. 1934, p. 281.

y distintas, consideradas en sí mismas y como tales, siendo un género de las especies de las cosas simples y de las cosas compuestas*. Las cosas* simples serían “las que constan de partes homogéneas o de partes de la misma especie unidas naturalmente, como los animales, las plantas, etc.”. Las cosas compuestas serían “las que constan de partes heterogéneas unidas artificialmente, como un edificio, una máquina, etc”. El género de las cosas colectivas, para RIBAS, es la reunión de cosas singulares y distintas (colectividad de hecho, también llamada *universalidad de hecho*) o bajo determinadas relaciones jurídicas (colectividad de derecho, también llamada *universalidad de derecho*), que abarcan cosas de diversa índole, corpóreas o incorpóreas, que forman un patrimonio, como una herencia[34].

En lo que respecta al desarrollo del tema en cuestión, se postula que ambas universalidades se encuentran intrínsecamente vinculadas al ámbito del Derecho. La universalidad de hecho resulta de una reunión de cosas corpóreas con valor económico, que existen en relación con el Derecho por voluntad jurídica o por ley. La universalidad de derecho, en cambio, es una unidad abstracta de cosas y derechos, en la que se reúnen todas las relaciones de un individuo en el ámbito de sus bienes, dando lugar a el patrimonio, por ejemplo, o en la que se demuestra la “totalidad de un conjunto de bienes”, como una herencia, un interés pecuniario, una dote o una masa concursal. La universalidad de derecho surge por diversas razones o con diversos fines, y no está sujeta a normas uniformes[35].

Una vez vistos estos conceptos, merece la pena considerar su universalidad.

Las universalidades se conforman por un conjunto de cosas que, aunque mantienen su independencia funcional, se consideran como una unidad debido a una valoración específica realizada por el sujeto o reconocida jurídicamente, y también se

---

[34] RIBAS, Joaquim Antônio. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Parte Geral.* Tomo II. Rio de Janeiro: B. L. Garnier, 1880, pp. 237-239.

[35] “Dejando de lado las divergencias y atendiendo a las relaciones que realmente se forman en la vida jurídica, pueden afirmarse los siguientes principios: a) La *universitas facti*, agregado de cosas corpóreas, como el rebaño, el almacén, la biblioteca, existe y aparece en las relaciones jurídicas, pero sólo puede reputarse como unidad para el derecho cuando, por consideraciones económicas, la voluntad jurídicamente manifestada o la ley así lo determina. b) La *universitas juris*, unidad abstracta de cosas y derechos, también aparece en la vida jurídica, ya sea para unificar la irradiación de la persona en la esfera de los bienes, o para mostrar la integridad de un conjunto de bienes. El patrimonio es el ejemplo del primer caso; la herencia, los peculios, el dote y la masa concursal son ejemplos del segundo caso. c) Resultando la *universitas* de derecho de diversas razones y realizándose para diversos fines, no se somete a reglas uniformes.” (BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria*... *Op. cit*., p. 261 *et seq.*).

denominan cosas colectivas, por oposición a las cosas compuestas, que son la reunión material de varios elementos de forma artificial[36]. El Código Civil brasileño de 1916 adoptó esta posición al definir que “las cosas, ya sean simples o compuestas, materiales o inmateriales, son colectivas, o universales, cuando se las considera agregadas en un todo” (art. 54 del CC de 1916).

Según MARCONDES, retomando la síntesis de Biondi, la universalidad no se configura como una unión material, como ocurre en los objetos compuestos, sino como una agrupación de carácter ideal, formada por una pluralidad de elementos, sean estos homogéneos o heterogéneos. Esta agrupación da lugar a una entidad compleja que trasciende a los objetos individuales que la integran, siendo identificada por una sola denominación y sometida a un régimen jurídico único, aunque cada uno de sus componentes conserve su individualidad tanto práctica como jurídica. El autor subraya que la “trascendencia o consideración unitaria” no crea una nueva entidad, que se añade a las cosas agregadas, aunque se produce un incremento de valor, “para cuya protección la ley trata de modo especial la universalidad”[37].

Sobre el tema, el jurisconsulto BARTOLO, basándose en los glosadores, presenta la antítesis que diferencia entre la universidad de hecho y la universidad de derecho como siendo *universitas corporis* el rebaño y *universitas iures* la herencia, los ahorros y similares.

Esta distinción acabó convirtiéndose en tradicional, y varios estudiosos contrapusieron los dos tipos de universalidad.

1.2.4 Patrimonio global o total, destinado y separado

El patrimonio consiste en una universalidad y, en principio, abarca todas las posiciones económicas de una persona determinada, guiándose su concepto por la idea de unicidad. Esta es la regla general que, sin embargo, no impide al legislador establecer regímenes especiales en determinados casos. Surge así la clasificación

[36] MARCONDES, Sylvio. *Op. cit.*, p. 77.

[37] MARCONDES, Sylvio. *Op. cit.*, p. 76.

del patrimonio en patrimonio global o total, patrimonio afecto y patrimonio separado.

El patrimonio global o total se entiende como la suma de todas las relaciones jurídicas de contenido patrimonial, tanto activas como pasivas, que pertenecen a un sujeto de derecho. Por ello, se identifica con lo que se conoce como patrimonio general[38]. Si queremos hacernos una idea del patrimonio de un determinado contribuyente y, por tanto, de su capacidad económica, debemos fijarnos en su patrimonio global, en la medida en que engloba la totalidad de sus posiciones jurídicas de carácter económico. Como veremos, cuando la imposición sobre el patrimonio va más allá de considerar el patrimonio global para centrarse en una parte del mismo, provoca distorsiones y vulnera los principios generales de la fiscalidad.

En ocasiones, con base en una regulación específica, se toma en cuenta de manera particular aquello que está destinado a una finalidad concreta. Algunos subconjuntos dentro del patrimonio adquieren una importancia especial cuando están destinados a cumplir una finalidad específica o diferenciada, lo que les confiere características jurídicas propias que se apartan del régimen general que rige el patrimonio en su conjunto o una determinada esfera jurídica del sujeto. Además, aquellos conjuntos que, sin desvincularse completamente del patrimonio general, adoptan un régimen jurídico especial debido a su afectación a un fin específico, pueden ser denominados patrimonios simplemente afectos o simplemente afectados, manteniéndose dentro del conjunto patrimonial, pero con una identidad jurídica propia[39]. El bien de familia es ejemplo de bien destinado que recibe un tratamiento especial en el Derecho civil, al impedir su embargo.

Y hay bienes que la ley autoriza a veces a separar del patrimonio global para someterlos a un régimen jurídico propio. Así, por ejemplo, la cuota hereditaria y el *trust* son ejemplos de patrimonios separados. La cuota hereditaria porque los activos y pasivos que la componen no se comunican con el patrimonio de su titular, hasta que, si existe un saldo neto positivo, puede finalmente migrar a su patrimonio individual. El *trust* implica la posibilidad de separar un bien para que, desvinculado de su origen,

[38] SIMÕES, Marcel Edvar. *O Patrimônio no Direito Civil e no Direito Empresarial: Patrimônios Destinados, Patrimônios Separados e Patrimônio Autônomos*. Indaiatuba: Editora Foco, 2023, p. 94.

[39] SIMÕES, Marcel Edvar. *Op. cit.*, p. 143.

tenga un tratamiento jurídico propio desde el momento de su constitución[40]. Es un instrumento de administración de bienes a favor de uno o varios beneficiarios. El *trust* carece de personalidad jurídica, siendo una relación jurídica entre el constituyente/propietario, llamado *settlor*, y el administrador, llamado *trustee*, que puede ser una persona física o jurídica, que gestiona el patrimonio a favor del beneficiario que recibirá los dividendos o del propio patrimonio, llamado *beneficiary*. Muy utilizado para reservar valores a nivel internacional y también vinculado a contratos internacionales, como garantía. El *trust* está regulado en el Convenio de La Haya de 1985, con las siguientes características recogidas en su artículo 2: "los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del trustee; el título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee o de otra persona por cuenta del trustee; el trustee tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley le imponga" y " creados voluntariamente y cuya prueba conste por escrito", según el artículo 3[41].

---

[40] La palabra *trust* en inglés significa «confiar». Un *trust* es una estructura jurídica utilizada principalmente para la gestión del patrimonio y la planificación de la sucesión. Surgió en países con el sistema jurídico del *Common Law*, para diversas situaciones como asegurar la administración y transmisión de bienes a los familiares de quienes partirían a las Cruzadas, entre otras. «Desde el siglo XIII inglés, el precedente inmediato de los *trusts*, los *uses*, fueron empleados con diversas finalidades: eludir cargas feudales, evitar los riesgos de expropiación ante las guerras dinásticas, asegurar la gestión y transmisión de los bienes en favor de la familia antes de partir a las cruzadas, etc. La evolución de los *uses* es paralela a la conformación de la jurisdicción especial de la *equity*, que garantizaba los derechos de los beneficiarios de los uses (y posteriormente de los trusts) frente a los abusos o inconvenientes que la transmisión de la titularidad había producido en virtud del Derecho estricto o *common law*. Para atajar el uso fraudulento de algunos *uses*, éstos fueron incluso legalizados (en lugar de prohibidos) y regulados mediante la Ley de usos de 1535. Sin embargo, rebautizados como *trusts* y en continuo desarrollo mediante las reglas de la *equity*, estos instrumentos han adquirido una firme implantación hasta nuestros días a través de la experiencia de los operadores jurídicos y los tribunales, la consolidación de las reglas de *equity* (pese a la moderna refundición de los tribunales ingleses en una sola jurisdicción que aún aplica como cuerpos distintos las reglas de la *equity* y del *common law*) y las diversas delimitaciones legislativas en el Reino Unido o en el reciente Derecho uniforme de Estados Unidos (*Uniform Trust Code* de 2000, reformado en 2004). Por lo tanto, cabe concluir que la fiducia moderna (*inter vivos*) cuenta hoy con un abundante uso práctico en sus aplicaciones comerciales, financieras, bancarias o personales." (Una versión de las ideas expuestas por CÁMARA LAPUENTE como síntesis introductoria a los *trusts* en la primera ponencia del "III Congreso de Derecho civil catalán: Los patrimonios fiduciarios y el trust", que ocurrió en los días 6,7 y 8 de noviembre de 2001, en la Ciudad de Tarragona. CÁMARA LAPUENTE, Sergio. "Breve compendio geo-conceptual sobre *trust".* En: *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán.* Coordinadores Sergio Nasarre Aznar y Martín Garrid Melero. Barcelona: Colegio Notarial de Cataluña. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. 2006, p. 27 *et seq.*).

[41] En España, la figura jurídica del *trust* no está reconocida en el ordenamiento jurídico, y el Estado español no ha ratificado el Convenio. Además, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2008 confirmó la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Madrid (23 de noviembre de 2000), que consideraba *que "no existe en el derecho español una norma de conflicto específica que determine qué ley material sería aplicable a la figura (del trust)" y que "a falta de prueba del contenido de la ley*

Pero hay que tener en cuenta desde el principio que la afectación o separación de patrimonios a determinados efectos de derecho civil o mercantil no significa que ese efecto jurídico sea determinante a efectos tributarios, como explicaremos más adelante. Cada rama atribuye sus propios efectos jurídicos a las realidades que le son propias y desde perspectivas a menudo peculiares. Es el caso de la Ley 14.754/23, que prevé la tributación de las inversiones en fondos de inversión en el país y de las rentas obtenidas por personas físicas residentes en el país provenientes de inversiones financieras, entidades controladas y trusts en el exterior.

1.2.5 Patrimonio bruto y patrimonio neto

En sentido amplio, el patrimonio es una universalidad de bienes y derechos, que abarca no sólo las posiciones activas, sino también las pasivas. Así, el término patrimonio incluye los derechos y obligaciones de carácter económico.

De hecho, la riqueza económica de un contribuyente, en términos patrimoniales, sólo puede medirse considerando tanto sus activos como sus pasivos. Si bien es cierto que el activo revela el poder económico, su verdadera dimensión no requiere la comprobación de las obligaciones y el pasivo. La correlación entre activo y pasivo puede ser directa o indirecta, pero siempre está presente.

Por sus activos, el patrimonio es la garantía de todas las obligaciones económicas del deudor. Las obligaciones están garantizadas precisamente por los activos, ya que los activos de una persona garantizan el cumplimiento de sus obligaciones. El CPC brasileño, por ejemplo, en el libro *Do Processo de Execução*, capítulo *Da Responsabilidade Patrimonial*, es explícito en el sentido de que “El deudor responde con todos sus bienes presentes y futuros del cumplimiento de sus obligaciones, salvo las restricciones que establezca la ley”, como puede verse en su

---

extranjera aplicable, debe rechazarse la validez del trust, que es desconocido en el derecho español». En Brasil, la Ley 14.754 define jurídicamente el *trust* y todas las figuras que intervienen en la relación con él: *settlor, trustee, beneficiary,* así como los actos y documentos para su constitución y mantenimiento: *distribution, trust deed y letter of wishes.* La referida ley define el trust como “uma figura contratual regida por lei estrangeira que dispõe sobre a relação jurídica entre o instituidor, o trustee e os beneficiários quanto aos bens e direitos indicados na estrutura do trust”.

artículo 789.

La relación entre activo y pasivo se hace aún más evidente cuando se trata de activos financiados, cuya titularidad está asociada a una operación de préstamo. En este caso, el bien concreto objeto de la financiación se encuentra directamente afecto a la satisfacción de la deuda, apareciendo como una garantía real, es decir, existe una afectación jurídica expresa e inequívoca que persiste hasta la total satisfacción de la deuda[42].

En términos contables, el sistema de partida doble revela de forma clara y transparente la necesaria correlación entre estas posiciones. Cuando se adquieren bienes al contado, se contabiliza el débito correspondiente al coste financiero soportado por el adquirente y el crédito correspondiente al bien adquirido. Si el coste no se soporta por adelantado, se contabiliza la deuda correspondiente en el pasivo[43].

Desde esta perspectiva, resultan útiles los conceptos de patrimonio bruto y patrimonio neto. El patrimonio bruto muestra el activo del propietario, mientras que el patrimonio neto consiste en la diferencia entre derechos y obligaciones, revelando el resultado.

El patrimonio bruto se define como el conjunto de todas las posiciones jurídicas subjetivas activas de naturaleza patrimonial que pertenecen a un sujeto de derecho, lo que equivale a la suma de todos los derechos económicos de una persona. Por su parte, el pasivo está constituido por el conjunto de posiciones jurídicas subjetivas pasivas de contenido patrimonial. El patrimonio neto, resultado de la diferencia entre el activo y el pasivo, puede coincidir con el patrimonio total del sujeto

---

[42] BIONDI subraya que las deudas forman parte del conjunto de relaciones jurídicas relativas al patrimonio: “El patrimonio, al igual que los bienes, puede entenderse en dos sentidos: indica el conjunto de las relaciones económicas, incluyendo también las deudas, ya que estas también son entidades económicas; también indica el conjunto de las relaciones activas, es decir, excluyendo el pasivo, según el principio *bona non intelleguntur nisi deducto aere alieno* (1, 39, I D, de verb. sign. 50, 16). Esta última noción corresponde a la concepción vulgar y común (los romanos decían precisamente que los bienes en este sentido se entienden *naturaliter*); prácticamente nadie puede decir que posee bienes o patrimonio si no es en cuanto al activo. Jurídicamente, se considera como un conjunto de relaciones tanto activas como pasivas.” (BIONDI, Biondo. *Op. cit.*, p. 617).

[43] El sistema de partida doble es el método que se utiliza actualmente en contabilidad y consiste en que cada movimiento contable se asocie a al menos dos cuentas: una de entrada o salida de recursos y otra de financiación.

de derecho[44].

El patrimonio neto puede ser igual al bruto, si su titular no tiene deudas, o inferior, cuando existan deudas pendientes de pago. El patrimonio neto puede ser incluso negativo, si las obligaciones superan a los derechos, lo que, en situaciones extremas de incumplimiento de las obligaciones y falta de bienes para hacerles frente, conduce a la insolvencia o quiebra de su titular, e incluso, en el ámbito societario, puede llevar a la extinción de la persona jurídica y a la realización de todos sus derechos para su reparto en un concurso entre acreedores. El patrimonio neto se determina mediante una operación aritmética que consiste en descontar el pasivo del total del activo bruto. Este resultado refleja la porción del activo que permanece, si es que existe, una vez deducidas todas las deudas u obligaciones. Este concepto coincide con el patrimonio neto tal como lo define la doctrina italiana, y ha sido igualmente incorporado de manera extendida por la doctrina alemana. Cuando el resultado de esta operación es negativo, se presenta la singular e incluso paradójica figura del patrimonio neto negativo. El patrimonio neto negativo da lugar a la declaración de insolvencia, según el artículo 955 del Código Civil, que establece que "procederá la declaración de insolvencia siempre que las deudas excedan del valor de los bienes del deudor"[45].

Según BIONDI, desde el punto de vista fiscal, "el patrimonio se considera una unidad económica global, como en el caso del impuesto sobre el patrimonio cualificado y del impuesto progresivo sobre la renta. El patrimonio también se considera una suma de valores económicos en materia de enriquecimiento injustificado: la ley admite la compensación por la disminución correlativa del patrimonio" (art. 2441 del Código Civil), y en cuanto a la obligación de alimentos, la ley establece que los alimentos se deben en proporción "a las circunstancias económicas de la persona que debe administrarlos" (art. 438 del Código Civil). Dada la correlación entre los bienes económicos no son más que las condiciones patrimoniales"[46].

---

[44] SIMÕES, Marcel Edvar. *Op. cit.*, p. 94.

[45] SIMÕES, Marcel Edvar. *Ibidem*, p. 95.

[46] BIONDI, Biondo. *Op. cit.*, p. 619.

Por tanto, a la hora de intentar averiguar la capacidad económica de alguien, es importante tener en cuenta el concepto de patrimonio neto, que es, en este sentido, el único capaz de poner de manifiesto la síntesis de la universalidad de bienes y derechos o, para ser claros, de bienes, derechos y obligaciones.

1.3 El patrimonio como base imponible autónoma

1.3.1 El patrimonio como base imponible autónoma desde la perspectiva del Derecho Tributario

1.3.1.1 El patrimonio como revelación de capacidad económica imponible

La comprensión de las funciones del patrimonio, tanto las relativas al disfrute por su titular, como las de carácter jurídico en las relaciones de éste con otras personas con las que se relaciona, contribuyen a entender su significado e importancia.

En cuanto a la persona del titular, cabe señalar que el patrimonio "cumple la función de soporte jurídico-material de la existencia de las personas en sentido jurídico, asegurando, en el espacio y en el tiempo, los medios para el desarrollo de sus actividades y la consecución de sus fine". Desde la perspectiva de sus relaciones con terceros, "cumple la función de elemento básico del tráfico jurídico-económico, siendo el punto de partida y de llegada del tránsito de posiciones patrimoniales que se produce entre los sujetos de derecho", así como "cumple la función de limitar la responsabilidad de los socios en las sociedades mercantiles"[47].

Otra función del patrimonio, como índice revelador del patrimonio del contribuyente y, por tanto, de su capacidad económica y de pago, es la de servir de base económica a efectos de tributación[48].

---

[47] SIMÕES, Marcel Edvar. *Op. cit.*, p. 182.

[48] "La riqueza ha constituido un elemento fundamental de cualquier sistema fiscal moderno, incluso puede afirmarse que la importancia de los impuestos sobre la riqueza personal se incrementó a medida que los países adquirían mayor desarrollo económico…" (GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. "La imposición personal sobre la riqueza como forma de gravamen de los contribuyentes con rentas altas".

El patrimonio importa al Derecho tributario como manifestación de riqueza[49]. Ello se debe a que, en Derecho tributario, el legislador atribuye a determinados hechos reveladores de la capacidad económica de las personas el efecto de generar obligaciones tributarias. La riqueza es, por tanto, una referencia para justificar y medir las obligaciones específicas que materializan en parte el deber de pagar impuestos[50].

El legislador tributario utiliza los institutos jurídicos del Derecho privado, incorporando conceptos con fines operativos siempre que sean pertinentes y útiles, pero no está sujeto a ellos.

De hecho, aunque el Derecho tributario es un derecho superpuesto y, por lo tanto, normalmente tiene en cuenta los conceptos del Derecho civil, no está vinculado a ellos. Puede utilizarlos o no, considerarlos en el sentido ya establecido por el Derecho civil, ampliarlos o restringirlos, con el fin de tener en cuenta lo que es pertinente a efectos tributarios y, como tal, atribuir efectos tributarios según sus propios criterios. No se observa una preeminencia de una rama del derecho sobre la otra, ya que coexisten de manera paralela, como lo sostienen PAULSEN, basado en las lecciones de SCHICK[51].

En la propia interpretación constitucional, el Tribunal Supremo brasileño ha destacado que es inconcebible atribuir primacía hermenéutica al Derecho Privado en el ordenamiento jurídico y que el método sistemático debe prevalecer “cuando están en juego institutos y conceptos utilizados por la Constitución y, en cambio, el método teleológico cuando los conceptos no están constitucionalizados”. El Tribunal consideró

En: *Doc. n.º 10*, Instituto de Estudios Fiscales. 2012, pp. 97-125, p. 99).

[49] MEDEIROS destaca la diferencia en la composición de la renta entre los más ricos y la masa de la población: “nos rendimentos das pessoas acima do 1% mais rico, aproximadamente, não predomina a renda do trabalho, e sim as remunerações do capital. Os muito ricos também trabalham, mas boa parte de sua renda deriva de uma composição de rendimentos relacionados a direitos de propiedade.” (MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres. O Brasil e a desigualdade.* 1ª edición. São Paulo: Compania das Letras, 2023, p. 90).

[50] En este sentido, SOLER ROCH advierte la relevancia de recordar que el patrimonio personal es una manifestación de riqueza y como tal, puede ser considerada indicativa “de capacidad económica cuyo gravamen encaja en ‘un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad’”. (SOLER ROCH, María Teresa. “Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)”. En: *Blog RPDFT*, 9 diciembre de 2020. Disponible en: https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/. Consultado el: 18 de marzo de 2025).

[51] PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 34.

que “la unidad del ordenamiento jurídico viene conferida por la propia Constitución, a través de la interpretación sistemática y axiológica, entre otros valores y principios relevantes del ordenamiento jurídico”, y que los tributos “asimilan consideraciones económicas, pues se basan en conceptos desarrollados por el propio Derecho Tributario o en conceptos tecnológicos, caracterizados por una gran fluidez y mutación en cuanto a su naturaleza jurídica”[52].

El legislador es libre, a la hora de gravar el patrimonio, de configurar su significado a estos efectos, estableciendo sus propias reglas, en su caso, en función de los criterios pertinentes desde la perspectiva de los principios que justifican la imposición, especialmente el de capacidad económica.

Según FUENTES QUINTANA, “un sistema tributario que aspire a cumplir con los principios de la imposición no puede comprender tan sólo los gravámenes sobre la renta y el gasto. El patrimonio debe ser una tercera base para levantar esa fiscalidad justa y económicamente racional a la que se aspira en las distintas sociedades contemporáneas”[53]. LÓPEZ ESPADAFOR argumenta que si “queremos medir la capacidad económica general de un sujeto, los índices de capacidad que encontrarían una mayor conexión entre sí serían los índices directos de capacidad económica, es decir, la renta y el patrimonio”[54]. Para GARCÍA DE PABLOS “… el patrimonio es un índice de capacidad de pago y que, como tal, ha ser gravado, de conformidad con el principio de generalidad tributaria recogido en el artículo 31.1 de la Constitución

---

[52] STF, RE 651.703, 2016.

[53] FUENTES QUINTANA, Enrique. “Introducción a la obra de Fritz Neumark”. En: *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 36.

[54] En nota el autor subraya que el “legislador tributario es consciente de la confluencia del gravamen de las rentas del capital con el de la posesión del mismo, confluencia que, al mismo tiempo, pone de manifiesto el intento de “discriminar” fiscalmente las acumulaciones de capital. Se trata, en definitiva, de que el capital se va a gravar desde distintas perspectivas, plasmadas a través de diferentes objetos de gravamen (rentas del capital y capital en sí mismo considerado), pero íntimamente relacionadas entre sí. En este sentido, si nos fijamos en la Exposición de Motivos de la Ley del IP nos encontramos con la referencia a que este Impuesto trata de dar “cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone”. Se señala en esta Exposición de Motivos que el IP asume como objetivo “la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Se añade que “en la configuración de la tarifa del Impuesto ha sido elemento determinante, la consideración de que la imposición patrimonial debe pasar a desempeñar en el futuro un papel compensatorio de los efectos de la libre circulación de capitales sobre la progresividad de la imposición sobre las rentas de capital, abandonando su tradicional y exclusivo papel de control”.” (LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad actual”. En: *Revista de información fiscal*, n.º 85, 2008, pp. 13-42, p. 31).

Española, lo que aconsejaría el mantenimiento de dicho gravamen."[55]. RIBES RIBES indica que "innegable que el patrimonio constituye un índice de capacidad económica que, teóricamente, debería ser objeto de imposición en un sistema fiscal moderno. Se trata de un gravamen apto para la aplicación de tipos progresivos y cumple un importante papel como instrumento de redistribución de la riqueza. Además, facilita la gestión de otros impuestos, como el de la renta, y posibilita el control de ésta, puesto que permite detectar incrementos no justificados de patrimonio e identificar, por ende, posibles delitos contra la Hacienda Pública y delitos de blanqueo de capitales"[56]. ADAME MARTÍNEZ señala que, "aun admitiendo los moderados efectos redistributivos sobre todo del Impuesto sobre el Patrimonio (hay determinados elementos del tributo que limitan considerablemente su potencial redistributivo) y que es necesario utilizar herramientas más allá de estos impuestos para abordar el problema de la desigualdad, no cabe duda que la riqueza –bien como propiedad de bienes o derechos o bien como adquisiciones a título de herencia, legado o donación-- es una manifestación o índice de capacidad económica distinta a la obtención de renta y al consumo, que, de acuerdo con la ya clásica doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica conforme a la cual hay que buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra, puede ser gravada"[57].

En el ámbito tributario, la doctrina predominante sostiene la constitucionalidad de la tributación sobre el patrimonio de las personas físicas. Esta posición, según la perspectiva de MAFFEZZONI, implica una responsabilidad legislativa de gravar todas las manifestaciones autónomas de capacidad contributiva. La justificación subyacente radica en la necesidad de garantizar la participación equitativa en los gastos públicos, evitando así que solo algunas categorías de sujetos contribuyan[58]. GARCÍA DE

[55] GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. *Op. cit.*, p. 100.

[56] RIBES RIBES, Aurora. "La ausencia de armonización del Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión Europea". En: *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos: la armonización de la imposición directa*. Pablo Chico de la Cámara (Director), 1a. ed. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 273-304, p. 303.

[57] ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. "La imposición sobre la riqueza en el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario". En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 19 de mayo de 2022. Disponible en: https https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-imposicion-sobre-la-riqueza-en-el-libro-blanco-para-la-reforma-del-sistema-tributario. Consultado el: 10 de abril de 2025.

[58] MAFFEZZONI, Federico. "Funcioni e limiti dell'imposta sul patrimonio". En: *L'imposta patrimoniale*. Coordinador Gilberto Muraro. Padua: Cedam, 1987.

PABLOS aborda la riqueza como elemento fundamental en cualquier sistema fiscal moderno y afirma que, frente a la globalización, la progresiva reducción de la presión fiscal sobre el patrimonio, las rentas del capital y las rentas empresariales atenta contra el principio de equidad tributaria. En este sentido, la reducción de impuestos en este contexto acaba recayendo en manifestaciones de la capacidad económica que no son susceptibles de deslocalización, como los inmuebles y las rentas de trabajo. En definitiva, el autor comenta que una "redistribución de las cargas tributarias cada vez más injusta en términos de igualdad fiscal, agravada con el uso excesivo de beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más influyentes, por lo que el sistema fiscal moderno se está convirtiendo en el llamado sistema del bienestar para los pudientes (*the tax system is a welfare system for the burdens*)"[59].

La redacción del artículo 26.1.c de la antigua Ley General Tributaria[60] ha sido objeto de críticas por su falta de precisión técnica en cuanto a la clasificación de los tributos. Se ha señalado la necesidad de distinguir con mayor claridad entre renta y patrimonio, proponiendo que habría sido más adecuado estructurar el precepto en función de dos elementos esenciales: en el caso de la renta, atendiendo a su producción, obtención y gasto; y en el caso del patrimonio, a su posesión y transmisión[61].

En este sentido, en el siguiente punto haremos hincapié en que el patrimonio no debe ser confundido con la renta, ni siquiera con el consumo.

---

[59] GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. *Op. cit.*, p. 99.

[60] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (derogada), Artículo 26, 1, c: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta."

[61] RAMALLO MASSANET, Juan. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria". En: *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 20, 1978, p. 626.

1.3.1.2 El patrimonio no se confunde con la renta ni con el consumo

Se suele decir que todos y cada uno de los impuestos gravan, de forma directa o indirecta, la renta, ya se registre en el momento de su obtención, acumulación o consumo, es decir, la renta obtenida, acumulada o consumida. La verdad es que el patrimonio también se forma con incrementos patrimoniales de otra naturaleza, que no solo incluyen la renta, sino también transferencias patrimoniales a título gratuito, como donaciones y herencias. Además, el consumo puede darse con la renta o con el patrimonio.

Las clásicas manifestaciones de la capacidad económica, según se señala, "están relacionados con la obtención de ingresos en sentido amplio, la adquisición o titularidad de patrimonio o capital y la utilización de los ingresos o el capital en la adquisición de bienes o servicios"[62].

Hay quienes destacan la hegemonía de la renta ganada como la riqueza que siempre se grava, porque es la que se puede utilizar para pagar impuestos; otros creen que es la renta acumulada la que se grava.

Otra perspectiva es la clasificación de los impuestos en impuestos sobre las rentas obtenidas, sobre las rentas del consumo y sobre las rentas acumuladas. En sentido estricto, esta clasificación corresponde a los impuestos sobre la renta, el consumo y el patrimonio.

La renta corresponde al flujo de riqueza[63], su variación positiva como producto de la actividad del contribuyente. Tiene naturaleza dinámica y sólo puede ser medida teniendo en cuenta un determinado período de tiempo. El Código Tributario Nacional brasileño se refiere a la renta como "incremento patrimonial", en su artículo 43. Y la doctrina brasileña destaca que existe una "dinámica intrínseca a la idea de renta"[64], que "«la renta es la disponibilidad de nueva riqueza... es el incremento patrimonial

---

[62] NABAIS, José Casalta. *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2024, p. 95.

[63] MEDEIROS, Marcelo. *Op. cit.*, p. 116.

[64] GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 180.

experimentado por el contribuyente en un determinado período de tiempo"[65], que "para definir la renta, es necesario distinguir entre la totalidad de los gastos, la totalidad de las inversiones, la totalidad de los desembolsos realizados en relación con la totalidad de la renta que se produce a partir de este desembolso o, eventualmente, incluso independientemente de este desembolso"[66].

El consumo jurídicamente relevante consiste en la obtención de un bien, servicio o utilidad mediante el gasto de renta, es decir, en una relación de contraprestación con el proveedor. En Brasil, durante mucho tiempo, la gran categoría del consumo fue gravada a través de impuestos separados, uno sobre los productos industrializados, otro sobre la circulación de mercancías y otro sobre la prestación de servicios. Tenían en cuenta la producción de productos y bienes, su circulación legal con transferencia de propiedad y la prestación de servicios. Actualmente, con ocasión de la reforma fiscal de 2023, se ha creado un nuevo impuesto que sustituye a los anteriores, con una base amplia, que abarca las más diversas actividades económicas, que grava "transacciones relativas a bienes materiales o inmateriales, incluidos los derechos, o a servicios" y también la importación de bienes corporales o incorporales, incluidos los derechos, o servicios[67].

El patrimonio, económicamente, es la acumulación de riqueza que ha sido adquirida de alguna forma, ya sea por renta, donación o herencia, y que no ha sido consumida, medida en un momento dado y determinado. Su composición puede ser incluso dinámica, pero se mide estáticamente, considerando una fecha concreta.

El legislador se ocupa de identificar la riqueza en sus diversas manifestaciones, bien porque la elección de una única forma de imposición favorecería la evasión, bien porque la pluralidad permite identificar la riqueza que quizá no haya sido captada por la imposición sobre otra base.

En absolutamente todos los países se gravan las rentas obtenidas. Se trata

---

[65] CARRAZZA, Roque Antonio. "A natureza meramente interpretativa do art. 129 da lei n.º 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 154, 2008, p. 109.

[66] JUSTEN FILHO, Marçal. "Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates". *Revista de Direito Tributário*, n.º 63. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 17.

[67] *CRFB*, art. 156, § 1º, I e II.

de una base económica que revela, de forma muy directa e incluso intuitiva, la capacidad económica de su titular.

En general, en todos los países se grava también el consumo, en los negocios jurídicos que tienen por objeto la circulación de bienes, servicios, derechos y utilidades en general. La existencia de la imposición sobre el consumo no es resistida por los expertos fiscales; la forma en que se efectúa esta imposición y la carga que implica son siempre objeto de debate. Se argumenta que la imposición sobre el consumo es neutra, para recaudar ingresos sin el efecto secundario de influir en la actividad económica, es decir, sin interferir en la estructuración de las empresas y la libre competencia.

También es recurrente la imposición del patrimonio, al menos en sus elementos singulares. Pero la imposición del patrimonio en su conjunto, es decir, del patrimonio global de los contribuyentes, es extremadamente rara, existiendo hoy en día pocos ejemplos. No es frecuente oponerse a la imposición de los patrimonios individuales; la imposición de los patrimonios globales, en cambio, es objeto de las críticas más intensas. A menudo se argumenta que gravar el patrimonio implica una negación del derecho de propiedad y una doble imposición, teniendo en cuenta la imposición previa de la renta. Estos argumentos deben analizarse tanto desde el punto de vista de su coherencia, considerados aisladamente, como desde el punto de vista de su coherencia con respecto a la imposición de elementos patrimoniales singulares.

ALFONSO GALÁN, comentando la supresión del Impuesto el Patrimonio en 2008 mediante la bonificación del 100 por 100 de su cuota, señala que el argumento "de que el impuesto se suprime porque grava renta ya gravada cuando se obtuvo, es tan absurdo que, aplicado en toda su lógica, conduciría a suprimir todos los impuestos del sistema distintos al I.R.P.F., pues todos gravan renta ahorrada o consumida que ya fue gravada cuando se obtuvo..."[68].

[68] ALFONSO GALÁN señala "El argumento de que el impuesto se suprime porque grava renta ya gravada cuando se obtuvo, es tan absurdo que, aplicado en toda su lógica, conduciría a suprimir todos los impuestos del sistema distintos al I.R.P.F., pues todos gravan renta ahorrada o consumida que ya fue gravada cuando se obtuvo...Resulta patético oírselo a algunos responsables políticos y aún económicos...Ocurre sencillamente que es más cómodo y electorero suprimir un impuesto, aunque sea éste, que rebajar la presión fiscal excesiva que soportan las clases medias controladas en el I.R.P.F., por ejemplo. E implantarle unos módulos a los profesionales descontrolados, que defraudan a expuertas, medidas ambas bastante más indicadas que "suprimir" el I.P." (LAGO MONTERO, José

No se acepta el argumento de que exista una doble imposición entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), debido a la interconexión entre distintos índices de capacidad económica. Se observa que recurrir a la supuesta doble imposición como crítica al IBI, basándose en que lo gravado por este impuesto ya habría sido previamente gravado por el IRPF, carece de fundamento. De aplicarse este razonamiento, incluso la imposición por medio del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) quedaría cuestionada, ya que su base gravable proviene de renta que previamente tributó en el IRPF[69]. De hecho, debe subrayarse que son precisamente diferentes índices de capacidad económica el fundamento tanto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo demás, pensar en la imposición del patrimonio desde la perspectiva de su potencial para generar ingresos también es un error que llevaría a su inconstitucionalidad. No solo ignoraría la autonomía de estas bases, sino que también llevaría a moldear la fiscalidad del patrimonio en función de la renta potencial en lugar de la real. Y, como sabemos, no se puede gravar una renta ficticia, meramente presunta, porque no refleja la capacidad económica.

En el sistema tributario español se identifican dos impuestos con naturalezas paralelas: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta. El primero tiene como objeto específico el capital de las personas físicas, gravando directamente su patrimonio, el cual puede experimentar incrementos o disminuciones. En cambio, el segundo se configura como un impuesto sobre el producto, ya que no recae sobre los elementos patrimoniales en sí mismos, sino sobre los frutos, rendimientos o rentas que dichos bienes sean capaces de generar.[70]

María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Op. cit.,* p. 208).

[69] LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Op. cit.*, p. 41.

[70] Esta distinción ha sido analizada por Menéndez Hernández, quien destaca la diferencia entre un impuesto que grava el capital y otro que grava el producto generado por dicho capital. Al analizar el gravamen de las ganancias patrimoniales, el autor despliega su argumentación sosteniendo que existe una doble imposición entre la imposición de la renta y la imposición del patrimonio: “si están así perfectamente deslindadas, desde un enjuiciamiento teórico y atendiendo a la verdadera naturaleza de ambos tributos, las áreas imponibles de los mismos, resulta inexplicable que los incrementos o disminuciones patrimoniales, ya sujetos por el Impuesto sobre el Patrimonio, se graven también como una partida de renta, cuando ni jurídica, ni gramatical, ni crematísticamente son renta. El legislador fiscal, con su estrabismo impositivo, lo único que consigue es precipitar las crecidas patrimoniales por

No resulta válido hablar del impuesto sobre la renta cuando el gravamen individual no utiliza la propia renta como módulo, especialmente en el caso del impuesto sobre el patrimonio, según AGULLÓ AGÜERO[71].

GONZÁLEZ ORTIZ también distingue entre tres bases imponibles, es decir, renta, consumo y patrimonio: "Todos los impuestos obligan a entregar al Estado una determinada cuantía de activos dinerarios titularidad del sujeto pasivo, y todos reducen el valor del patrimonio en dicho importe, si bien unos lo hacen en función del importe de la renta, otros en función del valor de los activos destinados a la adquisición de bienes de consumo, y otros en función del valor de un determinado bien o conjunto de bienes"[72].

En esta línea, ALONSO MADRIGAL defiende la autonomía de la imposición patrimonial sosteniendo que aunque "la ley identifique también entre sus "objetivos primordiales" la "actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", la misma se desarrolla mediante el gravamen "como tributo independiente" de la capacidad de pago que se manifiesta en la titularidad de un patrimonio, y no meramente a través de un gravamen complementario de la renta al de estos tributos. Es decir, el IP, mediante el gravamen independiente de la capacidad económica manifestada por la titularidad de un patrimonio, complementa el gravamen que realizan el IRPF y el ISD de la capacidad económica manifestada por la obtención de renta. Afirmar que el IP juega un papel complementario al IRPF y al ISD, hace referencia simplemente a la importancia relativa que se quiere dotar a uno y a otros en el sistema fiscal, aunque gravando manifestaciones diferentes de capacidad de pago.[73] En otra obra, el autor afirma que la "capacidad económica gravada por el patrimonio no son las rentas. Ni las rentas reales, ni las potenciales, ni las psicológicas que el contribuyente obtenga de la titularidad de sus bienes constituyen su objeto imponible. El patrimonio, aunque

los despeñaderos de la doble imposición". (MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Valencia: Ediciones Siete, 1988, pp. 15 y 16.)

[71] AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "¿Existe una alternativa al impuesto sobre el patrimonio neto?" En: *Hacienda Pública Española*, n.º 82, 1983, pp. 175-196, p. 179.

[72] GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. "Sobre la validez constitucional de un impuesto sobre los grandes patrimonios". En: *Doc. n.º 10*, Instituto de Estudios Fiscales. 2012, pp. 127-139, p. 131.

[73] ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué hablamos cuando hablamos de impuesto sobre el patrimonio?" En: *Revista Técnica Tributaria*, n.º 136, 2022, pp. 143-178, p. 173.

también pueda utilizarse para graduar la progresividad del gravamen sobre la renta, como hace el ISD español, es, en mi opinión, una manifestación de capacidad económica distinta, susceptible, por tanto, de gravamen independiente a la misma. Una capacidad económica al menos tan evidente como puedan serlo la renta o el consumo"[74].

En efecto, es necesario saber si la protección del derecho de propiedad o el libre ejercicio de la actividad económica impiden la imposición, por qué y desde qué perspectiva o dimensión.

La preservación del derecho de propiedad en sentido estricto, es decir, del instituto jurídico que permite la apropiación individual y privada de bienes, no impide la tributación de esa misma propiedad como manifestación de riqueza. Lo que se impediría, sin embargo, sería una tributación excesivamente onerosa que impidiera el mantenimiento de la propiedad. Y es que "encarecer" en exceso el ejercicio del derecho de propiedad implicaría su propia negación, generando un efecto confiscatorio.

El derecho al libre ejercicio de la actividad económica, base de las constituciones económicas[75] en los países efectivamente democráticos[76], no impide la imposición del patrimonio global, como tampoco impide la imposición de la renta y el consumo. Se sostiene que la idea de que quien posee más —no solo quien gana o gasta más— debe pagar una mayor carga tributaria no debería resultarnos ajena a un sentido básico y justo de la justicia fiscal, sino todo lo contrario[77]. Lo que resulta difícil, sin embargo, es tolerar que sólo se graven determinados elementos singulares del patrimonio, lo que vulnera la capacidad económica, la neutralidad y la igualdad, como

---

[74] ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "La capacidad económica gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y su pretendido alcance confiscatorio". En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

[75] Utilizamos el término "constitución económica" para enfatizar el conjunto de reglas, a nivel constitucional, que protegen la libertad de los agentes económicos de emprender, de trabajar y de generar y apropiarse privadamente de la riqueza.

[76] Para ello, no basta con que los textos constitucionales lo enuncien, porque hay países sin libertad política ni económica que pretenden ser democráticos, lo que es un contrasentido.

[77] Esta perspectiva ha sido expresada por ALONSO MADRIGAL, quien defiende que esta para un correcto sentido de la justicia tributaria. (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "La capacidad…". *Op. cit.).*

veremos a continuación. En efecto, si se admite y practica la tributación únicamente de elementos singulares, habrá que analizar si ello se ajusta a la neutralidad y, por tanto, no interfiere en la libertad del individuo para elegir y utilizar su capacidad económica como estime conveniente, y a la igualdad, desde la perspectiva de someter a la misma carga tributaria a contribuyentes con idéntica capacidad económica.

1.3.1.3 El patrimonio no se confunde con las transferencias patrimoniales onerosas o gratuitas (las sucesiones y donaciones)

Además de la renta, el consumo y el patrimonio, hay otra base económica: las transmisiones patrimoniales, ya sean a título gratuito u oneroso.

En España, estas transmisiones están sujetas a impuestos distintos. Así, junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), existen el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), así como el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), y también el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), entre otros.

En la Constitución brasileña, todas estas revelaciones de riqueza son objeto de competencias fiscales específicas. Así, por ejemplo, “las rentas y ganancias de cualquier naturaleza” (153, III), por una parte, “los bienes y servicios” (art. 156-A), por otra, “la propiedad territorial rural” (153, VI), “a propiedad urbana” (156, I), “la propiedad de vehículos de motor’ (art. 155, III) y “las grandes fortunas” (art. 155, VII). 155, III) y “grandes fortunas” (153, VII), así como, y además, “la transmisión inter vivos, por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales inmobiliarios, salvo los de garantía, así como la cesión de derechos para su adquisición” (art. 156, II) y “la transmisión causa mortis y la donación, de cualesquiera bienes o derechos” (art. 155, I)[78]. Por tanto, el operador del derecho no puede confundirlas. Están sujetas a impuestos distintos y, en ocasiones, a entes

[78] PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 13ª ed. São Paulo: Gen/Saraivajur, 2025.

tributarios diferentes. Las competencias son privativas e inconfundibles por fuerza de la propia Constitución brasileña.

De hecho, a autonomía de la tributación de la transmisión de bienes por herencia, así como la competencia de los Estados miembros en el Derecho brasileño, viene de lejos: “El impuesto causa mortis es uno de los más antiguos de la historia de la fiscalidad y ya se recaudaba en Roma en forma de vigésima sobre herencias y legados. En Brasil existía una décima sobre herencias o legados (Alvará de 17 de junio de 1809) y, a partir de 1891, correspondía a los Estados recaudar el impuesto causa mortis”.

El artículo 155 de la *CRFB* establece que los estados tienen la facultad de imponer tributos sobre la transferencia de cualquier bien o derecho. Dicho precepto no solo atribuye expresamente a los Estados miembros brasileños la facultad de gravar la transferencia de cualesquiera bienes o derechos, sino que también especifica, en su primer párrafo, inciso III, que la competencia para establecer ese impuesto se reglamentará por ley complementaria: “a) si el donante está domiciliado o reside en el exterior; b) si el causante poseía bienes, residía o estaba domiciliado en el exterior o tenía su inventario procesado en el exterior”. Así, la imposición de la transmisión de bienes por *mortis causa* o donación se concede inequívocamente a los Estados, aunque exista un elemento de extranjería, en particular, que el causante de la herencia o los bienes transmitidos se encuentre en el extranjero o que el donante tenga su domicilio o resida en el extranjero. En cuanto a la tributación de las transmisiones onerosas, antes de la Constitución Federal de 1988, el impuesto sobre la transmisión *inter vivos* de bienes inmuebles y derechos reales sobre bienes inmuebles - *ITBI*, también conocido como *SISA*, era de competencia tributaria de los Estados, junto con el impuesto sobre transmisiones *mortis causa* (art. 23, I, de la Enmienda 1/69). Con la *CRFB* de 1988, la competencia para gravar la transmisión de bienes inmuebles *inter vivos a* título oneroso pasó a los municipios. Así, según lo previsto en el art. 156, II de la *CRFB*, el *ITBI* es un impuesto municipal, que tiene como hecho imponible la transmisión, por cualquier título, mediante acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los de garantía, así como la cesión de derechos para su adquisición.

Aun así, hay quien considera que la tributación de las transmisiones patrimoniales estaría incluida en la tributación del patrimonio, convirtiéndola en uno de sus posibles hechos imponibles, junto con la propiedad. Nada más equivocado.

A continuación, analizaremos brevemente los hechos imponibles de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales a título gratuito y a título oneroso en España y en Brasil para proceder al análisis de qué revelación de riqueza están tratando de gravar. Constataremos que no hay similitud con la tributación del patrimonio propiamente dicha y que las transmisiones a título gratuito gravan, en efecto, el incremento patrimonial, y se asemejan al impuesto sobre la renta, mientras que las transmisiones a título oneroso gravan el tráfico jurídico, similar al IVA, pero en operaciones civiles. Veamos:

En el Derecho español, el ISD está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RDISD). El Estado comparte con las C.C.A.A. amplias potestades normativas pudiendo éstas establecer reducciones en la base imponible, la tarifa del impuesto, la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto, así como aspectos de la gestión y liquidación del ISD (art. 48 de la Ley 22/2009)[79].

El ISD grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. Se trata de un impuesto directo, personal (aunque existe un impuesto real para no residentes, arts. 6 y 7, LISD), subjetivo, porque tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, progresivo y de carácter instantáneo, no periódico. El Reglamento del ISD (RD 1629/1991) establece que el incremento patrimonial sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es “toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imponibles configurados en la Ley y en este Reglamento como determinantes del nacimiento de la obligación

[79] Se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo previsto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno (art. 2, de la LISD).

tributaria" (art. 2). El hecho imponible del ISD está constituido por la adquisición de bienes y derechos por personas físicas a título gratuito y *mortis causa*, en el caso de sucesiones, y a título gratuito e inter vivos, en el caso de donaciones o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito[80]. Asimismo, el art. 3.c de la LISD incluye en el ámbito del hecho imponible "la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario"[81].

La base imponible, de carácter general, se determina por la Administración Tributaria en régimen de estimación directa y está constituida por el valor neto de la adquisición gratuita singular de cada cual: de la adquisición individual de cada causahabiente, es decir, el valor de los bienes y derechos percibidos, en las transmisiones *mortis causa*; y de los bienes y derechos adquiridos, en las donaciones y otras transmisiones lucrativas *inter vivos* equivalentes. En ambos casos, se minoran las cargas y deudas deducibles (arts. 9.a y 9.b LISD). En los seguros de vida, la base imponible está constituida por las cantidades percibidas por el beneficiario, teniendo en cuenta que, en este caso, las cantidades se "liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo" (art. 9.c LISD). En general, el valor de los bienes y derechos

[80] Para los contribuyentes no residentes en España, el ISD tendrá el carácter de obligación real, cualquiera que sea la naturaleza de los bienes y derechos, "que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella" (art. 7, de la LISD).

[81] Los sujetos pasivos, a título de contribuyentes, son las personas físicas adquirentes, sea como causahabientes, donatarios o beneficiarios de seguros de vida, según proceda (art. 5 de la LISD). Tributan por obligación personal, los contribuyentes que tienen su residencia habitual en España, con independencia del lugar en el que se encuentren los bienes o derechos que integran el incremento patrimonial gravado (art. 6.1 de la LISD). Para determinar la residencia en territorio español, se ha de atender a las normas del IRPF/IP y a los arts. 28 y 32 de la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, que exigen la permanencia en territorio español y autonómico el mayor número de días de los cinco años anteriores al fallecimiento o adquisición gratuita. Se exige, por tanto, presencia física, afectiva o económica en territorio español y autonómico el mayor número de días anteriores al fallecimiento o adquisición gratuita, aplicándose en cada caso los puntos de conexión determinantes de la competencia autonómica: si la transmisión es *mortis causa*, la residencia del causante; si se trata de una donación de inmuebles, el lugar donde radiquen; si es una donación de bienes muebles, la residencia del donatario. Para un comentario, *Vid.* LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de financiación de las comunidades autónomas: comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán*. Madrid: Dykinson, S.L, 2010.

viene determinado por su valor de mercado, que es el "precio más probable al que un bien libre de cargas podría venderse entre partes independientes" (art. 9.2 LISD). En cuanto a los bienes inmuebles, su valor es el determinado en la normativa del catastro inmobiliario, es decir, su valor de referencia, en el momento del devengo del impuesto (art. 9.3 LISD), que puede ser, en los casos en que no existe valor de referencia o este no se puede certificar por la Dirección General del Catastro, el valor declarado por los interesados o el valor de mercado, el que sea mayor[82].

Una vez aplicadas las reducciones, en su caso, y determinada la base liquidable, se ha de aplicar la escala de gravamen para determinar la cuota íntegra del ISD. En este sentido, conviene recordar que las C.C.A.A. también tienen atribuidas competencias normativas para establecer su propia tarifa de tal modo que solo se aplicará la tarifa estatal, prevista en el art. 21.2 LISD, si la C.A. no ha hecho uso de esta atribución competencial[83].

---

[82] En las transmisiones por causa de muerte y en las donaciones y otras similares lucrativas *inter vivos*, las cargas deducibles serán aquellas "de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor" (art. 12 LISD). En el caso de las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguro de vida, la ley estatal prevé diversas reducciones como norma general. Así también para las adquisiciones por donación o similares. La base liquidable se obtiene aplicando, por este orden, las reducciones del Estado y de las Comunidades Autónomas. Si la Comunidad Autónoma no ha regulado las reducciones, se aplicará la regla general (art. 20 LISD). Debemos recordar que las C.C.A.A. tienen atribuídas competencias normativas en materia de reducciones en la base imponible del ISD. En este sentido, pueden crear sus propias reducciones, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la C.A. de que se trate. Si las C.C.A.A. crean sus propias reducciones, estas se aplicarán después de las estatales. También podrán las C.C.A.A. establecer reducciones análogas a las del Estado, mejorándolas (aumentando el importe o porcentaje de reducción, ampliando las personas que podrán aplicarlas o disminuyendo los requisitos). En este supuesto, si una C.A. mejora una reducción estatal, esto supondrá que la reducción mejorada sustituirá en esa C.A. a la reducción estatal.

[83] La escala estatal establecida tiene carácter progresivo, cuenta con 16 tramos y aumenta según lo hace la base liquidable. Para las bases liquidables de hasta 7.993,46 euros (primer tramo), se aplica el tipo mínimo del 7,65 por 100, mientras que para una base liquidable superior a 797.555,08 euros (último tramo), se ha previsto un tipo máximo del 34 por 100. Esta escala se aplica también en el caso de obligación real de contribuir y en "el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español" (art. 21.3 LISD). Una vez hallada la cuota íntegra del impuesto, ésta se ha de corregir mediante la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que tienen en cuenta dos factores (art. 22 LISD): el patrimonio previo del adquirente; y el grado de parentesco que une al transmitente con el adquirente, según los grupos del artículo 20 LISD. Se trata de coeficientes previstos en la legislación estatal que, no obstante, solo serán aplicables en defecto de normativa autonómica. Conviene recordar, en este sentido, que las C.C.A.A. también tienen atribuidas competencias normativas en este aspecto del impuesto. A la cuota corregida mediante coeficientes correctores se le podrá aplicar una única deducción estatal, la deducción por doble imposición internacional (art. 23 LISD), una bonificación estatal en Ceuta y Melilla[83] y, en su caso, las bonificaciones establecidas por las C.C.A.A. (art. 23.2 LISD). Con ello llegamos a la cuota tributaria, es decir, a la cantidad a pagar en concepto de ISD.

En cuanto a las competencias atribuidas a las C.C.A.A., tomaremos como ejemplo la Comunidad de Castilla y León, acudiendo al Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se publica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos y, más concretamente, con relación al ISD, a los arts. 12 a 22. El ISD en Castilla y León tiene mayores reducciones y bonificaciones que las previstas en la legislación estatal, según hemos podido observar[84].

En el Derecho brasileño, este impuesto se denomina *Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD* o *ITCMD*). A través de la reforma tributaria de 2023 (*EC* n.º 132/2023), se determinó que, a efectos de la tributación del *ITCD*, será competente el Estado o el Distrito Federal donde el fallecido tuviera su domicilio, cuando se trate de bienes muebles, valores mobiliarios y créditos, y no el Estado

[84] En la sucesión, por ejemplo, Castilla y León ha mejorado algunas reducciones estatales. Así, la reducción estatal por discapacidad para personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 (reducción de 125.000 euros) y que puede alcanzar los 225.000 euros para aquellas personas que tengan un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 (art. 12 del DL 1/2013). También ha mejorado las reducciones estatales en las adquisiciones *mortis causa* por parentesco, en el caso de descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, que pueden ascender a 60.000 euros -en el caso de descendientes y adoptados que sean menores de veintiún años, más 6.000 euros por cada año menor de veintiuno que tenga el contribuyente (art. 13.a y 13.b del DL 1/2013); la reducción del 99 por 100 por la adquisición *mortis causa* de bienes muebles integrantes del Patrimonio Cultural, cuando se cedan gratuitamente a favor de la Administración de la Comunidad de Castilla y León, por un plazo superior a 10 años, para su exhibición; y la reducción del 99 por 100 por la adquisición *mortis causa* de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, en determinadas circunstancias (art. 17 del DL 1/2013). En el caso de las donaciones, ha mejorado la reducción estatal por adquisición/donación de empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades (art. 20 D L 1/2023) y ha establecido nuevas reducciones (reducción autonómica propia): la reducción del 100 por 100 del valor de las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de los contribuyentes con discapacidad, con el límite de 60.000 euros (art. 18 del DL 1/2013); la reducción por donación a víctimas del terrorismo (art. 18 bis DL 1/2013); la reducción del 99 por 100 del importe donado para la adquisición de la primera vivienda habitual situada en el territorio de la Comunidad de Castilla y León, realizada por ascendientes, adoptantes o por aquellas personas que hubieran realizado acogimiento familiar permanente o preadoptivo, siempre que el donante sea menor de 36 años o tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, siendo el importe máximo de la donación con derecho a reducción de 180.000 euros, con carácter general, y de 250.000 euros, cuando el donante tenga una discapacidad (art. 19 del DL 1/2013); Castilla y León no ha aprobado su propia tarifa en el ISD ni tampoco coeficientes multiplicadores, pero sí ha establecido algunas bonificaciones propias en la cuota, tanto en las adquisiciones *mortis causa* y seguros, como en las donaciones. En este sentido, ha establecido una bonificación en las adquisiciones *mortis causa* y de cantidades perceptivas por beneficiarios de seguros de vida del 99 por 100 cuando el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante (art. 17 bis del DL 1/2013). El mismo porcentaje se aplica a las bonificaciones por adquisiciones lucrativas *inter vivos* formalizadas en documento público en las que el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del causante (art. 20 bis del DL 1/2013). Ambas bonificaciones han sido añadidas recientemente por la Ley 3/2021, de 3 de mayo, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos y transmisiones patrimoniales (DL 1/2013).

donde se tramitara el inventario. Este ya era el caso de las donaciones, en las que se tiene en cuenta el domicilio del donante (art. 155, § 1º, II, de la *CRFB*)[85].

Por lo tanto, el hecho imponible del impuesto *mortis causa* no es el fallecimiento, sino la transmisión de la herencia al fallecer el titular de los bienes. La apertura de la sucesión y la transmisión de la herencia están reguladas por el *Código Civil* (arts. 1.784 y 1.785 de la Ley 10.406/2002), que establece que la sucesión se abre en el lugar del último domicilio del causante, y la herencia se transmite inmediatamente a los herederos legítimos y testamentarios. El término “transmisión” debe interpretarse como equivalente a “sucesión”, ya que hace referencia a la continuación de una relación jurídica en una persona distinta[86]. En este contexto, la sucesión *causa mortis* implica que esa continuidad jurídica ocurre por razón del fallecimiento de un individuo. Así, la sucesión supone el paso del conjunto de bienes pertenecientes a una persona que ha muerto a manos de sus herederos o legatarios. Esta transferencia patrimonial se produce en el instante mismo del fallecimiento del causante, conforme al principio de *saisine*. Desde ese momento, todos los herederos adquieren conjuntamente la titularidad del patrimonio íntegro, configurando una universalidad de derecho, tal como lo establece el artículo 91 del *Código Civil*. La herencia se constituye en un estado de comunión total, indivisa, y permanece así durante el proceso sucesorio[87]. Es la división la que acaba con el estado de comunión. Este es su principal efecto: extinguir la indivisión. Los herederos pierden su condición de copropietarios. Cada uno se convierte en propietario exclusivo de la parte que ha

[85] La CRFB determina la limitación de la alícuota por el Senado, de acuerdo con el art. 155, § 1º, IV, de la CRFB. Según la Resolución 9/92 del Senado Federal, la alícuota máxima posible es del 8 por 100, y los estados y el Distrito Federal deben respetar este límite. Además, la reforma tributaria de 2023, de la EC 132, incluyó expresamente el criterio de la progresividad para el ITCMD, basado en el valor de la adquisición individual de cada heredero, legado o donación (art. 155, § 1º, VI, del CRFB). Vale recordar que el STF, en la RE 602.256 AgR, ya declaró inválida la progresividad basada en parentesco, proximidad afectiva o dependencia económica, por entender que violaba la capacidad contributiva y la igualdad.

[86] FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD*. São Paulo: RT, 2002, p. 76-79.

[87] “De ahí la necesidad de proceder a su división mediante la partición. Primero es preciso definir la porción de cada heredero para luego transferirle la posesión. Esta es la razón de ser del proceso de inventario. La partición es el punto culminante de la liquidación de la herencia, en la medida en que pone fin al estado transitorio del caudal hereditario, mediante la entrega del acervo individualizado a cada heredero, en proporción a su respectiva cuota. Esta es la fase final del proceso de inventario, en la cual se promueve la división oficial del patrimonio neto identificado durante el inventario, cerrándose la comunidad sobre la universalidad de los bienes de la herencia.” (DIAS, Maria Berenice. *Manual das Sucessões.* 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018).

recibido. Cuando un heredero recibe su parte, sus derechos se limitan a los bienes recibidos, tal como estipula el art. 2.023 del *Código Civil*.

La referencia constitucional a la transmisión *causa mortis* o por donación de "cualesquiera" bienes o derechos da el mayor alcance posible a la base económica en cuestión. Abarca los bienes inmuebles, los bienes muebles y los bienes inmateriales[88]. Cabe recordar que el propio derecho de sucesión abierta, a efectos legales, se considera un bien inmueble, en los términos expresos del art. 80, II, del CC: "Art. 80. Se consideran inmuebles a efectos legales: [...] II - el derecho de sucesión abierta".

La Ley 8.821/89 instituyó el impuesto sobre transferencias *causa mortis* y donaciones - *ITCD*, en el estado de *Rio Grande do Sul*. El art. 2º establece como hecho imponible la transmisión *mortis causa* y la donación, a cualquier título, de la propiedad o del dominio útil de bienes inmuebles y derechos relativos a los mismos, así como de bienes muebles, títulos, créditos, acciones, cuotas y valores mobiliarios de cualquier naturaleza, así como derechos relativos a los mismos. El apartado 1 del artículo establece que una donación es "todo acto o hecho por el cual el donante, por liberalidad, transfiere bienes, ventajas o derechos de su patrimonio al donatario que los acepta, expresa, tácita o presuntamente, incluidas las donaciones hechas con

[88] "El término "cualesquiera" — plural de cualquiera — es un pronombre designativo de cosa, lugar o individuo indeterminado: alguno; alguna; persona indeterminada. La palabra bien o bienes, según nuestra doctrina tradicional, es polisémica, es decir, posee diversos sentidos o significados; veamos. Washington de Barros Monteiro registra la existencia de desacuerdo entre el significado jurídico y el filosófico del vocablo. Afirma: "Filosóficamente, bien es todo aquello que puede proporcionar al hombre cualquier satisfacción. En este sentido se dice que la salud es un bien, que la amistad es un bien, que Dios es el sumo bien. Pero, si filosóficamente salud, amistad y Dios son bienes, en el lenguaje jurídico no pueden recibir tal calificación". Y, "jurídicamente hablando, bienes son valores materiales o inmateriales, que pueden ser objeto de una relación jurídica. El vocablo, que es amplio en su significado, abarca cosas corporales e incorporales, cosas materiales o inponderables, hechos y abstenciones humanas". (...) El derecho sólo va a disciplinar las relaciones jurídicas entre los hombres en lo que concierne a las cosas útiles y escasas, debido a que son susceptibles de apropiación y contienen valor económico, es decir, de uso o de cambio, excluyendo así los valores preciosos para los hombres que escapan al ámbito del derecho privado, por no poseer contenido económico. En sentido estricto, los bienes propiamente dichos se distinguen de las cosas por la materialidad de estas últimas. Las cosas son materiales o concretas, mientras que los inmateriales o abstractos reciben el nombre de "bienes", en sentido estricto. (...) El vocablo derecho tiene un alcance extenso, incluso filosófico. Así, su interpretación debe limitarse, pues, conforme a la Constitución Federal, debemos entenderlo como aquellos derechos susceptibles de transmisión, acompañados de valoración económica, como lo son los bienes, lo que lo restringe considerablemente. (...) Como los derechos son apreciables económicamente, entran en la categoría de bienes. No se confunden, sin embargo, con el propio objeto, sea una cosa material, sea una prestación; es el propio derecho el que se objetiviza." (FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Op. cit.*, p. 76-79).

cargas o gravámenes". El apartado 5 subraya que "la transmisión de un bien o derecho a favor de una persona sin capacidad económica se considera donación, incluso en el caso de una persona civilmente incapaz o relativamente incapaz". En los apartados 2 y 3, considera que existen tantos hechos imponibles diferentes como herederos o legatarios, en las transmisiones *causa mortis*, o donatarios del bien, título o crédito, o del derecho transmitido, en las transmisiones resultantes de donaciones[89].

En el caso de las transmisiones *causa mortis*, el hecho imponible se considera realizado "en la fecha de apertura de la sucesión legítima o testamentaria" y, en el caso de la donación, "en la fecha de formalización del acto o negocio jurídico". Efectivamente, en cuanto a la aplicación de la ley, se considera la ley vigente en el momento del fallecimiento, manteniendo la orientación de la antigua Súmula 112, no siendo exigible el *ITCMD* antes de la ratificación del cálculo, de acuerdo con la Súmula 114 del *STF*. El valor de los bienes a efectos del cálculo del *ITCMD* será el calculado en la fecha de la valuación, de acuerdo con la Súmula 113 de la *STF*. Cabe señalar que la Ley 8.821/89 también establece otras hipótesis[90].

---

[89] El art. 8, I, define al contribuyente como el donante, cuando esté domiciliado o resida en el país, y el donatario, cuando el donante no esté domiciliado ni resida en el estado do Rio Grande do Sul, en las transmisiones por donación. En las transmisiones *mortis causa*, el contribuyente es el beneficiario o destinatario del bien o derecho transmitido (art. 8, II). Sin embargo, el art. 10 establece la solidaridad para el pago de créditos correspondientes a obligaciones tributarias para "el donatario, respecto de lo adeudado por el donante residente o domiciliado en el país, inclusive respecto de la donación o donaciones anteriores" y para el "donante residente o domiciliado fuera del país, respecto de lo adeudado por el donatario."

[90] Ley n.º 8.821/89, art. 4: "Se produce el hecho generador: I - en la transmisión "causa mortis": a) en la fecha de apertura de la sucesión legítima o testamentaria, incluso en los casos de sucesión provisional y en la institución de fideicomiso y usufructo; b) en la fecha del fallecimiento del fiduciario, en la sustitución de fideicomiso; c) en la fecha de ocurrencia del hecho jurídico, en los casos no previstos en los incisos "a" y "b"; II - en la transmisión por donación: a) en la fecha de constitución del usufructo convencional; b) en la fecha en que ocurra el hecho o acto jurídico determinante de la consolidación de la propiedad, tal como en los casos de extinción de los derechos de usufructo, uso, habitación y servidumbres; c) en la fecha de la partición de un bien por anticipación de la legítima; d) en la fecha del fallecimiento de uno de los usufructuarios, en el caso de usufructo simultáneo en que se haya estipulado el derecho de acumulación al usufructuario sobreviviente; e) en la fecha de la transmisión de la nuda propiedad; f) en la fecha de formalización del acto o negocio jurídico, en los casos no previstos en los incisos "a" a "e". Las exenciones están previstas en el artículo 7 de la Ley 8.821/89. El art. 12 establece que la base de cálculo está constituida por "el valor de mercado de los bienes, títulos, créditos, acciones, cuotas y valores, de cualquier naturaleza, así como de los derechos relativos a los mismos, transferidos, comprobado mediante avalúo efectuado por la Hacienda Estadual o avalúo judicial, expresado en moneda nacional y su equivalente en UPF-RS, de acuerdo con los criterios que establezca el reglamento". Las alícuotas varían hasta el 6 por 100, este último para herencias superiores a 50.000 UPF-RS, en el caso de transmisiones *causa mortis*. En las transmisiones por donación, existen dos bandas de tipos (3 por 100 hasta 10.000 UPF-RS y 4 por 100 a partir de 10.000 UPF-RS, según los art. 18 y 19).

Como puede observar, la situación es muy distinta a la tributación de la titularidad de un patrimonio, que se refiere a la riqueza integrada y continuada en la disponibilidad de alguien. El impuesto sobre las transmisiones gratuitas tiene carácter dinámico e incide en el cambio de titularidad.

En efecto, desde la perspectiva del donante, se trata de una disposición sin contraprestación, un acto de liberalidad propio de quien dispone de un patrimonio libre, que no necesita o que renuncia a seguir utilizando o explotando económicamente, y que ofrece a un tercero. Esto revela una importante capacidad económica que va más allá del mero mantenimiento del patrimonio. Por su parte, en el caso de la herencia a título gratuito, la transmisión tiene su origen en el fin de la persona que originariamente era titular del patrimonio y abarca toda la universalidad de derechos y obligaciones que lo integran, como un patrimonio separado que, una vez liquidado y con saldo positivo, pasa a la titularidad del heredero o legatario.

Desde la perspectiva del donatario, heredero o legatario, se produce un incremento patrimonial, ya que el bien transmitido se incorpora a su patrimonio en un movimiento que se asemeja más a la obtención de una renta que a la titularidad de un patrimonio o a la propiedad singular de un bien.

De hecho, el artículo 3.c de la LISD rechaza expresamente que los incrementos patrimoniales obtenidos por personas jurídicas estén sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aunque configuren las hipótesis de sus apartados a, b y c, pues están sujetos al Impuesto sobre Sociedades (artículo 3.2 de la Ley 29/1987), que es un impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Cabe aquí la advertencia de LUCHENA MOZÓ de que “la noción de renta utilizado en el IS es más amplia que en IRPF, ya que al no quedar sujetas las rentas procedentes de una donación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en caso de obtenerse ésta, deberá ser incluidas en el IS”[91].

Insistimos en que las adquisiciones de bienes a título gratuito constituyen un incremento patrimonial del mismo modo que las rentas. La renta devengada es un

[91] LUCHENA MOZO, Gracia María. “El Impuesto sobre Sociedades (I)”. En: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. *Manual de derecho tributario: parte especial*. 5ª ed. Barcelona: Atelier, 2018, p. 183.

género cuyas especies son, por un lado, las rentas y otros rendimientos de una fuente ya extinguida y, por otro, la adquisición de bienes y derechos mediante la transmisión gratuita de activos. La diferencia reside en el hecho de que, en términos jurídicos, sólo se consideran rentas las producidas por el beneficiario, es decir, la transferencia que tiene lugar como remuneración del capital o del trabajo o de fuentes que el beneficiario haya establecido, mientras que en el caso de las transferencias a título gratuito, las rentas no han sido legalmente producidas por el beneficiario. Es cierto que, en Brasil, el impuesto sobre la renta conferido a la Unión también se aplica a otras rentas de cualquier naturaleza (arts. 153 de la *CRFB* y 43 del *CTN*), pero la transferencia gratuita de bienes constituye otra base imponible, conferida a otro sujeto pasivo, los Municipios.

En cualquier caso, las transmisiones gratuitas tienen un carácter dinámico, a semejanza de la renta, y no un carácter continuo, como el patrimonio, que es inconfundible con la riqueza. Los incrementos patrimoniales derivados tanto de rentas como de transmisiones gratuitas sólo tributarán como patrimonio si están en poder de su titular el primero de enero de cada año.

En cuanto a la imposición de las transmisiones patrimoniales a título oneroso, tampoco deben confundirse con la base imponible de la tributación del patrimonio, pero por razones diferentes. Su naturaleza es diferente.

La imposición de las transmisiones onerosas puede criticarse de forma muy contundente, incluso por no revelar la capacidad de pago. El simple cambio patrimonial, de un activo financiero a un activo inmobiliario o viceversa, no constituye la capacidad de pago. De hecho, al fin y al cabo, cuando se vende o se adquiere un bien en una operación conmutativa, se produce un intercambio de la naturaleza de elementos singulares del patrimonio, que sin embargo siguen siendo equivalentes. En Noruega, además, se ha suprimido la tributación de las transmisiones para evitar solapamientos[92]. Pero en la mayor parte de los países, persiste.

La transmisión patrimonial a título oneroso tiene carácter dinámico, mientras que la titularidad de un patrimonio es continuada. Por tanto, es una característica

[92] En Noruega no se gravan las transmisiones hereditarias desde 2014, *vid*. el punto “2.4.2.1 El *Formuesskatt*”.

común de las transmisiones patrimoniales, tanto gratuitas como onerosas. Sin embargo, el carácter contraprestacional y conmutativo de la transmisión onerosa le otorga peculiaridades que la hacen bastante distinta de las transmisiones gratuitas. En efecto, la transmisión onerosa consiste en transformar un bien de una naturaleza en otro, como veremos.

En España, las transmisiones onerosas están sujetas a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Este tributo grava las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), así como las operaciones societarias (OS) y los actos jurídicos documentados (AJD), y está previsto en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), y regulado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En realidad, son tres impuestos distintos.

El ITPyAJD es un tributo estatal cedido a las C.C.A.A. (artículo 25.1.d de la Ley 22/2009). Las competencias normativas cedidas son el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. También se transfieren las competencias de gestión delegadas, que implican también competencias normativas en esta materia. La normativa del texto citado atribuye al ITPyAJD una naturaleza indirecta y real, caracterizándolo como un impuesto objetivo, instantáneo y de realización esporádica, con un hecho imponible genérico para cada tipo. Se considera un impuesto indirecto porque grava una manifestación indirecta de la capacidad de pago, la que se pone de manifiesto en el tráfico de la riqueza.

En cuanto a la modalidad de TPO, el art. 6 del TRLITPAJD establece que el impuesto grava “las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España,” excluyéndose las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, situados en territorio extranjero, y las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que se realicen en territorio extranjero y que hayan de surtir efecto fuera del territorio español.

El hecho imponible de la modalidad de TPO es la transmisión onerosa de un derecho, es decir, el cambio de titularidad de un derecho, y la capacidad económica puesta de manifiesto en el momento de la adquisición de ese derecho es el fundamento de la imposición patrimonial. El art. 7 del TRLITPAJD, somete a gravamen las siguientes transmisiones patrimoniales o asimiladas: “las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”; “la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas”, “las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas”[93], “los excesos de adjudicación declarados”[94], “los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y sus certificaciones expedidas”, “los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior”, “las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria”, y “los contratos de aparcería y los de subarriendo”.

La base imponible es la “constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”, menos “las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”. A estos efectos, se considera que el valor real es el valor de mercado, es decir, “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas” y “el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto”. Sin embargo, el Texto Refundido establece que si “el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al

[93] “Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.” (art. 7.a)

[94] “En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.” (art. 7.b)

valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como imponible" del bien inmueble. (art. 10 TRLITPAJD)[95].

En particular, la legislación contiene numerosas normas sobre la valoración de los bienes y derechos sujetos al ITPyAJD – usufructos, derechos reales de uso y habitación, hipotecas, prendas y anticresis, arrendamientos, pensiones, transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, contratos de aparcería de fincas rústicas y outros–. No obstante, la regla general, cuando no existe una disposición específica, es que la base imponible se determina en función del valor real del derecho[96].

En cuanto a la modalidad OS, el hecho imponible del impuesto recae sobre las operaciones societarias, que son: la constitución de sociedades, su disolución, el aumento y la disminución de su capital social; las aportaciones realizadas por socios que no supongan un aumento del capital social; el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro

[95] El sujeto pasivo es la persona que adquiere, incrementa su patrimonio, la persona a cuyo favor se realizan los actos sujetos al impuesto. Es decir, el adquirente oneroso de los bienes o derechos transmitidos por un sujeto no empresario, ya sea el comprador, permutante, cesionario, adjudicatario, pensionista, el prestatario, el acreedor afianzado, el arrendatario, el concesionario, el beneficiario, etc. (art. 8 TRLITPAJD). Son responsables subsidiarios "el prestamista si percibiera total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto" y "el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación. Asimismo, el funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando dicho cambio implique directa o indirectamente una transmisión sujeta a este impuesto y no haya exigido previamente la justificación del pago del mismo (art. 9 TRLITPAJD).

[96] La cuota íntegra se determina multiplicando la base imponible por el tipo de gravamen (autonómico o, en su defecto, estatal). La cuota tributaria, para las C.C.A.A. que no lo han previsto tipos de gravamen, se obtiene aplicando el 6 por 100 a la transmisión de bienes inmuebles, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, y el 4 por 100 si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía para ambos casos que tributan siempre al 1 por ciento (art. 11). Las concesiones administrativas, por su parte, tributan con el tipo del 4 por 100, según la legislación estatal. Y determinadas operaciones aplicando una escala de gravamen. Así, la constitución de arrendamientos (para los que se ha previsto una escala estatal supletoria, en el art. 12.1 TRLITPAJD) y la transmisión de acciones, valores (art. 12.3 TRLITPAJD), que tributan aplicando la ley estatal, por cuanto esta competencia no se ha cedido a las C.C.A.A. En la práctica, sin embargo, no se aplican los tipos previstos en el art. 12.3 TRLITPAJD, por cuanto se ha establecido una exención aplicable a la transmisión de acciones y valores, en los términos previstos en el art. 108 Ley del Mercado de Valores, dando lugar a que solo resulten sujetos, en su caso, los bienes inmuebles al tipo de los bienes inmuebles. En cuanto a los arrendamientos, la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma. En caso de que la Comunidad Autónoma no haya aprobado la tarifa, se aplicará una escala establecida en el art. 12.1 TRLITPAJD. En el primer tramo - hasta 30,05 euros - la tributación es de 0,09 euros; de 3846,49 a 7.692,95 es 30,77 euros; a partir de 7.692,96, será 0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.

estuvieran previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea (art. 19.1 TRLITPAJD). En esta modalidad, el impuesto no está cedido a las C.C.A.A. en competencias normativas.

La base imponible coincide con el nominal, en la constitución y ampliación de capital de sociedades que limiten de algún modo la responsabilidad de los socios. En el caso de "operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación" (art. 25.2 TRLITPAJD). En el caso de traslado de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible será "el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo" (art. 25.3 TRLITPAJD). En caso de reducción de capital o disolución, la base imponible será "el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido" (art. 25.4 TRLITPAJD). Por último, la cuota tributaria de la modalidad OS viene definida por el art. 26 y resulta de la aplicación del tipo del 1 por 100 de gravamen sobre la base liquidable[97].

En lo que respecta a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), se busca imponer una carga impositiva en la formalización de ciertos actos, tomando en cuenta la especial protección que el ordenamiento jurídico otorga a su forma y solemnidad.

Los documentos notariales, mercantiles y administrativos están sujetos al impuesto, en la modalidad de AJD "mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad

[97] El sujeto pasivo del impuesto es la sociedad, en los supuestos de constitución de sociedades, ampliaciones de capital, traslado del lugar de administración efectiva o del domicilio social y aportaciones de socios que no supongan aumento del capital social, y los socios, copropietarios, comuneros, copropietarios o partícipes por los bienes y derechos recibidos, en los supuestos de disolución de sociedades y reducción de capital social (art. 23 TRLITPAJD). Son responsables subsidiarios del pago del impuesto, en el primer caso y en el de reducción de capital social, los promotores, administradores o liquidadores de las mismas sociedades que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hayan hecho cargo del capital aportado o hayan entregado los bienes (art. 24 TRLITPAJD).

o cosa valuable en algún momento de su vigencia" (art. 27 TRLITPAJD). Son documentos notariales las escrituras, actas y testimonios notariales (art. 28 TRLITPAJD); son documentos administrativos la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, así como "las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente" (art. 40 TRLITPAJD); y por documentos mercantiles, "las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento" (art 33 TRLITPAJD).

Es verdad que la mayor seguridad o protección especial que proporciona esa forma documental en la que se registra el acto o contrato tiene más peso que la simple manifestación de capacidad económica. Esto hace que la capacidad económica pase a un segundo plano, alejándose del carácter impositivo del impuesto y acercándose más al modelo de la tasa AJD[98].

Al tratarse de un tributo cedido, las Comunidades Autónomas también cuentan con su normativa específica en las modalidades TPO y AJD (documentos notariales). En la Comunidad de Castilla y León, el marco normativo está constituido por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se establece el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, y la Ley 1/2023, de 24 de febrero, de Medidas Tributarias,

[98] "La formalización a la que hacíamos referencia con ocasión del análisis de la modalidad operaciones societarias, alcanza aquí su máxima expresión: en efecto, nótese, sobre todo en aquellas ocasiones en las que el tributo se aplica atendiendo a que el documento que se formaliza, otorga o expide no tenga por cantidad o cosa valuable, que la manifestación de capacidad económica pasa a un segundo plano y se atiende, básicamente, a las ventajas derivadas de la propia documentalización, es decir, al plus de seguridad o a la especial protección derivada de esa forma documental en la que se recoge el acto o contrato. En este sentido se desdibuja el carácter impositivo del tributo que estará más cercano al de la tasa. El fundamento de la prestación tributaria habrá que encontrarlo en la especial protección que el ordenamiento jurídico presta a los actos, cuya documentación aquí se somete a gravamen." (ESCRIBANO, Francisco. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Curso de derecho tributario: parte especial.* 13ª ed. Madrid: Tecnos, 2019, p. 703).

Financieras y Administrativas, de aplicación del tipo reducido en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados[99].

En Brasil, esta base económica y tributaria está sujeta a tributación en el

[99] El Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, contempla la cuota tributaria en las modalidades de TPO y AJD, en sus artículos 23 a 28. En general, los siguientes tipos se aplican a la modalidad TPO: el 8 por 100 en la transmisión de inmuebles, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos; el 5 por 100 en la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos; 7 por 100 en las concesiones administrativas y demás actos y negocios administrativos equivalentes a ellas, así como en la constitución o cesión de derechos reales que recaigan sobre las mismas. En todos los casos se exceptúan los derechos reales de garantía (art. 24 TRLITPAJD). La legislación de Castilla y León también establece algunos tipos incrementados, beneficios fiscales en forma de tipos de gravamen reducidos de impuestos y bonificaciones fiscales en la cuota. Ejemplos de tipos incrementados son la previsión del 10 por 100 para la parte de la base que exceda de 250.000 euros en la transmisión de inmuebles, en la que se aplica el tipo general hasta dicha cuantía (art. 25.1). Por ejemplo, en el caso de la transmisión de vehículos de turismo, se aplica el tipo incrementado del 8 por 100 (art. 25.2). Para la vivienda habitual existe una reducción del impuesto al 4 por 100: a) cuando el adquirente sea titular de familia numerosa, b) el adquirente o cualquier miembro de su unidad familiar tenga una discapacidad de al menos el 65 por 100; c) todos los adquirentes sean menores de 36 años en el momento del devengo del impuesto; d) se trate de una vivienda protegida (art. 25.3). Para la reducción, en todos los casos, siempre que no se supere un límite máximo de renta y si ya es titular de una vivienda proceda a su venta en el plazo máximo de un año (art. 28.2.a y art. 28.2.b). En el tercer y cuarto caso, siempre que la vivienda adquirida sea la primera vivienda de cada uno de los adquirentes (art. 28.2.c). El tipo de gravamen reducido del 0,01 por 100 en las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir vivienda habitual se aplica cuando todos los adquirentes sean menores de 36 años en el momento del devengo del impuesto y, acumulativamente, el inmueble esté situado en un municipio o entidad local menor de Castilla y León de menos de 10.000 habitantes o de menos de 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de provincia y tenga un valor inferior a 150.000 euros (art. 25.4). Según el art. 28.1.a del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre), a efectos de la aplicación de los tipos impositivos reducidos, el TR enumera o hace referencia a los conceptos de vivienda habitual, primera vivienda, grado de minusvalía y familia numerosa y al concepto de base imponible total del IRPF, en su art. 10. El concepto de familia numerosa viene recogido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, en sus arts. 2 y ss. y es aquella formada por tres o más hijos, clasificada como general, cuando tenga hasta 4 hijos, o especial, cuando tenga más de 5 hijos, que será reconocida mediante la concesión de un título oficial (art. 5, de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre). El art. 28.1.b del TR destaca que "los conceptos de unidad familiar y mínimo personal y familiar son los definidos por la normativa aplicable al IRPF", que se recogen en los arts. 57 y 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). El mínimo personal y familiar representa la dimensión de parte de la renta que se destina a satisfacer el mínimo existencial, es decir, las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, y que, por tanto, no está sujeta a tributación por el IRPF. Según el art. 57 de la LIRPF: "El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido 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 aprobados por la Comunidad Autónoma." Esta mención se hace en este trabajo sobre los conceptos de familia y el mínimo personal y familiar, ya que es un avance legislativo, ya que no existe legislación en Brasil para proteger a la familia en este sentido en el orden tributario. En la modalidad AJD aplica un tipo general del 1,5 por 100 sobre escrituras y actas notariales, y un tipo incrementado del 2 por 100 cuando se renuncia a la exención del IVA en transmisiones de inmuebles. Existen también tipos reducidos, por ejemplo, del 0,5 por 100 en casos de adquisición de vivienda habitual por familias numerosas.

Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (*ITBI*). La realidad económica de la tributación del *ITBI* es la transmisión de bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos, así como su cesión.

El art. 110 del *CTN* establece que debe prestarse atención al significado técnico de las expresiones utilizadas por la constitución. Como los institutos de derecho civil están presentes en el art. 156, II, del *CRFB*, deben observarse las disposiciones del *Código Civil* (*CC*) en lo que se refiere al concepto de transferencia de propiedad y de bienes. De acuerdo con los arts. 1.127 y 1.245 del *CC*, transferencia es la adquisición de propiedad por medio de la transmisión de un bien o derecho de una persona a otra en virtud de negocio jurídico y ocurre con la inscripción del respectivo título en el *Cartório de Registro de Imóveis*. El concepto de bien inmueble, por naturaleza o accesión física, se encuentra en el Libro II del *Código Civil* (arts. 79, 80 y 81). En cuanto a los derechos reales, la base económica de la norma del *ITBI* se encuentra en el art. 1225 del Código Civil, que enumera los siguientes derechos reales: la propiedad, la superficie, las servidumbres, el usufructo, el uso, la habitación, el derecho del promitente comprador de la finca, la concesión de aprovechamiento especial con fines de vivienda, la concesión de derecho real de goce y la losa. La norma principal excluye del *ITBI* los derechos reales de prenda, hipoteca y anticresis[100].

Los actos y negocios jurídicos que pueden dar lugar a la transmisión de la propiedad por cualquier título son la compraventa, el pago en especie o permuta, la carta de subasta, la adjudicación o la remisión[101].

---

[100] El *STF* ya había reconocido la recaudación del impuesto sobre la transferencia del dominio útil, incluso antes de la *CRFB* de 1988 (Súmula 326 del STF). Existe también la Súmula 111 del STF, que establece que “Es legítima la imposición del impuesto de transferencia *inter vivos* sobre la restitución, al antiguo propietario, de bienes que ya no sirven a la finalidad de su expropiación”.

[101] Se destaca la concepción de PAULSEN sobre el contrato de promesa de compraventa, según la cual no es posible afirmar que exista una transmisión de un derecho real, sino más bien su constitución. En sus palabras: “sólo habrá transmisión de un derecho real cuando se ceda un contrato de promesa de compraventa de una parte a otra” (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 411). Esta interpretación se debe a que la promesa de compraventa, por ficción legal, da origen a un derecho real destinado a garantizar la futura adquisición del inmueble; es decir, se trata del nacimiento de un derecho real, no de su transmisión. (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Eduardo Junqueira. “Atividade de incorporação imobiliária. ITBI e ISS: análise da incidência sobre contratos de promessa de compra e venda, contrato de permuta e aquisição dos terrenos com projeto de construção aprovado. A base do cálculo do ITBI no contrato de incorporação a preço de custo”. *Revista Dialética de Direito Tributário, n.º* 224, maio 2014, p. 150). La Corte Suprema

En lo que respecta a la progresividad, el *STF* ya adoptó la posición, según el RE 259229, de que el *ITBI* es un impuesto real, por lo que no se puede hablar de tasas progresivas a medida que aumenta la base imponible[102].

Con relación a los aspectos de la norma tributaria del *ITBI*, el Código Tributario Nacional, en su art. 35, describe el hecho imponible del *ITBI*, señalando la competencia de los Estados para establecer el impuesto[103]. En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 146, III, "a", de la *CRFB* y en atención al principio federativo, que asegura el ejercicio de la competencia tributaria otorgada por la *CRFB*, la referida disposición del *CTN* se considera acogida por el art. 156, II, de la *CRFB*, cuyo contenido es inferior al expresado en el referido art. 35[104]. Así, la competencia para establecer el *ITBI* es municipal, de acuerdo con la disposición constitucional. El art. 35, incisos I y II, del *CTN*, interpretado en consonancia con la *CRFB*, describe como hecho imponible la transmisión, *inter vivos, por* acto oneroso, por cualquier título, de la propiedad o del dominio útil de inmuebles, por naturaleza o por accesión física, en los términos definidos en la legislación civil; la transmisión, *inter vivos,* por acto oneroso, por cualquier título, de derechos reales sobre inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; y la cesión de derechos relativa a las transmisiones a que se refieren los incisos I y II del art. 35 del *CTN*, y la cesión, a título oneroso, de derechos relativos a las transmisiones antes mencionadas. En consecuencia, el elemento nuclear del hecho imponible del *ITBI* es "la transmisión *inter vivos, por* cualquier título y a título oneroso, de bienes inmuebles por naturaleza o accesión

---

de Brasil aún no se ha pronunciado expresamente sobre la posibilidad de gravar con el ITBI la cesión de derechos derivados de una promesa de compraventa de inmueble, conforme se observa en el Recurso Extraordinario con Agravo (ARE) 1.294.969, con repercusión general reconocida (Tema 1124).

[102] Sin embargo, PAULSEN advierte que "no se puede estar seguro de que este entendimiento vaya a durar", señalando que la posición del *STF* también solía ser que el *ITCMD* era de naturaleza real, por lo que la progresividad no se aplicaría, pero en 2013 este entendimiento cambió, según la RE 562045. (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código... Op. cit.*, p. 752).

[103] *CTN*, art. 35: "El impuesto, de competencia de los Estados, sobre la transmisión de bienes inmuebles y de derechos relacionados con ellos tiene como hecho generador: I - la transmisión, a cualquier título, de la propiedad o del dominio útil de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física, según lo definido en la ley civil; II - la transmisión, a cualquier título, de derechos reales sobre inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; III - la cesión de derechos relativos a las transmisiones mencionadas en los incisos I y II. Párrafo único. En las transmisiones *causa mortis*, ocurren tantos hechos generadores distintos como herederos o legatarios existan".

[104] HARADA, Kiyoshi*. ITBI. Doutrina e Prática.* São Paulo: Editora Atlas, 2010, p. 125.

física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los derechos de garantía, así como la cesión de derechos para adquirir dichos bienes”[105].

En el Municipio de Porto Alegre, capital del Estado miembro *Rio Grande do Sul*, por ejemplo, el *ITBI* fue instituido por la Ley Complementaria 197/89, actualizada por la Ley Complementaria 994/23, con efectos a partir del 01/01/2024. Su hecho imponible está así definido: “Art. 2º. El Impuesto sobre la transmisión *inter-vivos*, por acto oneroso, de bienes inmuebles y de derechos reales sobre los mismos tiene como hecho generador: I - La transmisión *inter-vivos*, a cualquier título, por acto oneroso, de la propiedad o del dominio útil de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física, según lo definido en la ley civil; II - La transmisión *inter-vivos*, a cualquier título, por acto oneroso, de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía; III - La cesión de derechos relativos a las transmisiones mencionadas en los puntos anteriores”[106].

Sentadas estas nociones, cabe considerar que, en las transmisiones onerosas, el transmitente vende un bien, cambiándolo por su equivalente en efectivo. No pierde ni gana, sino que transforma uno de sus activos singulares en un activo

---

[105] *Idem*.

[106] El art. 3 de la citada *LC* establece el aspecto temporal, en la medida en que considera realizado el hecho imponible en la transmisión de bienes inmuebles o en la cesión de derechos reales sobre los mismos, *que se formalice en escritura pública, en la fecha de su elaboración*; en la transmisión de bienes o derechos incorporados al patrimonio de las personas jurídicas como realización de capital y en la transmisión de bienes o derechos resultantes de la fusión, incorporación, escisión o extinción de una persona jurídica, en la fecha de formalización del título susceptible de operar la transmisión; en la transmisión de bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, no mencionado anteriormente, en la fecha del registro del acto en la oficina competente. Puede observarse que la citada *LC* municipal adelantó el devengo del impuesto en la transmisión de bienes inmuebles o la cesión de derechos reales sobre los mismos a la fecha del otorgamiento de la escritura pública de compraventa, que es objeto del apartado siguiente. En cuanto al aspecto cuantitativo, el art. 11 de la LC establece que “la base de cálculo está constituida por el valor de mercado del inmueble objeto de transmisión o de la cesión de derechos reales sobre el mismo, en el momento de la estimación del impuesto realizada por la Administración tributaria.” El agente tributario estima el valor de venta del inmueble en el plazo de tres días hábiles desde la presentación de la solicitud ante el órgano competente. Cabe señalar que la estimación fiscal es válida durante ciento ochenta días a partir de la fecha en que se realizó. Si no se abona el impuesto en este plazo, deberá realizarse una nueva estimación fiscal. En caso de extinción de un usufructo, disolución de una sociedad conyugal y transmisión de derechos hereditarios en el curso de un inventario, siempre que el impuesto no se haya pagado en el plazo de trescientos sesenta días a partir de la fecha de la estimación fiscal, se procederá a una nueva estimación del bien o de los derechos reales relativos al mismo. El tipo impositivo es del 3 por 100, y se reduce al 0,5 por 100 para los importes sujetos a financiación inmobiliaria y procedentes de fondos del FGTS (art. 16). La adjudicación de un inmueble por un acreedor hipotecario o su subasta por un tercero está sujeta a un tipo impositivo del 3 por 100, aunque el inmueble haya sido adquirido antes de la adjudicación con financiación del Sistema Financeiro da Habitação.

financiero. Por su parte, el adquirente hace lo contrario, se desprende de activos financieros para convertirse a cambio en propietario de un bien. Si obtiene una ganancia en la transacción, tendrá una renta de su capital; si el valor es equivalente al coste de adquisición, no habrá ganancia, e incluso puede haber una pérdida, teniendo en cuenta las posibles comisiones de intermediación. Por otra parte, la posición del comprador no es similar a la del propietario de un patrimonio, sino a la de alguien que consume la renta acumulada, aunque se gaste en un bien duradero. De hecho, si existe algún paralelismo posible, es entre la imposición de la transmisión de bienes y la del consumo de bienes, ambas dinámicas, en las que dos partes realizan una operación conmutativa.

Y esto queda claro cuando se percibe que, en la propia normativa del IVA trata de impedir una potencial doble tributación con el ITPyAJD. En efecto, aquí se establece una conexión con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ya que tanto el ITPyAJD como el IVA gravan el tráfico: el IVA grava el tráfico empresarial, mientras que el ITPyAJD, en su modalidad de TPO, grava el tráfico civil. A la vista de ello, cabe destacar la incompatibilidad entre IVA y modalidad de TPO, recogida en el art. 4.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece: “Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto ‘transmisiones patrimoniales onerosas’ del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”[107].

Así pues, hay una semejanza entre el IVA y el ITPyAJD, pues ambos recaen sobre el tráfico jurídico y existe la preocupación del legislador de dejar claro que las operaciones no se gravan simultáneamente en la modalidad de TPO. Se aplicará uno u otro.

Una cuestión intrigante, en cualquier caso, es por qué sólo se grava la

[107] Esta incompatibilidad se refleja también en el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que establece: “No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

transmisión de bienes inmuebles, que es económicamente indistinguible de la transmisión de otros bienes. La respuesta puede estar en la percepción de que estos bienes se adquieren para su disfrute o en la reminiscencia de la consideración de tales bienes en particular como denotativos de riqueza.

1.3.2 El patrimonio como hecho imponible continuado y el carácter recurrente de la imposición sobre el patrimonio

Ya hemos visto que el patrimonio procede de la retención y acumulación de incorporaciones patrimoniales y que se caracteriza precisamente porque su titular queda en titularidad de posiciones jurídicas que permanecen como capacidad económica con cierta estabilidad, en la medida en que no son meras rentas circulantes.

La tributación periódica del patrimonio en los países que la adoptan suele tener lugar anualmente. Y, dada la continuidad del patrimonio, ocurre que esta tributación implica nuevos gravámenes sobre la misma expresión de patrimonio, lo que se caracteriza no sólo como doble imposición, sino sucesivamente, como múltiple imposición sucesiva sobre la misma revelación de riqueza, que persiste a lo largo de los años. Dicho de otro modo, el patrimonio se mide y registra de nuevo cada año en el impuesto sobre bienes inmuebles, aunque a menudo esté constituido por los mismos elementos patrimoniales, muchos de los cuales son incluso no fungibles, como en el caso de los bienes inmuebles.

Someter el patrimonio a sucesivos y repetidos gravámenes genera este efecto de acumulación de cargas fiscales sobre un mismo propietario.

El impuesto sobre la renta grava siempre las rentas nuevas, por definición, ya que constituyen rentas con un hecho imponible instantáneo o complejo, según los casos, pero que se gravan una sola vez. El patrimonio, por el contrario, está sujeto a tributación reiterada, con independencia de que ya haya sido gravado con

anterioridad[108].

Esto lleva naturalmente a la conclusión de que la imposición del patrimonio tiene carácter cumulativo y, en este caso, produce efectos jurídicos.

Es bien sabido que la tributación del consumo, por ejemplo, sigue el principio de la tributación no cumulativa, de modo que la carga fiscal sobre los bienes es transparente y delimitada, sin acumulación durante la cadena económica de su producción, distribución y comercialización. Cabe señalar que, en el caso de la tributación del consumo, la posible acumulación se produciría a lo largo de toda la cadena económica, y cada incidencia recaería legalmente sobre distintos contribuyentes, aunque es evidente que la carga fiscal recaería en última instancia sobre el consumidor final.

El impuesto sobre el valor añadido no cumulativo favorece la neutralidad de la fiscalidad y, al reducir los efectos extrafiscales que podrían derivarse de la organización de la actividad empresarial en un número menor o mayor de etapas, garantiza su libre estructuración y, por tanto, una economía más dinámica.

Cabe señalar que el carácter cumulativo de la tributación del patrimonio es bastante distinto e impactante. A diferencia del carácter acumulativo que se evita en la imposición sobre el consumo, en la tributación sobre el patrimonio se recauda sucesivamente sobre la persona que sigue siendo propietaria, gravándola como contribuyente de hecho y de derecho. En efecto, mientras que una posible cumulación a lo largo de una cadena económica gravaría a distintos contribuyentes, lo que se sigue evitando mediante sistemas no cumulativos (en Brasil, la consignación de créditos a la entrada y su compensación con el impuesto devengado a la salida), en el caso del patrimonio, lo que ocurre es que un mismo titular se ve sucesivamente gravado por la propiedad del mismo bien, sin que se haya producido movimiento

[108] En este sentido, ALONSO MADRIGAL afirma que “El considerar que es la renta, y no el patrimonio, la capacidad económica gravada por el IP, ha hecho que se dejen generalmente de lado las consideraciones relativas al eventual alcance confiscatorio del IP sobre el propio patrimonio. El mismo habría de determinarse, en mi opinión, partiendo de la capacidad económica que grava, el patrimonio y no la renta, y teniendo presente el carácter recurrente, no simplemente periódico, del IP. Mientras el IRPF, siendo también periódico, grava la renta obtenida una sola vez, un solo período impositivo, por lo que el alcance confiscatorio del impuesto se determina forzosamente a la luz de dicho único gravamen, el alcance confiscatorio del IP se habría de determinar teniendo en cuenta la reiteración del gravamen sobre la misma capacidad económica del contribuyente en sucesivos períodos impositivos. (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “¿De qué…?” *Op. cit*., p. 166).

alguno, es decir, con independencia de la circulación económica y, habría que decir, precisamente por la ausencia de tal circulación.

Es cierto que la tributación del patrimonio no prescinde de la tributación cumulativa. Reducir la imposición del patrimonio a un gravamen único en el momento de su constitución equivaldría a gravar no el patrimonio como riqueza acumulada, sino su constitución, es decir, el incremento patrimonial, que ya se grava a través del impuesto sobre la renta y de los impuestos sobre donaciones y sucesiones. La acumulación existe en la imposición sobre el patrimonio y no hay forma de eliminarla, salvo mediante la apertura de los impuestos sobre el patrimonio. Pero tiene otro efecto jurídico relacionado con el límite de la presión fiscal.

La acumulación suele evitarse siempre que es posible, dependiendo de la naturaleza del impuesto, por lo que significa en términos de presión fiscal. La incidencia acumulativa implica el pago acumulativo de impuestos, y cuando se recauda, ya sea sobre el mismo producto o sobre el mismo patrimonio, la carga soportada por el producto o, en el caso de nuestro objeto de estudio, el patrimonio, aumenta gradualmente.

Así, si el patrimonio se grava periódicamente, soportando nuevos gravámenes y generando así sucesivas obligaciones de pago, estas cuotas se acumulan con el tiempo. Soportar un tipo del 1 por 100 anual sobre el patrimonio supone una carga muy elevada a lo largo del tiempo.

La característica inherente a la acumulación del patrimonio hace que éste se realice y tribute a lo largo de toda la vida del contribuyente. Así, si la población de un país tiene una esperanza de vida de 80 años, por hipótesis tributará ochenta veces por el patrimonio que posee, de modo que el porcentaje del 3 por 100 anual implicaría una imposición del 240 por 100. Si se tiene en cuenta el tipo del 2 por 100, la carga sería del 160 por 100, e incluso el tipo del 1 por 100 anual implicaría la elevadísima carga del 80 por 100.

Es cierto que se pueden tener en cuenta otras perspectivas. Si tenemos en cuenta que el patrimonio suele producirse por la actividad económica de su propietario y que incluso las herencias suelen recibirse a lo largo de la vida, podríamos querer tener en cuenta la vida económicamente activa de las personas, no desde el

nacimiento, sino, por ejemplo, a partir de los veinte años. En esta hipótesis, una imposición del 1 por 100, para una misma esperanza de vida de ochenta años, implicaría sesenta superposiciones, lo que daría un porcentaje del 60 por 100.

Se podría llegar a la conclusión de que incluso un tipo impositivo del 1 por 100 sería excesivo y confiscatorio, y entender por qué, por ejemplo, Suiza trabaja con tipos mucho más bajos. En el cantón de Zúrich, los tipos varían del 0,05 al 0,3 por 100 "solo"[109]. Este tipo nominal, aparentemente bastante bajo, acumulado en el tiempo, da como resultado un impuesto del 18 por 100 en sesenta años, por lo que ya no puede calificarse de "solo" eso, teniendo en cuenta la expresión económica que representa el acumulado. Un tipo del 0,50 por 100, por ejemplo, a lo largo de sesenta años, genera una carga del 30 por 100. Y recuerde que no estamos hablando de gravar la renta generada por el patrimonio, que ya está sujeta al impuesto sobre la renta. Gravar el patrimonio grava el propio patrimonio, lo que hay que tener en cuenta.

Esta cumulatividad cuestiona las consideraciones sobre el carácter confiscatorio que puede asumir la imposición sobre el patrimonio si se disocia de la comprensión de su extensión temporal y recurrencia sobre el mismo patrimonio y lo que se le añade. Analizaremos este punto desde la perspectiva de la capacidad económica y, en particular, de la confiscatoriedad, en un apartado específico más adelante, cuando analicemos los principios que deben guiar la imposición patrimonial.

1.3.3 La imposición patrimonial con carácter universal, instrumentos internacionales contra la evasión y convenios para evitar la doble imposición

Se ha aceptado la extraterritorialidad de las leyes tributarias, de modo que, si existe un factor de conexión, es posible, por ejemplo, gravar las rentas de ciudadanos españoles realizadas en todo el mundo. Lo mismo ocurre con la legislación brasileña, que también avanza hacia la aplicación extraterritorial, que es una norma internacional para la imposición de la renta. Es una forma de evitar la competencia desleal de los

[109] Para los contribuyentes individuales, los tipos varían del 0,05 por 100 para el patrimonio de hasta 238.000 francos, al 0,3 por 100 para el tramo final, por encima de 3.262.000 francos (*StG* 631.1, § 47.1). Para las parejas casadas y los contribuyentes viudos, separados, divorciados y solteros que conviven con hijos, el tipo difiere ligeramente, según la *StG* 631.1, § 47. 2. Véase el punto 2.4.1.1.1 de esta tesis (nota de pie de página 316).

países antes conocidos como paraísos fiscales, que ahora son tratados como de tributación favorecida. A ello se asocia la directriz de la OCDE, establecida en el marco del proyecto de *Base Erosion and Profit Shifting*, con vistas a lograr una tributación mínima en todo el mundo, que deben aplicar todos los países. Además, desde el punto de vista de la inspección, en las últimas décadas se ha producido un cambio significativo en el paradigma internacional hacia un entorno de transparencia, en el que, a través de tratados, incluso multilaterales, de cooperación internacional mediante asistencia mutua entre administraciones tributarias, el intercambio de información e incluso la asistencia para inspecciones y recaudación de créditos fiscales es ya una realidad[110]. También deben tenerse en cuenta los tratados para evitar la doble imposición, ya que el solapamiento de gravámenes iría más allá de la intención de combatir la evasión y daría lugar a niveles confiscatorios que inhibirían la globalización económica[111].

En cuanto a la imposición sobre el patrimonio, tal como la adoptan diversos países, veremos el mismo escenario. Se trata, de hecho, de mecanismos jurídicos capaces de actuar para evitar los indeseados efectos extrafiscales de debilitamiento de la competitividad de los países contribuyentes[112].

La territorialidad o la extraterritorialidad son características relacionadas con la aplicación de la ley. Si se adopta el criterio de la territorialidad, la tributación se restringe a los hechos imponibles que se produzcan en el territorio de la entidad

---

[110] PAULSEN, Leandro. “Troca de informações financeiras: a cooperação internacional mediante assistência mútua entre as Administrações Tributárias”. En: *Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal. Coordinador* Francisco Marconi Oliveira *et al*. Brasília: RFB, 2024. Disponible en: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal. Consultado el: 22 de enero de 2025.

[111] Según ALFONSO GALÁN en “la Unión Europea no existen normas armonizadoras de este impuesto, cuya implantación se recomendaba en los informes nacionales e internacionales de los años 70 circulantes en los países avanzados. Sin embargo, el tributo ha ido desapareciendo en buena parte de ellos, como explica el documento de trabajo coordinado por el profesor LASARTE citado, por derogación expresa (Irlanda, Austria, Dinamarca, Países Bajos, Finlandia, Luxemburgo, Suecia). (LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Op, cit.,* pp. 207-208).

[112] TIPKE señala que el “capital puede eludir la tributación con más facilidad que el trabajo. El trabajo sólo puede reaccionar de forma local, el capital de modo global. Si el capital se traslada al extranjero atraído por la promesa de tributar por debajo de la capacidad económica, esto conduce a un gravamen cada vez mayor del ciudadano medio que obtiene sus ingresos del trabajo. Por consiguiente, es necesario establecer tratados internacionales justos que permitan una competencia justa. La competencia entre los agentes económicos debe basarse en la calidad de las prestaciones y no en ventajas fiscales. (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Traducción de Pedro Manuel Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 72).

tributaria; en el caso de la extraterritorialidad, también se ven afectados los hechos imponibles que se produzcan en otros lugares, lo que también está sujeto a la ley que la instituye, con repercusiones en la base imponible. La tributación sobre una base territorial, sobre bases nacionales o sobre bases universales se refiere a la magnitud de la riqueza que se grava, si sólo debe tenerse en cuenta la generada o mantenida en el territorio de la entidad tributaria o si también debe tenerse en cuenta la generada o mantenida en otros lugares.

A efectos de la tributación del patrimonio, si un contribuyente reside, desarrolla sus actividades y conserva todo su patrimonio en el territorio de una única entidad tributaria, la cuestión no se plantea, ni suscita ningún tipo de conflicto, ya que sólo afectará a ese contribuyente, a la entidad tributaria de esa “jurisdicción” y al patrimonio que allí se encuentre. Pero la globalización económica en el mundo contemporáneo es una realidad, de modo que los elementos de conexión que afectan a diversas entidades con potestad tributaria son omnipresentes, y la fiscalidad ha de tenerlos en cuenta. “Elementos de conexión” es una expresión técnica muy utilizada en Derecho internacional, pero también es útil para tratar cuestiones internas que afectan a más de una comunidad autónoma o a más de una entidad local con potestad tributaria.

Si la base imponible son bienes inmuebles, es pertinente preguntarse dónde son relevantes para que nazca la obligación tributaria: ¿en el territorio de la entidad local, de la comunidad autónoma, del país, en cualquier lugar? También es necesario definir quién es el sujeto pasivo del impuesto, si sólo el residente o domiciliado en el territorio de la entidad tributaria o cualquier otra persona, al menos en cuanto al patrimonio allí situado. En resumen: ¿importa la ubicación del patrimonio o del sujeto pasivo, o ambas cosas, según qué criterios, solos o combinados?

Cuando se trata de gravar el patrimonio, la forma más común de tributación es la imposición aislada de elementos patrimoniales singulares, basada exclusivamente en su ubicación. En estos casos, los impuestos sobre la propiedad se consideran obligaciones *propter rem*, basadas en la legislación del lugar donde se encuentra el bien y donde están matriculados los vehículos. Pocos países adoptan actualmente la tributación del patrimonio con carácter universal y en bases universales, por lo que los conflictos al respecto son poco frecuentes. Pero si se generalizaran, sin duda tendríamos una reproducción de la situación que se produce

en el ámbito de la imposición sobre la renta, donde la tributación de la renta sobre una base universal acaba sometiéndola simultáneamente a varias entidades tributarias, lo que exige mecanismos para coordinarla y conciliar la lucha contra la evasión con el cuidado por evitar la doble imposición efectiva.

Hace algunas décadas, muchos convenios de no doble imposición se limitaban a la imposición sobre la renta. En 1974, por ejemplo, Brasil y España firmaron el Convenio Brasil-España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, que fue incorporado al ordenamiento jurídico brasileño por el Decreto 76.975/1975[113]. Y aún hoy lo es en algunos casos, como en el Convenio República Portuguesa-República Democrática de Timor Oriental, firmado en Lisboa en 2011 y aprobado por la Resolución 112/2012 de la Asamblea de la República, cuyo objeto es evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Pero ya existían convenios que trataban expresamente de la no doble imposición, tanto en materia de impuestos sobre la renta como sobre el patrimonio. Por ejemplo, el firmado entre el Reino de Noruega y la Confederación Suiza en 1987, en el que la lista de impuestos contemplados también se refiere expresamente a los impuestos sobre el patrimonio: en Noruega, al "*the national tax on capital (formuesskatt til staten*)" y al "*the municipal tax on capital (formuesskatt ti kommunen)"*, en Suiza, a los impuestos "*on capital (total property, movable and immovable property, business assets, paid up capital and reserves and other itens of capital)"*. Y desde hace algún tiempo, los nuevos convenios contemplan expresamente la imposición sobre el patrimonio. En este sentido, el Modelo de Convenio ofrecido por la OCDE se denomina Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio (MCOCDE)[114].

La Agencia Tributaria española, en su página web[115] aclara que actualmente

---

[113] BRASIL. *Decreto no 76.975, de 2 de enero de 1975.* Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha Promulgação. Brasília, DF, 1975. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm. Consultado el: 21 de enero de 2025.

[114] OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017.* Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b.html. Consultado el: 21 de janeiro de 2025.

[115] ESPAÑA. Agencia Tributaria - Sede electrónica. *Impuesto sobre el Patrimonio y Convenios para evitar la doble imposición*. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/impuesto-sobre-patrimonio/impuesto-patrimonio-convenios-evitar-doble-imposicion.html. Consultado el: 21 de enero de 2025.

los convenios suscritos por España están “basados en el Modelo de Convenio OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico)”, pero que “hay otros que presentan disposiciones especiales o distintas (Alemania, Argentina, Bélgica, Francia, Reino Unido, …) por lo que siempre debe consultarse el Convenio específico aplicable”.

Es cierto, como señala RIBEIRO, cuando se trata del MCOCDE, hace hincapié en que “la tónica de la Convención son los impuestos sobre los rendimientos, dedicándose atención al patrimonio residual”, y "de los 32 artículos de la Convención, solo uno de ellos (el 22º) se refiere a la tributación del patrimonio; existiendo muchas convenciones, como es el caso de algunas de las más recientes celebradas por Portugal, que ni siquiera incluyen una disposición referente al patrimonio”[116].

El art. 22 del MCOCDE establece, como regla general, en su apartado 4, la tributación en el Estado de residencia (“4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado”), si bien destaca algunas excepciones, previendo la tributación en el Estado en que estén situados cuando se trate de bienes inmuebles o muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa, y en el Estado en que se encuentre la sede efectiva de la empresa para los elementos patrimoniales consistentes en buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como los bienes muebles afectos a los mismos.

En cuanto al impuesto sobre la renta, estos elementos son la fuente de pago, la residencia o la nacionalidad del contribuyente.

Una referencia en este ámbito es el impuesto sobre la renta, donde la norma mundial es la extraterritorialidad, en la que la norma nacional abarca situaciones fuera del territorio de la entidad tributaria. Este fenómeno también se conoce como “tributación universal”.

En Brasil, el art. 43 del *Código Tributario Nacional*, al definir el hecho imponible

[116] RIBEIRO, João Sérgio. *Introdução à Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*. Coimbra: Almedina, 2024, pp. 12-13.

del impuesto sobre la renta, aclara, en su 1º párrafo, modificado por la LC 104/2001, que “La incidencia del impuesto es independiente de la denominación de la renta o el ingreso, de la localización, condición jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen y de la forma de percepción”. Desde esta perspectiva, el legislador instituyó el impuesto sobre la renta tanto para las personas físicas como para las sociedades. Por lo que se refiere a las personas físicas, el impuesto sobre la renta se rige principalmente por la Ley 7.713/1988 y la Ley 8.383/1991, especialmente por los arts. 4 a 11. Los tres primeros artículos de la Ley 7.713/1988 establecen que las rentas y ganancias de capital percibidas por personas físicas residentes o domiciliadas en Brasil estarán sujetas al impuesto sobre la renta, que se devengará mensualmente a medida que se perciban, independientemente de “de la denominación de los ingresos, títulos o derechos, de la localización, condición jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen de los bienes productores de la renta, y de la forma de percepción de los ingresos o beneficios, siendo suficiente, para la incidencia del impuesto, el beneficio del contribuyente por cualquier forma y a cualquier título”. En cuanto a las personas jurídicas, la materia se rige por las siguientes leyes: Ley 8.383/1991, a partir del art. 38, Ley 9.249/1995 y Ley 12.973/2014. El art. 25 de la Ley 9.249/1995 trata de los lucros, rentas y ganancias de capital obtenidos en el exterior, determinando que incluso los obtenidos por subsidiarias, sucursales o controladas en el exterior, u obtenidos en el exterior por filiales de personas jurídicas domiciliadas en Brasil, se computan en la determinación del lucro real de las personas jurídicas correspondiente al balance elaborado el 31 de diciembre de cada año. Y el art. 26 autoriza la compensación del impuesto sobre la renta tributado en el exterior. La Ley 12.973/2014 abrió todo un capítulo para la tributación de las personas jurídicas a título universal, en el que determina que las sociedades controlantes registren en subcuentas de inversión el resultado contable de la variación del valor de la inversión equivalente a las ganancias o pérdidas obtenidas por la subsidiaria directa y sus subsidiarias, en Brasil o en el exterior, a efectos del cómputo en la determinación de la ganancia real. También estipula que los beneficios obtenidos a través de una filial domiciliada en el extranjero deben incluirse en la determinación del lucro real en el ejercicio en que se pusieron a disposición de la persona jurídica domiciliada en Brasil.

BORGES, en su obra, aborda la idea de que “En lo que respecta a la delimitación de la competencia tributaria internacional en materia de impuestos sobre

la renta y el capital, para llevar a cabo esta delimitación los Estados se inspiran en el principio de territorialidad en su sentido material y, con mucha más frecuencia en la actualidad, también en el principio de universalidad. Inspirándose en el principio de territorialidad en su sentido material, adoptan el criterio de la fuente, según el cual se gravan todas las rentas generadas en su territorio, así como todos los bienes ubicados en él. Inspirándose en el principio de universalidad, adoptan el criterio de la residencia, pudiendo también adoptar el criterio de la nacionalidad. El criterio de la residencia consiste en someter a tributación a las personas que residen en el Estado por la totalidad de sus rentas y bienes, mientras que el criterio de la nacionalidad significa que las personas que tienen la nacionalidad del Estado serán gravadas por este por la totalidad de sus rentas y bienes"[117].

Esta extraterritorialidad, pero también la de la legislación española y la del impuesto sobre la renta de muchos países, que da lugar a un modelo de imposición sobre la renta con carácter universal, hace que sean necesarios convenios internacionales para evitar la doble imposición, y los países suelen hacerlo utilizando el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE)[118].

El *CTN* brasileño establece que la naturaleza jurídica específica de un tributo se verifica mediante el análisis del hecho imponible. ATALIBA, por su parte, considera más fiable su base de cálculo. El hecho es que la denominación es lo de menos; puede ser indicativa, pero no define por sí sola el régimen jurídico del impuesto, que debe definirse a la luz del marco jurídico de sus normas.

En Brasil, el Decreto n.º 76.975, de 2 de enero de 1975, promulga la Convención destinada a Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta Brasil-España. El Instrumento de Ratificación del Convenio firmado en Brasilia el 14 de noviembre de 1974, fue publicado en el BOE n.º 314, de 31 de diciembre de 1975. En España, además, existe la Resolución de 22 de septiembre de 2003, de la Secretaría General Técnica, por la que se dispone la publicación de las Cartas de 17 y 26 de febrero de 2003, intercambiadas entre España

[117] BORGES, Antônio de Moura. Delimitação da competência tributária internacional em matéria de impostos sobre a renda e o capital. En: *Revista Fórum de Direito Tributário,* Belo Horizonte, ano 5, n.º 25, p. 93–122, jan./fev., 2007.

[118] Estos convenios modelo no son vinculantes, sino que funcionan como *soft law*, es decir, como directrices o referencias que suelen adoptar voluntariamente los distintos Estados.

y Brasil sobre interpretación, con base en el artículo 25, del referido Convenio.

MARTINS, refiriéndose al impuesto brasileño sobre las grandes fortunas, considera que "el control sería extremadamente complejo, con la necesidad de un considerable número de medidas para regularlo y supervisar su aplicación; finalmente, podría generar fuga de capitales hacia países en los que dicha imposición no existe (la abrumadora mayoría no tiene el IGF)"[119].

Con respecto a la UE, según SCHÖN no debe corroborarse la "tendencia actual a facultar a los Estados miembros bajo el epígrafe de "reparto equilibrado de la potestad tributaria" para erigir barreras fiscales entre sus respectivos territorios". El autor prosigue: "los Estados miembros deben tener derecho a crear un sistema internacional en el que un beneficio al que tenga derecho un contribuyente con respecto a un Estado miembro pueda ser concedido por el otro Estado miembro y en el que una carga fiscal específica sobre las actividades transfronterizas, que sea aplicada por un Estado miembro, pueda ser compensada por otro Estado miembro. Estas cuestiones desempeñarán un papel importante en el futuro, tanto cuando los Estados miembros acuerden aliviar la doble imposición en la Unión Europea y cuando se combinan para garantizar la fiscalidad de la renta y el patrimonio con el fin de mantener la soberanía fiscal y la eficiencia económica y, al mismo tiempo, crear una red armoniosa de compromisos internacionales que garantice una red de seguridad para los contribuyentes y los Estados tributarios, que es con lo que soñaba y por lo que trabajaba Klaus Vogel"[120].

Es cierto que los instrumentos jurídicos que hemos mencionado serían necesarios para controlar la doble imposición y para combatir la evasión, como es el caso del impuesto sobre la renta. Pero si tenemos en cuenta que la imposición sobre el patrimonio global es relevante, hay formas de avanzar en el establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio global que, poco a poco, utilizando estos instrumentos jurídicos, se establezca de manera uniforme y eficaz, minimizando los efectos extrafiscales no deseados. ADAME MARTÍNEZ hace referencia a la publicación de un

---

[119] MARTINS, Ives Gandra da Silva. "O imposto que incide sobre Grandes Fortunas". En: *Consulex* Revista Jurídica, v. 12, n.º 273, maio, 2008, p. 23.

[120] SCHÖN, Wolfgang. "Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?" En: *Bulletin for International Taxation*. Max Planck Institut for Taw Law and Public Finance. Working Paper 2015-08, 2015, pp. 271-293, p. 293.

informe por parte de la Comisión Europea en 2024, el cual aborda la creación de un registro de activos a nivel europeo. Este registro ha sido concebido como un punto de acceso único para las autoridades competentes en la lucha contra el blanqueo de capitales y la evasión fiscal. Asimismo, el autor destaca que a esto se suma el rápido avance de la inteligencia artificial, que sin duda proporciona a las administraciones tributarias instrumentos cada vez más eficaces para gestionar y procesar los datos disponibles en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.[121]

El camino hacia esta armonización ha sido allanado por el impuesto sobre la renta, que no es en absoluto fácil, pero que ya se ha recorrido y ahora se está estableciendo de forma más eficaz y controlada. La imposición sobre el patrimonio global ya dispone de algunos instrumentos y puede aprovechar la experiencia adquirida en la imposición sobre la renta.

1.4. La función de la imposición patrimonial

1.4.1 La imposición patrimonial en el ámbito de la fiscalidad para la financiación general del estado

La tributación se dirige esencialmente a la obtención de recursos para el mantenimiento del Estado como ente necesario para la organización de la vida en sociedad y para la promoción de políticas públicas dirigidas a la consecución de los derechos fundamentales y demás objetivos constitucionales.

Esta es también la idea general de la fiscalidad. Y no es casualidad que los impuestos sean la forma de recaudación más importante de los sistemas tributarios.

[121] ADAME MARTÍNEZ destaca que la coordinación internacional y el intercambio de información entre países son fundamentales para garantizar un sistema tributario justo, evidenciando la necesidad imperante de fomentar progresos en la cooperación internacional. El autor cita el informe "*Feasibility study for a European asset registry in the context of the fight against money laundering and tax evasión*", disponible en: https://data.europa.eu/doi/10.2874/151361. (ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. "El futuro de los impuestos sobre las rentas del capital". En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 13 de marzo de 2025. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-futuro-de-los-impuestos-sobre-las-rentas-del-capital. Consultado el: 02 de abril de 2025).

Desde el punto de vista financiero, el impuesto es, por definición, el tributo recaudado para atender a las necesidades del Estado, sin distinción.

En la actualidad, se habla de Estado fiscal precisamente porque la principal fuente de ingresos de los Estados es la tributación, que se obtiene mediante la distribución de la carga entre los contribuyentes, a partir de la identificación de revelaciones de capacidad económica establecidas por ley como hechos imponibles de las obligaciones tributarias. El concepto de “Estado fiscal” constituye una dimensión inherente al concepto de Estado social y democrático de Derecho, cuya materialización se condiciona a la presencia de un Estado liberal y democrático. En este sentido, se impone una responsabilidad de los ciudadanos hacia el Estado, implicando el deber fundamental de contribuir fiscalmente dentro de los límites de su capacidad económica. En la actualidad, no obstante, el alcance del Estado se ha expandido significativamente, no solo mediante la implementación de gastos públicos para su propia financiación, sino también a través de la ejecución de políticas públicas. En consecuencia, la fiscalidad no solo constituye una fuente de ingresos para el Estado, sino que también se erige como un instrumento para la consecución de la justicia, mediante la aplicación del principio de capacidad económica.

En esta línea, la institución de uno o varios impuestos sobre el patrimonio no es más que la consecución, por este tipo de impuesto, de una nueva perspectiva de revelación de la capacidad económica de los contribuyentes y no difiere en su finalidad de la de cualquier otro impuesto.

Cuando el producto de la exacción forma parte de los ingresos públicos, al igual que otros impuestos, la imposición de la propiedad de determinados bienes, como elementos patrimoniales singulares, o del patrimonio neto, como expresión del patrimonio global del contribuyente, es indistinguible desde la perspectiva de su finalidad.

La imposición patrimonial puede así establecerse para una mejor distribución de la carga tributaria, considerando que se produce a través de la identificación de una realidad más que revela la riqueza de las personas. Gravar no sólo la renta adquirida y el consumo, sino también el patrimonio, significa que la carga fiscal se distribuye teniendo en cuenta la riqueza que los contribuyentes han podido acumular

y mantener.

1.4.1.1 La imposición patrimonial autónoma, complementaria en relación con la imposición de la renta o integrada en la carga tributaria total de cada contribuyente en el sistema tributario

En apartados anteriores de este trabajo hemos analizado la autonomía del patrimonio como base económica, distinguiéndolo de la renta, del consumo e incluso de las transmisiones patrimoniales gratuitas y onerosas.

Ahora es importante analizar si se trata de un impuesto aislado, complementario del impuesto sobre la renta o integrado con todos los demás impuestos del sistema desde la perspectiva de la función de la imposición sobre la propiedad. Es necesario subrayar el sentido en que se utilizan aquí estas expresiones. Hablaremos de “aislamiento” para referirnos a la tributación del patrimonio en un subsistema cerrado que sólo correlaciona los impuestos patrimoniales propiamente dichos, sin comunicación con la tributación de otras bases que integran sus propios subsistemas. Hablaremos de “complementariedad” para referirnos a la combinación de subsistemas de imposición sobre el patrimonio y sobre la renta, donde la renta suele ser el elemento principal y el patrimonio el complementario. Hablaremos de “tributación integrada” para referirnos a la consideración de todos los impuestos que soporta un contribuyente, es decir, considerando todas las bases sobre las que se grava, directa e indirectamente, en un sistema tributario.

Dado que el patrimonio es una de las revelaciones de la riqueza de un contribuyente, en este caso su riqueza acumulada, y por lo tanto denota una perspectiva de su capacidad económica, puede gravarse de forma autónoma, al igual que la renta y el consumo, *pari passu*. Por tanto, no es necesario que la imposición sobre el patrimonio esté vinculada a la imposición sobre otras bases. Lo que siempre hay que tener en cuenta, sin embargo, es la complementariedad de los distintos impuestos sobre el patrimonio entre sí, dentro del subsistema del impuesto sobre el patrimonio, es decir, considerar los posibles solapamientos entre los impuestos sobre bienes individuales, sobre el patrimonio neto y sobre los grandes patrimonios, para no

dar lugar a excesos o incluso a un efecto confiscatorio.

Pero muchos enfoques de la imposición sobre el patrimonio presentan el impuesto global sobre el patrimonio como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, de modo que los contribuyentes que no han estado sujetos a este impuesto contribuyen al gasto público en función de su patrimonio[122]. Lo cierto es que la imposición sobre la renta no siempre sigue los principios de generalidad, universalidad y progresividad que deberían guiarla, y a menudo es regresiva en la práctica. Esto puede deberse a la propia elección del legislador, cuando asigna selectividad al impuesto sobre la renta, estableciendo que los ingresos de determinado origen o naturaleza estén sujetos a tributación exclusiva en la fuente o separadamente, con tasas más bajas que los ingresos en general, como ocurre en Brasil en relación con los ingresos financieros y las ganancias de capital, respectivamente. El impuesto sobre la renta también puede evitarse, ya sea a través de la elusión fiscal (planificación) o incluso de la evasión fiscal.

La imposición sobre el patrimonio, desde esta perspectiva, se considera complementaria, añadiendo información al fisco y gravando a las personas por revelar su riqueza, para que no dejen de contribuir. Así, la tributación del patrimonio, como acumulación de rentas, cumple la función de una tributación mínima de las rentas mediatas, reduciendo su regresividad[123].

---

[122] "A este respecto hay que empezar señalando la existencia de determinados efectos que el mero establecimiento de un IPN produce, cuya importancia y prelación, eso sí, dependerá de la configuración concreta que el derecho positivo le asigne, y de cuyo conjunto será válido extraer la definición concreta de la finalidad o las finalidades que el IPN está llamado a desempeñar. Así, de las quatros funciones típicas cuyo cumplimiento se asigna al IPN: función recaudatoria, redistributiva, complementaria y discriminadora de rentas, las dos primeras deben considerarse prácticamente inexistentes en el caso de nuestro IEPPF, dado los bajos tipos de gravamen que incorpora y la valoración preferentemente administrativa y contable de las bases y en cuanto a las dos funciones restantes, la primera, la función complementaria, tiene un contenido complejo que exige un planteamiento más detallado de las relaciones del IEPPF con las demás figuras que integran el sistema tributario, y la segunda, la tan traída y llevada función discriminadora de rentas, con ser de escasa entidad en nuestro ordenamiento por razones obvias, es fuente de grandes confusiones especialmente en orden a la propuesta de alternativas o, sin ir más lejos, en orden a la propia calificación y definición de la naturaleza del impuesto, razones que exigen asimismo un tratamiento más de tenido y extenso." (AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "¿Existe…?" *Op. cit.*, p. 176 *et seq.).*

[123] SAINZ DE BUJANDA, con respecto al Sistema tributario, defiende una "racionalidad interna" y una "racionalidad externa". Señalaba que "un sistema tributario sólo es racional si, acreditada la racionalidad interna de cada figura tributaria, acierta a asociarla a su racionalidad externa, es decir, a su capacidad para combinarse armónicamente con las restantes modalidades de imposición que integran el conjunto". Este autor señalaba que "la racionalidad externa de un tributo consiste en su idoneidad para integrarse dentro del sistema, sin romper la racionalidad de este último, lo que acontece si cualquiera

Recuérdese, sin embargo, que la acumulación patrimonial no siempre proviene de la renta, ya que puede originarse en transmisiones patrimoniales gratuitas y en otras rentas no producidas por el propietario y ni siquiera sujetas al impuesto sobre la renta, como las indemnizaciones por daños morales.

Jurídicamente, sólo puede hablarse de complementariedad del impuesto sobre el patrimonio si existe algún tipo de compensación entre las cantidades pagadas en concepto de impuesto sobre la renta y de impuesto sobre el patrimonio, tomando como referencia el impuesto sobre la renta y correlacionándolo con la importancia patrimonial del contribuyente, de forma que la tributación no sea, por ejemplo, en la tributación conjunta de estas dos bases, inferior a un determinado porcentaje del patrimonio neto del contribuyente o, por el contrario, no supere un determinado porcentaje de la renta.

Con los avances tecnológicos se abre una nueva posibilidad, que es la integración de las distintas bases para comprobar la carga fiscal total soportada individualmente por cada contribuyente[124]. Dado el registro electrónico de prácticamente todas las transacciones, incluidos los actos jurídicos y comerciales y los pagos de impuestos, estamos muy cerca de evaluar la carga fiscal total soportada por alguien teniendo en cuenta todos los impuestos que paga directa o indirectamente

---

de las figuras impositivas que lo componen, al asociarse con las restantes, destruye los objetivos básicos del sistema, conculca los principios generales de justicia tributaria". Decía que "la técnica para lograr esa racionalidad externa consiste en que el legislador, al establecer cada tributo, o al modificar sustancialmente uno preexistente, compruebe con rigor si puede ensamblarse sin violencia en el conjunto". Así pues, Sainz de Bujanda concluía que "la racionalidad no puede en modo alguno separarse del valor "justicia", ni de otras exigencias —seguridad, certeza— asociadas a ella" y que "un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho, de raigambre iusnaturalista". (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales.* Valencia: Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987, pp. 5-15).

[124] Con respecto a la función de complementariedad, MARCOS CARDONA alerta de que "tales objetivos de control se desdibujan en el momento actual perdiendo su relevancia debido, por un lado, a las numerosas obligaciones de información que deben cumplir tanto los contribuyentes como terceros que intervienen en operaciones con trascendencia tributaria, llegándole a la Administración mucho flujo de información y, por otro, a los avances tecnológicos actuales en el ámbito del cruce y filtrado de datos, provenientes de numerosas fuentes como, por ejemplo, registros de la propiedad y mercantil, notarías, los registros existentes en el Banco de España respecto a la titularidad de las operaciones financieras e inversiones mobiliarias. Todo ello hace que la Administración disponga actualmente de medios tecnológicos más eficaces que la información resultante de una imposición sobre la riqueza". (MARCOS CARDONA, Marta*. La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio.* Madrid: Editorial Aranzadi, 2024).

sobre el consumo.

De hecho, ya es posible medir cuánto ha pagado una persona a lo largo de un año, no sólo en concepto de impuestos sobre la renta y el patrimonio, sino también en concepto de impuestos sobre transmisiones patrimoniales, transacciones de divisas, seguros, valores, créditos, impuestos de importación y otros, incluidos los impuestos sobre el consumo.

Ya es práctica común que los consumidores proporcionen su número de registro de contribuyente cuando adquieren una amplia variedad de bienes y servicios, ya sea a efectos de descuentos en el pago de otros impuestos (como es el caso del *IPVA* en Brasil), a efectos de *cashback* (instituido por la reforma fiscal brasileña), o en virtud incluso de una exigencia legal.

También es posible tener en cuenta el importe pagado en concepto de impuestos de otra naturaleza, como tasas y contribuciones especiales, ya que todos estos pagos se registran con la identificación del contribuyente.

En sentido estricto, por tanto, es posible totalizar la carga fiscal soportada por un contribuyente durante el año y compararla con sus ingresos o patrimonio anuales. Estos datos son accesibles a las autoridades fiscales centrales, regionales y locales que, mediante acuerdo o solicitud, pueden compartir informaciones.

De este modo, pueden establecerse niveles mínimos y máximos de imposición a efectos de complementación o devolución, para que todos participen efectiva y moderadamente en la financiación de las políticas públicas.

Algunos aspectos pueden tenerse en cuenta en esta integración, como excluir del cálculo las tasas, dado su carácter contrapromocional, o los impuestos con carácter extrafiscal inhibitorio, como el impuesto selectivo sobre bienes y servicios nocivos para la salud y el medio ambiente instituido en Brasil por la reforma fiscal de 2023, para que no pierdan su función.

En cualquier caso, tener en cuenta el importe total soportado por los diversos impuestos directos e indirectos, de forma integrada, da transparencia al sacrificio fiscal individual, revelando distorsiones ocasionales en la legislación o en el cumplimiento de los contribuyentes. El hecho es que pueden existir zonas de sombra, es decir,

actividades económicas y otras revelaciones de la capacidad económica no cubiertas por la fiscalidad, o la imposición sucesiva de diversas formas de presentación de una misma riqueza (renta, patrimonio, consumo y otras operaciones)[125].

La integración de los datos de los distintos impuestos tiene el potencial de precisar la carga fiscal efectivamente soportada por cada contribuyente, creando mecanismos de compensación para los casos en que resulte baja o excesiva, de modo que cada cual cumpla con su deber de tributar en la medida de su capacidad económica real[126].

AGÜLLO AGÜERO distingue tres aspectos para describir las funciones complementarias del IPN: cierre de la evasión y agilización administrativa, gravamen sobre rentas fundadas y, en algunas ocasiones, gravamen adicional sobre ciertas rentas vinculadas a la propiedad. En la primera, el IP contribuye a cerrar las brechas de evasión fiscal y facilita la gestión administrativa de otros impuestos, como el de sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales, al ayudar en la localización y valoración de las bases imponibles. En la segunda, dicho impuesto también puede aumentar la carga fiscal sobre ciertas rentas, lo que se denomina función discriminadora de rentas, al generar un mayor gravamen sobre ciertos ingresos derivados de la posesión de patrimonio. Por fin, en contadas ocasiones, el IP tendría una función complementaria "por gravar una manifestación de la capacidad de pago, aquella que manifiesta la posesión de un patrimonio, que se considera complementaria de la que grava la imposición sobre la renta que es su manifestación principal", diferenciándose de otros impuestos por su capacidad de gravar el patrimonio como manifestación secundaria de la capacidad de pago. Aquí, la autora destaca su preferencia por denominar dicha función "propia" del IPN, señalando que

---

[125] Para MEDEIROS, la "tributación de la riqueza es una alternativa a la tributación de la renta, pero la tributación de la renta puede compensar a la de la riqueza en un sistema integrado. La compensación (o integración) es un argumento fuerte a favor de la tributación de la riqueza: funciona como una especie de impuesto mínimo, al mismo tiempo que evita una sobrecarga tributaria". (MEDEIROS, Marcelo. *Op. cit.,* p. 117).

[126] "Un tributo integrado se compensa con el pago de otro tributo. En este caso, el tributo sobre la riqueza puede ser compensado con el pago del Impuesto sobre la Renta. Así, la tributación sobre la riqueza se convierte en una especie de impuesto mínimo. Sólo pagará más impuesto sobre la riqueza quien pague menos Impuesto sobre la Renta. Actuará mucho más en la dirección de promover la justicia tributaria que en la de aumentar la recaudación. Por eso, tampoco es una panacea recaudatoria. En una situación como esta, la evasión de capitales sólo interesará a quienes no estén pagando mucho Impuesto sobre la Renta". (MEDEIROS, Marcelo. *Op. cit.*, p. 121).

se trata de un propio y verdadero impuesto: “en tanto en cuanto es una función irrenunciable del impuesto, intrínseca a su naturaleza, y que lo cualifica y distingue de todos los demás. El hecho de que sea un eficaz instrumento de control no pue de hacernos perder de vista que se trata de un propio y verdadero impuesto.”[127]

1.4.1.2 La imposición patrimonial para destinos específicos: las propuestas de impuestos patrimoniales para erradicación de la pobreza y para financiación de la gobernanza global

La imposición sobre el patrimonio destinada a financiar gastos específicos es una variante que sigue asentada en el ámbito de la fiscalidad. Ello se debe a que el legislador, como instrumento de justificación política de la imposición de nuevos tributos, en ocasiones destina legalmente su recaudación a determinados fines específicos, pero ello no va más allá de la justificación del tributo como instrumento de obtención de recursos para la realización de políticas públicas, aunque sean específicas.

Los impuestos recaudados mediante la demostración de la capacidad económica, pero destinados por ley a fines específicos, suelen denominarse contribuciones.

Existe cierta controversia sobre la autonomía de este tipo de impuestos, si se trata simplemente de un impuesto con un destino específico o si se trata de un tipo de impuesto autónomo, que requiere que sus contribuyentes formen parte de un grupo relacionado con la finalidad para la que se instituyó el impuesto. Las discusiones sobre este punto han sido y siguen siendo muy acaloradas en Brasil desde el advenimiento de la Constitución de 1988, que permite identificar una lista de cinco especies tributarias: impuestos, tasas, contribuciones de mejoría (contribuciones especiales en España), contribuciones y préstamos compulsorios.

Es bastante común, en los discursos que abogan por la introducción de un impuesto sobre el patrimonio global, invocar su potencial para financiar políticas de

[127] AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “¿Existe…?” *Op. cit.*, p. 177.

erradicación de la pobreza e incluso vincularlo jurídicamente a este propósito.

Cabe recordar que en Brasil se instituyó el impuesto sobre las transacciones financieras (IPMF)[128] precisamente con esta justificación y, posteriormente, la contribución sobre las transacciones financieras (CPMF) con el objetivo de financiar políticas de asistencia social con este alcance.

Es cierto que, a veces, los proyectos de ley de tributación patrimonial tienen un carácter coyuntural, apareciendo o resucitando en momentos de dificultad económica. En Brasil, en el contexto de la pandemia de la COVID-19, en 2020 se presentaron en el Parlamento nada menos que 19 nuevos proyectos de ley para establecer un impuesto sobre las grandes fortunas, del que hablaremos más adelante, motivado precisamente por la crisis económica. El *PLP* 101/2021, del Senado Federal, pretendía crear la "Contribución Extraordinaria sobre Grandes Fortunas para paliar los efectos de la pandemia de Covid-19 que resultó en la declaración de Emergencia Sanitaria Pública de Importancia Nacional (ESPIN) por Infección Humana por el nuevo Coronavirus (2019-nCoV)", con recursos específicamente destinados "a la financiación de acciones y servicios de salud, principalmente en acciones de combate a la pandemia de Covid-19" y "a la financiación de ayudas complementarias de emergencia para las familias más vulnerables"[129].

La justificación de gravar el patrimonio como ingreso para financiar la gobernanza mundial también está ganando terreno.

En su obra *Por una Constitución de la Tierra: La humanidad en la encrucijada*, FERRAJOLI propone un proyecto de Constitución para la Tierra con 100 artículos destinados a establecer un marco normativo global que garantice los derechos humanos en todo el mundo. En otras palabras, idealiza la creación de una Constitución supraestatal, que se situaría por encima de los Estados-nación, para abordar de manera coordinada y efectiva los desafíos del cambio climático y la desigualdad

[128] Enmienda constitucional 3 de 17.03.93.

[129] BRASIL. *Senado Federal.* Acompanhe a atividade legislativa. Disponible en: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8986468&ts=1730197515206&disposition=inline. Consultado el: 26 de noviembre de 2024.

económica, y asegurar los derechos humanos[130].

De hecho, en la Cumbre del G20, celebrada en Brasil en noviembre de 2024, hubo un llamamiento de expertos a favor de gravar a los súper ricos, es decir, a aquellos con más de 3.000 millones de dólares en patrimonio, con vistas a recaudar fondos para cumplir los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2023, establecidos por la Asamblea General de las Naciones Unidas[131].

1.4.2 La imposición patrimonial con fines extrafiscales

Los impuestos pueden utilizarse tanto con fines fiscales como extrafiscales. La extrafiscalidad se caracteriza por la utilización de los impuestos como un instrumento intervencionista, destinado a estimular o inhibir determinadas operaciones o situaciones por diversos motivos.

En el contexto de la extrafiscalidad, pueden adoptarse medidas de desgravación fiscal para incentivar determinados comportamientos, renunciando a la recaudación de impuestos, lo que incluso va en contra del sentido de la fiscalidad como instrumento de recaudación. Por ello, esta práctica ha pasado a considerarse un gasto fiscal, es decir, un gasto, en la medida en que implica la afectación de recursos potenciales a determinados fines.

También es muy común la adopción de medidas de exención fiscal, es decir, el aumento de la carga impositiva de determinadas operaciones como desincentivo inhibitorio. Por ejemplo, el aumento de los impuestos sobre bienes de consumo nocivos para la salud, como el tabaco y las bebidas alcohólicas. La reforma tributaria brasileña de 2023 incluso instituyó un impuesto extrafiscal selectivo específico para este fin. El Imposto Seletivo (IS), conocido popularmente como “impuesto del pecado”,

---

[130] FERRAJOLLI, Luigi. *Por una Constitución de la Tierra: La humanidad en la encrucijada*. Madrid: Trotta, 2023.

[131] Según la noticia publicada y disponible en: https://news.un.org/pt/story/2024/11/1840756 y https://www.g20.org/pt-br/noticias/sociedade-civil-entrega-recomendacoes-sobre-tributacao-internacional-ao-g20. Consultado el: 26 de noviembre de 2024.

se aplicará a los productos considerados nocivos para la salud y el medio ambiente, con el objetivo de desincentivar su consumo[132].

En el caso del impuesto a la riqueza, podríamos tener varias manifestaciones de extrafiscalidad, algunas válidas, otras inválidas.

MARCOS CARDONA señala que “la imposición patrimonial se ha justificado tradicionalmente como un instrumento redistributivo eficaz de la riqueza para luchar contra una excesiva acumulación en manos de una minoría. Este atributo revestiría a la imposición patrimonial con una finalidad extrafiscal”. De hecho, entre los principales objetivos citados por la LIP para fundamentar este impuesto se encuentran la justicia redistributiva y la consecución de un sistema tributario más progresivo. Y prosigue “No obstante, tal eficacia redistributiva de la imposición patrimonial se ha cuestionado por ser escasa la incidencia recaudadora del tributo, concentrada en patrimonios elevados, lo cual lleva aparejado una insignificante capacidad de reparto de la riqueza, en contraste con la tributación sobre la renta que, a su vez como es lógico, va a influir sobre la posterior formación de la riqueza, junto con el impuesto que grava las herencias y donaciones. A estos argumentos añadimos nosotros que en la medida en que el IP solo grava parte de la riqueza, dadas las importantes exenciones que incluye su normativa reguladora, resulta ineficaz como instrumento redistributivo”[133].

Gravar el patrimonio para desincentivar la acumulación de riqueza es una patología ideológica difícilmente justificable desde una perspectiva patrimonial. Una cosa es identificar en el patrimonio una revelación de capacidad económica con potencial recaudatorio para justificar un nuevo impuesto. Otra muy distinta es gravar fuertemente el patrimonio para combatir la riqueza, lo que vulneraría los derechos constitucionales a la propiedad privada, al trabajo y al libre ejercicio de la actividad económica, lo que sin duda incluye el derecho a su producto.

Si la prosperidad y la erradicación de la pobreza son objetivos constitucionales en Brasil, la generación de riqueza es un instrumento y su acumulación por todos, en menor o mayor grado, un corolario. La riqueza no es más que el resultado de

[132] El *IS* será un tipo de gravamen adicional que se aplicará a cada producto, aún por definir mediante leyes ordinarias específicas.

[133] MARCOS CARDONA, Marta*. Op. cit.*

actividades económicas que, si son lícitas, son manifestaciones de la libertad de los individuos y socialmente deseables. En esta línea, se habla de la función social *de la* propiedad, de la función social *de la* empresa desde la perspectiva de los estados sociales, no de los estados socialistas, que serían cosas distintas. Un Estado social es aquel que vela por el bienestar de todos, lo que no contradice la garantía de la libertad, la propiedad privada y el libre mercado.

Gravar el patrimonio para desincentivar la riqueza sería inconstitucional.

Pero se plantea la cuestión de si es posible un impuesto extrafiscal sobre el patrimonio en el sentido de gravar en exceso ciertos elementos patrimoniales singulares que se consideran indeseables. Aquí es donde tenemos que cotejar la neutralidad, que es un principio general de la tributación. El ideal de la tributación es la neutralidad. Cualquier otra cosa requiere razones capaces de justificar la intervención del Estado, razones jurídicamente fundadas. Y si la neutralidad es un valor a observar en el sistema tributario, la intervención a través de la desincentivación depende de razones de tal relevancia e intensidad que sean capaces de anular el curso natural de la tributación de forma que justifiquen la utilización de criterios diferentes, basados no sólo en el objetivo, sino en la razonabilidad, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto de los medios.

1.4.3 Las imposiciones patrimoniales temporarias y permanentes

En la historia del impuesto sobre el patrimonio es posible identificar por qué y en qué ocasiones se ha adoptado.

En varias ocasiones, el impuesto sobre el patrimonio se ha aplicado en casos de guerra, durante la guerra o inmediatamente después de la guerra. Hay varias razones para ello. En primer lugar, porque con la interrupción de la actividad económica y las dificultades operativas para identificar los ingresos y las operaciones económicas el patrimonio acumulado volvía a ser uno de los pocos indicadores que podían tenerse en cuenta para revelar la capacidad económica. En segundo lugar, por la enorme necesidad de recursos para hacer frente a los gastos de guerra o de reconstrucción de los países.

Es cierto que los impuestos sobre la propiedad surgieron precisamente a raíz de la Segunda Guerra Mundial en muchos países europeos, como Francia. Por lo tanto, estos impuestos estuvieron motivados por esta circunstancia extrema.

La Constitución brasileña establece la competencia de la Unión para establecer un impuesto extraordinario en la inminencia o en caso de guerra externa, de carácter temporal vinculado a la duración de las causas que motivaron su institución (art. 154, II, *CRFB*)[134] y un empréstito obligatorio para hacer frente a los gastos extraordinarios de guerra, con aplicación de los recursos vinculados al gasto en que se basó su institución (art. 148, II, *CRFB*)[135]. FERREIRA NETO distingue entre las premisas de determinados impuestos, por un lado, y el destino de su recaudación, por otro[136].

Un impuesto sobre el patrimonio establecido en tiempo de guerra es, por definición, temporal.

Pero un impuesto de este tipo también puede instituirse con carácter temporal por otras razones fiscales o ante crisis económicas. Cuando el impuesto sobre el patrimonio se introdujo por primera vez en España en 1977, era excepcional y temporal. Reintroducido en 1991, fue finalmente suprimido, pero volvió con carácter temporal en 2011 y fue prorrogado sucesivamente hasta convertirse en permanente en 2020. Además, el otro impuesto patrimonial español, que se superpone al primero como complemento, conocido como impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, inicialmente se estableció con carácter temporal[137], entre otras cosas por razones políticas, ya que su carácter temporal hace más fácil aprobar o limitar su impacto.

---

[134] *CRFB*: “Art. 154. La Unión podrá instituir: II - en la inminencia o en caso de guerra externa, impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, los cuales serán suprimidos gradualmente una vez cesadas las causas de su creación”.

[135] *CRFB*: “Art. 148. La Unión, mediante ley complementaria, podrá instituir préstamos compulsorios: I - para atender gastos extraordinarios derivados de calamidad pública, guerra externa o su inminencia; (...) Párrafo único. La aplicación de los recursos provenientes del préstamo compulsorio estará vinculada al gasto que fundamentó su institución”.

[136] FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação constitucional de tributos: pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

[137] No obstante, su aplicación ha resultado prorrogada indefinidamente hasta que se revise el sistema de financiación autonómico, según dispone la Disposición Adicional 5.2 RDL 8/2023, de 27 de diciembre.

Otra posibilidad es establecer el impuesto ordinario sobre el patrimonio, de con carácter permanente, como uno más de los muchos impuestos de un sistema tributario, instituido en virtud de la consideración del patrimonio como índice de capacidad económica y recaudado para hacer frente al gasto público en general, como cualquier otro impuesto.

Al principio de la historia de la fiscalidad, los impuestos se aprobaban siempre para el año siguiente y se renovaban anualmente. De ahí el principio de anualidad. Más tarde, los impuestos se instituyeron por tiempo indefinido, con carácter permanente o hasta que fueran derogados por una nueva ley. Por tanto, ya no se trabaja con la idea de anualidad, sino de anterioridad de la ley tributaria que instituye los impuestos, lo que garantiza el conocimiento anticipado de las nuevas cargas cuando se originan, sin renovación anual sino para fines presupuestarios.

La aceptación o no del impuesto sobre el patrimonio es una cuestión política. Puede aprobarse y establecerse de forma permanente como fuente ordinaria de ingresos fiscales, como ocurre en los cantones suizos desde 1789 y en Noruega desde 1852.

En este caso, la tributación del patrimonio se equipara ahora, en cuanto a fundamento y finalidad, a la de la renta y el consumo.

1.5 Los límites aplicables a la imposición patrimonial

1.5.1 La autonomía de las razones jurídicas

1.5.1.1 Las razones económicas e ideológicas relacionadas con la tributación del patrimonio

Una de las dificultades del análisis de la tributación del patrimonio es que la revisión bibliográfica se topa con enfoques multidisciplinares, especialmente de carácter político-ideológico y económico.

La tributación sobre el patrimonio tiende a asociarse con una ideología de izquierda, que se centra en la redistribución de la riqueza de las clases más acomodadas hacia las más desfavorecidas, adoptando un enfoque colectivista. En contraste, la oposición a la tributación sobre el patrimonio se asocia a una ideología de derecha, que busca preservar la libertad económica y, por ende, se fundamenta en un enfoque individualista.

En efecto, el debate sobre la tributación patrimonial se desarrolla a menudo en un plano ideológico, basado en pasiones y narrativas que tienen poco en cuenta las visiones del mundo discrepantes, y motivado por intereses políticos y pretensiones de conformación cultural. Además de carecer de rigor científico, las razones ideológicas pasan por alto el hecho de que un planteamiento válido debe tener necesariamente en cuenta los valores constitucionales, incluyendo tanto la solidaridad que caracteriza al Estado del bienestar como las libertades económicas[138].

La apología de la tributación patrimonial global se identifica a menudo como una postura de la izquierda ideológica que persigue los siguientes objetivos: i) promover el combate contra la concentración de la riqueza de las clases privilegiadas; ii) promover la defensa de la distribución de la riqueza entre las clases más bajas, explotadas y oprimidas; y iii) promover la reducción de las diferencias sociales para construir una sociedad igualitaria.

Por otra parte, el rechazo de la tributación patrimonial global se asocia a posiciones ideológicas de derechas, basadas en las siguientes premisas: i) evitar los ataques directos a los propietarios del capital, que producen y generan riqueza; ii) evitar la negación o restricción de las libertades económicas y el empobrecimiento de la sociedad en su conjunto; iii) evitar que los propietarios del capital sufran un agonizante recargo fiscal, puesto que ya soportan una fuerte imposición sobre la renta.

---

[138] En este punto, ADAME MARTÍNEZ observa que “en la doctrina patria hay excesivo voluntarismo en las distintas argumentaciones y la impresión que da es que en los escasos trabajos existentes en la materia se parte de una idea preconcebida y en torno a ella se articula el discurso. En ocasiones ello se debe realmente a la poca consistencia de los argumentos, que en sí son muchos de ellos fundamentalmente ideológicos, y además incluso reversibles… La polarización existente actualmente entre las posturas a favor o en contra de estos impuestos patrimoniales se puede decir que tiene una base ideológica aparente”. (ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. “Capítulo IV - La Imposición Patrimonial en España: Situación actual y perspectivas de futuro”. En: *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras.* Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2019, pp. 123-160, p. 127).

Esta discusión ideológica suele basarse en excesos y narraciones, de un lado y de otro. Basta señalar que la defensa de la tributación patrimonial como panacea para resolver el problema de la pobreza es un espejismo, un pensamiento que parte de premisas simplistas y erróneas, como que reducir la riqueza de unos aumentaría la de otros, que la riqueza se construye empobreciendo a otros o que sería legítimo simplemente tomar la riqueza privada como si fuera pública, que sería justo entregar la riqueza ajena a quienes no la produjeron, que la simple distribución de la riqueza sería capaz de generar igualdad material y que el Estado tendría la capacidad de promover estos cambios a través de la autoridad.

Por otra parte, la reacción categórica e incondicional contra la tributación patrimonial es una postura conservadora a menudo dirigida a mantener sistemas fiscales regresivos, si bien es cierto que el patrimonio es una manifestación de riqueza autónoma de la renta y revela la capacidad económica, aunque la legitimidad de esta tributación debe hacerse, por supuesto, con moderación[139].

Acerca del del oportunismo político, AGULLÓ AGÜERO ya advertía: “El planteamiento metodológico responde a un dato real que puede servir de criterio de coherencia en un tema como éste, viciado de oportunismos políticos y posiblemente convertido, como se ha dicho muy recientemente, en un mito tributario, cuando no en una bandera. Y el dato consiste en que frecuentemente se afirma la conveniencia o incluso la necesidad del cumplimiento de los fines a los que el IPN se dirige, pero se rechaza la validez del medio utilizado. Así, se habla de la necesidad de controlar las bases del impuesto sobre la renta, de la necesidad de controlar los patrimonios y

[139] ADAME MARTÍNEZ señala que hay países que no tienen un impuesto sobre la riqueza global, pero recaudan más, y cita algunas alternativas. En primer lugar, se plantea la posibilidad de que el IP sea prescindible, si bien, para ello, sería necesario reforzar el gravamen de las rentas y del capital, así como el impuesto sobre las herencias. En caso de no llevarse a cabo, sería preciso mantener un Impuesto sobre el patrimonio. En segundo lugar, se sugiere considerar el patrimonio de los contribuyentes en la configuración de la imposición personal sobre la renta, bien a través del gravamen de las rentas del ahorro, bien mediante una modificación de la tributación de las ganancias de capital. En tercer lugar, se debe mantener el IP a efectos de la obligación de declarar y tener en cuenta el patrimonio preexistente, aplicando los correspondientes coeficientes. En cuarto lugar, se plantea la integración del IRPF y el IP en el modelo de boxes, vigente en los Países Bajos. Por último, se propone la sustitución del IP por impuestos reales sobre determinados elementos patrimoniales, por ejemplo, sobre bienes inmuebles (como ocurre en Francia y Portugal, o en Italia, solo para inmuebles localizados en el extranjero), sobre activos financieros (como ocurre en Italia) o sobre cuentas de valores (como ocurre en Bélgica). (Notas personales tomadas durante la ponencia “Competencia fiscal en materia de imposición sobre la riqueza”, impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en el seminario “La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma”, celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València).

contar con valoraciones unitarias, válidas para los diferentes impuestos, de la necesidad de discriminar el gravamen de las rentas fundadas por la mayor capacidad contributiva que demuestran, etc.; necesidades todas ellas a las que intenta dar una respuesta el IPN"[140].

La tributación patrimonial también suele debatirse desde la perspectiva de sus efectos económicos. Se trata de un importante enfoque consecuencialista. El análisis económico se centra en la eficiencia y aborda, sobre todo, los efectos extrafiscales de la tributación del patrimonio.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha elaborado un informe sobre el papel y el diseño de los impuestos sobre el patrimonio que resume las razones económicas que alimentan el debate[141].

En este informe de la OCDE se enumeran las siguientes consideraciones económicas a favor de los impuestos netos sobre el patrimonio: i) reducir la desigualdad de riqueza y fomentar la igualdad de oportunidades; ii) la riqueza proporciona beneficios más allá de los ingresos; iii) los impuestos sobre el patrimonio neto podrían ser un sustituto eficaz de los impuestos sobre las rentas del capital al fomentar un uso más productivo de los activos; iv) los impuestos sobre el patrimonio neto podrían sustituir a los impuestos sobre las plusvalías; v) los impuestos sobre el patrimonio neto podrían sustituir a los impuestos sobre sucesiones; y vi) fomentar la inversión en capital humano.

En el mismo informe, las razones económicas aducidas contra los impuestos sobre el patrimonio neto son las siguientes: i) doble imposición, ii) distorsiones del ahorro y la inversión, iii) efectos negativos sobre el espíritu empresarial y la asunción de riesgos; iv) preocupación por la liquidez; v) penalización de los activos poco rentables y menos diversificados; vi) desigualdad horizontal a lo largo del ciclo de vida; vii) fuga de capitales y expatriación fiscal; viii) elusión y evasión fiscales; y viii)

[140] AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "¿Existe…?" *Op. cit.*, p. 176.

[141] OCDE. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. En: *OECD Tax Policy Studies*, n.º 26, 2018. París: OECD Publishing. Disponible en: https://doi.org/10.1787/9789264290303-en. Consultado el: 18 de febrero de 2025.

valoración y otras cuestiones administrativas[142].

MARTINS, un destacado constitucionalista y tributarista brasileño, también critica la creación de um impuesto sobre las grandes fortunas en Brasil: "Desincentivaría el ahorro, con efectos negativos sobre el desarrollo económico; además, generaría una baja recaudación, creando más problemas que soluciones (en los países que lo adoptaron, la recaudación media representó entre el 1 % y el 2 % del total de los tributos recaudados)"[143].

Por otra parte, RIBES RIBES cita que dos premios Nobel han demostrado que la reducción del impuesto sobre el patrimonio de las personas ricas no produce crecimiento económico. Además, afirma que no hay estudios que confirmen que el IP esté relacionado con el ahorro[144].

En cualquier caso, como señala acertadamente el profesor SIMÓN ACOSTA, este tipo de críticas "es inseparable del propio concepto de impuesto. (...) Si este impuesto desincentiva el ahorro, el impuesto sobre la renta desincentiva el trabajo, el ahorro y la capacidad productiva. Son verdades que no pueden presentarse como defectos intrínsecos e insubsanables del impuesto sobre el patrimonio neto, sino como elementos a tener en cuenta junto con otros para alcanzar un equilibrio entre los objetivos de política económica (eficiencia, crecimiento estable y redistribución de la renta y la riqueza) y la necesidad de financiar el gasto público mediante ingresos coactivos"[145].

---

[142] SOLER ROCH destaca la posición de los organismos internacionales en materia de fiscalidad y cita a la OCDE (2018) y al FMI (2024), que se posicionan a favor de reforzar la fiscalidad sobre las ganancias de capital y las herencias, pero consideran que el IP no es necesario, sólo para las personas muy ricas. En el G20 (2024), incluso Brasil y Francia abogaron por una fiscalidad mínima efectiva para los supermillonarios, al igual que la ONU (2024), de acuerdo con el Protocolo del Convenio Marco. Notas personales tomadas durante la ponencia "La imposición sobre la riqueza: un tema de eterno retorno", impartida por María Teresa SOLER ROCH, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

[143] MARTINS, Ives Gandra da Silva. "O imposto que incide..." *Op. cit.*, p. 23.

[144] Notas personales tomadas durante la ponencia "La imposición de las grandes fortunas en América Latina", impartida por Aurora RIBES RIBES, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

[145] SIMÓN ACOSTA, Eugenio Antonio. "La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria". En: *Problemas actuales de coordinación tributaria*. Eugenio Antonio Simón Acosta (Dir.) y Antonio

En una publicación de 2024, realizada bajo los auspicios de la Fundación para el Avance de la Libertad y de Tax Foundation/Europe, ENACHE también destaca numerosos argumentos en contra del impuesto sobre el patrimonio. Indica, en este sentido, que “recauda poco, tiene un elevado coste de gestión y alienta la fuga de contribuyentes adinerados y de su capital”, además de frenar el crecimiento económico. También concluye que “genera una doble o incluso triple tributación” y que “para inversiones de bajo riesgo como bonos o depósitos a plazo, un impuesto sobre el patrimonio del 2% o 3% puede apropiarse del total de los intereses generados” y “menguará el valor del patrimonio”. También entiende que “desincentiva el emprendimiento”[146].

Sin embargo, este enfoque hace de la perspectiva económica un criterio absoluto para evaluar los méritos y la conveniencia de dicha fiscalidad, y a veces no tiene en cuenta los instrumentos jurídicos capaces de neutralizar las externalidades negativas.

Es relevante analizar, nessa investigación, la imposición patrimonial no por sus efectos económicos —como eficiencia, ahorro o inversión—, sino por su adecuación a los principios constitucionales, que es el enfoque jurídico que verdaderamente nos corresponde abordar, una vez que los efectos económicos, los cuales corresponden a un debate propio del ámbito de la economía.

1.5.1.2 Las razones jurídicas relacionadas con la tributación del patrimonio

En un debate impregnado de razones políticas y económicas, el análisis jurídico de la imposición patrimonial exige, en primer lugar, tener claro qué es lo relevante para la adecuación constitucional del tributo[147]. Esto implica saber qué

Vázquez del rey Villanueva y María Eugenia Simón Yarza (Coords.). Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 407-477, p. 451.

[146] ENACHE, Cristina. *El elevado Coste de Impuesto sobre el Patrimonio*. Fundación para el Avance de la Libertad/Tax Foundation Europe, 2024, p. 1.

[147] “En este sentido, sólo cabe recordar que la ley es el instrumento que refleja y permite hacer efectivas las decisiones de política fiscal, articulando el sistema tributario. Admito desde luego que, en el caso de la imposición sobre la riqueza, el riesgo de activismo —tanto en un sentido como en otro— a la hora de valorar dichas decisiones, es mayor. Pero si se trata de coherencia, ésta viene dada, en mi opinión, por analizar la legislación tributaria en relación con los postulados de la Constitución y otras normas

principios deben observarse, no simplemente por conveniencia o inclinación ideológica, sino para tener una tributación acorde con el Estado constitucional[148]. Esta tesis, por supuesto, es de carácter académico y se realiza desde una perspectiva jurídica, en la que se analiza la tributación patrimonial como vehículo de imposición adecuado a los principios tributarios constitucionales. Los fundamentos jurídicos para analizar la tributación patrimonial son los principios de capacidad económica, neutralidad, igualdad y simplicidad, que pueden indicar en qué términos y con qué límites se ajustaría dicha tributación en el contexto del sistema tributario de un Estado constitucional. Veamos, entonces.

Aunque es habitual hablar de impuestos sobre el patrimonio con vistas a erradicar la pobreza o financiar la gobernanza mundial, esto no es jurídicamente relevante. Los impuestos son una fuente de ingresos que se utiliza para financiar políticas públicas en general, sean cuales sean. La Constitución brasileña incluso prohíbe expresamente que la ley que instituye un impuesto destine lo recaudado a un órgano, fondo o gasto, según el art. 167, IV[149]. Se trata del "principio de la no afectación"[150]. Y el art. 1º, § 2º del Decreto-Ley 2.416/1940 reserva la denominación

fundamentales, así como con la jurisprudencia de los Tribunales competentes para la interpretación de dichas normas y creo que ésta debe ser para el jurista la brújula con la que transitar el recorrido del camino, cualquiera que sea éste el que se haya escogido en la encrucijada. También entiendo que esta brújula no es un instrumento perfecto y puede sufrir fallos, pero es el que tenemos, y si la opción es prescindir de los principios que hasta ahora presiden el sistema o sustituirlos por otros, entonces no estamos ante una encrucijada, sino en una deriva cuyo alcance es tema para otro debate". (SOLER ROCH, María Teresa. "A vueltas con la imposición sobre la riqueza". En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 205, 2025).

148 "El planteamiento metodológico responde a un dato real que puede servir de criterio de coherencia en un tema como éste, viciado de oportunismos políticos y posiblemente convertido, como se ha dicho muy récientemente, en un mito tributario, cuando no en una bandera. Y el dato consiste en que frecuentemente se afirma la conveniencia o incluso la necesidad del cumplimiento de los fines a los que el IPN se dirige, pero se rechaza la validez del medio utilizado. Así, se habla de la necesidad de controlar las bases del impuesto sobre la renta, de la necesidad de controlar los patrimonios y contar con valoraciones unitarias, válidas para los diferentes impuestos, de la necesidad de discriminar el gravamen de las rentas fundadas por la mayor capacidad contributiva que demuestran, etc.; necesidades todas ellas a las que intenta dar una respuesta el IPN." (AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "¿Existe…?" *Op. cit.*, p. 176).

149 CRFB, enmendada por la CE 42/2003: "Art. 167. Quedan prohibidas: IV - la vinculación de ingresos tributarios a órganos, fondos o gastos, salvo la distribución del producto de la recaudación de los impuestos a que se refieren los arts. 158 y 159, la destinación de recursos para las acciones y servicios públicos de salud, para el mantenimiento y desarrollo de la enseñanza y para la realización de actividades de la administración tributaria, según lo determinado respectivamente por los arts. 198, § 2°, 212 y 37, XXII, y la prestación de garantías a las operaciones de crédito por anticipación de ingresos, previstas en el art. 165, § 8°, así como lo dispuesto en el § 4° de este artículo".

150 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 119.

de “impuesto” para los tributos “destinados a satisfacer las necesidades generales de la Administración pública sin distinción”.

Pero en España, aparte de la falta de una disposición constitucional equivalente, podemos observar que algunas leyes extrafiscales, es decir, las que tratan de impuestos destinados principalmente a fines distintos de la recaudación fiscal, prevén la afectación. Por ejemplo, la exposición de motivos de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, establece: “Además de la estricta finalidad recaudatoria, que es propia de todos los tributos, la finalidad de este impuesto es, pues, extrafiscal, como refleja la afectación de los recursos obtenidos a la financiación de actuaciones sectoriales en los ámbitos antes mencionados”.

La aplicación de los recursos, en términos de impuestos, es una cuestión de derecho financiero. El art. 31.2 de la CE establece que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. Que el Estado fiscal paga las facturas del Estado social es un lugar común. Pero no aporta ningún elemento relevante del ordenamiento jurídico tributario, no es algo que sirva como justificación jurídica de la fiscalidad.

A efectos de verificar la validez y calidad de los diversos impuestos, incluidos los impuestos sobre el patrimonio, lo que importa son los principios de la tributación que, al inspirar y limitar la actividad del legislador, garantizan unos niveles mínimos de seguridad, libertad, justicia y solidaridad en la tributación.

Ya se ve que esta cuestión es nueva en la historia, porque el constitucionalismo dio origen a la posibilidad de llevar a cabo este control.

Las constituciones occidentales suelen poner límites a la tributación, a veces formales, a veces materiales. Algunos respetan la seguridad, como la legalidad fiscal y la irretroactividad, mientras otros afectan al contenido mismo de las leyes impositivas, definiendo quién, por qué y en qué medida puede ser gravado. Incluso cuando las constituciones se limitan a autorizar la imposición de tributos por ley, existen límites que pueden extraerse de los principios generales típicos de los Estados democráticos y sociales de derecho.

¿Cuáles serían estos principios? VICTOR UCKMAR se encargó de “enunciar las disposiciones constitucionales comunes a varios Estados, que se refieran expresamente a la materia tributaria, o que sean extensibles a la materia tributaria, y que respeten en particular las disposiciones que garantizan la libertad de los ciudadanos, la igualdad de sus derechos y la tutela jurisdiccional frente a los actos de la Administración Pública.” Es decir, identificar las disposiciones constitucionales que suelen garantizar la libertad, la igualdad y la tutela jurisdiccional también en materia tributaria[151]. En cuanto a la igualdad, subraya la generalidad y uniformidad de la imposición y la abolición de los privilegios, así como la distribución de la carga fiscal en función de la capacidad contributiva o, si lo preferimos, económica[152].

Una vez tomada la decisión de gravar, no se autoriza otra imposición que la que respete los principios constitucionales de la tributación: capacidad económica, igualdad, neutralidad/libertad[153].

Lo que siempre se cuestiona es cómo distribuir la carga fiscal de manera válida y justa. Hay directrices. E, incluso en el ámbito en el que se puede considerar válido, hay quien cumple mejor los principios tributarios y concreta mejor los valores que deben orientar la tributación.

En Derecho, se trabaja con lo que es válido o no, más que con lo que sea ideal, aunque sí se puede analizar jurídicamente la mayor o menor concreción del contenido normativo de los principios en el espacio de discrecionalidad del legislador, es decir, de la política.

La equidad horizontal y vertical constituyen principios fundamentales de justicia en el sistema tributario, cuya finalidad es garantizar la equidad y proporcionalidad de los impuestos según la capacidad económica de los contribuyentes. La equidad horizontal, por su parte, establece que los contribuyentes

---

[151] UCKMAR, Victor. *Principi Comuni di Diritto Coostituzionale Tributario*. Padova: CEDAM, 1959, p. 5.

[152] UCKMAR, Victor. *Ibidem*, pp. 45-61.

[153] “Desde una perspectiva económica, el IP podrá considerarse innecesario, ineficaz, inconveniente, inoportuno o todo lo que se quiera, pero desde una perspectiva jurídica, como espero haber expuesto razonadamente, que quien más tiene, no sólo quien más gana o más gasta, pague más impuestos por este motivo que quien menos tiene, no parece contrario al principio constitucional de capacidad de pago, sino todo lo contrario: una exigencia derivada del mismo”. (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “¿De qué…?” *Op. cit*., p. 171).

que se encuentran en una situación económica similar deben ser tratados de manera similar, es decir, aquellos con iguales niveles de ingresos, patrimonio o capacidad de pago deben contribuir al fisco de manera proporcionalmente igual. Este principio garantiza que no se discrimine a individuos que se encuentran en circunstancias económicas similares. En contraste, la equidad vertical se fundamenta en el principio de que los individuos con mayor capacidad económica deben contribuir con una mayor carga impositiva, tanto en términos absolutos como proporcionales, en comparación con aquellos que poseen menos recursos. En este caso, se trata de una mayor carga tributaria para quienes pueden permitirse el lujo de contribuir, lo que refleja la idea de que la contribución a la financiación del Estado debe ser mayor para los estratos más ricos que para los más pobres[154].

En el ámbito de la imposición patrimonial, se aborda el análisis de los principios jurídicos que constituyen su fundamento y orientan su aplicación en relación con los principios generales del derecho tributario. Dichos principios incluyen la capacidad económica, la neutralidad, la igualdad y la simplicidad tributaria, que serán abordados en profundidad a continuación.

1.5.2 El principio de la capacidad económica como fundamento y criterio de graduación en la imposición patrimonial

El principio de capacidad económica orienta el contenido material de la imposición. Es el principio tributario por excelencia que fundamenta el deber fundamental de pagar impuestos e inspira al legislador tanto en la elección de los

[154] Con respecto al impuesto sobre el patrimonio en España, MARTÍNEZ SÁNCHEZ señala que “la búsqueda de una mayor equidad vertical requiere, aparte de un importante mínimo exento, el establecimiento de mecanismos de control que impidan la evasión de los grandes patrimonios a través del fraudulento uso de la exención por actividades económicas, a la que nos referiremos a continuación (vid. también el epígrafe II.5.2.10). Se ha apuntado, en este sentido, que esta exención ha sido utilizada principalmente por los contribuyentes con mayores patrimonios, puesto que pueden fácilmente reorganizar sus activos para disfrutar de dicha exención (Durán Cabré y Esteller Moré 2007, pág. 18), lo que daña tanto la equidad vertical como el carácter redistributivo del tributo”. (VEGA BORREGO, Félix Alberto; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. *El impuesto sobre el patrimonio.* 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013, p. 22. Disponible en: https://biblioteca-nubedelectura-com.usal.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/info/9788490336922. Consultado el: 10 de marzo de 2025).

hechos imponibles como en la determinación de la carga tributaria.

El principio de capacidad contributiva (o económica) puede estar expresado en los textos constitucionales o ser implícito, pero siempre es perceptible en la legislación tributaria. El art. 31.1 de la Constitución española dice: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. El art. 145, § 1, de la Constitución brasileña establece: “Siempre que sea posible, los tributos tendrán carácter personal y serán graduados de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente...”.

El principio de la capacidad económica justifica la tributación, destacando algunos aspectos fundamentales, a saber: en una sociedad libre, el Estado no tiene la hegemonía, sino que es un instrumento de la sociedad para preservar las libertades de las personas físicas, que son las verdaderas titulares de la soberanía, razón por la cual esta sociedad mantiene la estructura del Estado a través de los impuestos; las personas tienen que contribuir al mantenimiento del Estado en la medida de su capacidad para hacerlo; no se puede permitir que el deber de contribuir implique confiscación o restricción de las libertades económicas que es responsabilidad del Estado preservar.

Incluso entre los españoles, que suelen utilizar el término “capacidad económica”, hay quien defiende que el término “capacidad contributiva” es superior. Y es que la referencia a la capacidad contributiva no sólo alude directamente a la posibilidad de contribuir al gasto público, sino que afina la idea de la capacidad económica afectada a este fin. Hay personas con idéntica capacidad económica que tienen distinta capacidad contributiva. Esta premisa da lugar incluso a la subjetivización de los impuestos, especialmente del IRPF. Los impuestos subjetivos tienen en cuenta la situación de cada contribuyente, dadas sus circunstancias personales. Por ejemplo: un contribuyente adulto, soltero y sano, con el mismo nivel de renta que otro con una enfermedad grave que incurre en elevados y constantes gastos médicos y que es el sustentador de una familia, manteniendo además a sus propios padres, ancianos y necesitados de asistencia, tienen capacidades muy diferentes para contribuir a las arcas públicas, porque este último necesita mucho para

cubrir sus necesidades más básicas y las de su familia, y si no lo hace directamente, necesitará el apoyo del Estado.

El principio de capacidad económica es la base para gravar el patrimonio, dándole apoyo y legitimidad, porque el patrimonio es, como hemos visto, una de las formas de revelar la riqueza.

Sin embargo, este principio exige que el legislador no se base únicamente en la apariencia de capacidad económica, lo que podría ocurrir si sólo fijara la atención en los bienes o en determinados elementos patrimoniales singulares, o si el legislador no tuviera en cuenta aspectos subjetivos como la afectación del patrimonio al cumplimiento de derechos fundamentales.

Además, el principio de capacidad económica exige que, una vez identificadas estas capacidades, la cuota individual se calcule teniendo en cuenta su magnitud, variando en función de dicha capacidad, observando preferentemente una progresión gradual. Examinaremos estos aspectos en los siguientes apartados.

1.5.2.1 Consideración de los activos y pasivos

Las posibilidades materiales de un individuo, es decir, su poder económico, se revelan por el conjunto de sus posiciones jurídicas, y no sólo por sus activos. De hecho, si las personas tienen derechos y obligaciones, hay que tener en cuenta ambos, entre otras cosas porque los activos son la garantía de los pasivos, en una relación de implicación mediata o inmediata.

Cuando se identifica que una determinada persona es titular, por ejemplo, del derecho de propiedad relativo a un bien inmueble de gran valor, ello ciertamente la distingue, pero la verdadera dimensión de ese bien en términos de capacidad económica solo se revela al considerar la deuda de financiación de ese mismo bien, que es garantía directa. Lo mismo puede decirse de la imposición sobre la propiedad de vehículos, que muchas veces se han adquirido mediante financiación.

En términos de tributación del patrimonio global, si se tiene en cuenta la

totalidad de los activos, es imperativo considerar también la totalidad de los pasivos, es decir, si tiene otras deudas que puedan encontrar una garantía inmediata en ese bien. Solo así es posible dimensionar la capacidad económica que justifica la tributación y que, por lo tanto, debe servir de base para la aplicación de los tipos y el cálculo de la cuota a pagar.

La titularidad de posiciones jurídicas activas en mayor medida que las pasivas es lo que indica las posibilidades materiales de un individuo, es decir, su poder económico. Si sólo consideramos los activos, estaremos gravando una capacidad económica meramente aparente que, en realidad, no se confirma, ya que está mermada por los pasivos. Es decir, hacer “oídos sordos” a los elementos pasivos del patrimonio supone gravar una riqueza inexistente, lo que, además de vulnerar el principio de capacidad económica contributiva, implicaría su confiscación. De hecho, el Tribunal Supremo, en la STC 26/2017, de 25 de marzo, ya ha aclarado que “aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al ‘sistema tributario’, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca ‘en ningún caso’, lo que permite considerar que todo tributo que… sometiese a gravamen un riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional”.

Por lo tanto, la tributación del patrimonio no puede tener en cuenta el valor de determinados bienes que posee el contribuyente, ni siquiera la totalidad de su patrimonio bruto. En el caso de la tributación de elementos patrimoniales singulares, como la propiedad de un inmueble o de un automóvil, considerar únicamente el valor de los activos es fijarse, en el mejor de los casos, en una parte de la capacidad económica, sin identificar, no obstante, la capacidad contributiva real del contribuyente. Y cuando se trata de gravar el conjunto del patrimonio, fijarse sólo en el conjunto de los bienes implica un error desde la perspectiva de la capacidad económica, que no dispensa del conocimiento y consideración del pasivo.

Por consiguiente, es un imperativo del principio de capacidad económica que la tributación del patrimonio se base en el patrimonio neto, tanto cuando se limita a la tributación del patrimonio individual, que necesariamente debe tener en cuenta al menos las deudas de financiación, como cuando se refiere al patrimonio global, que

necesariamente debe basarse en el patrimonio neto, es decir, en el resultado de tener en cuenta tanto el activo como el pasivo.

Así pues, debemos tener en cuenta que el art. 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), Ley 19/1991, al establecer que el impuesto "grava el patrimonio neto de las personas físicas" y que "constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder", no hace más que aplicar el principio de capacidad contributiva. Lo mismo se debe decir de la Ley del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (LITSGF), Ley 38/2022, cuando repite aquella cláusula y dispone: "A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder".

1.5.2.2 Preservación de los elementos patrimoniales indispensables para la atención de los derechos fundamentales

La teoría de los derechos fundamentales, que cobró impulso tras la Segunda Guerra Mundial, se basa en la dignidad de la persona humana como principio fundamental superior, que se concreta en la preservación de las libertades y los derechos sociales. El Estado no es más que un medio para que la sociedad logre la afirmación de la dignidad de la persona humana, y no puede permitirse que actúe como verdugo o contradiga en modo alguno este valor fundamental. El Estado es un medio, no un fin; es un instrumento de la sociedad, no de las autoridades, titulares circunstanciales de funciones públicas; no elige ni orienta valores, sino que respeta los derechos fundamentales; no conforma a los individuos, sino que preserva sus libertades individuales, sociales, políticas y económicas.

La lista de derechos fundamentales incluye las necesidades primarias de los seres humanos, que son instrumentales para su dignidad, incluyendo, por ejemplo, su libertad de pensamiento y creencia, su derecho a ir y venir, a asociarse, a trabajar y a

realizar otras actividades económicas, así como derechos sociales como un salario mínimo que proporcione unas condiciones mínimas de alimentación, vestido y vivienda, o incluso el derecho a la vivienda. Por tanto, algunos derechos se refieren a la subsistencia humana. Y recordemos que subsistencia significa continuidad, permanencia, conservación, frente a desaparición, muerte. Los medios necesarios para preservar la vida humana son necesidades básicas, garantizadas por la Constitución.

En el contexto del derecho fiscal, los derechos fundamentales cumplen la función implícita de limitar la tributación, que en ningún caso puede comprometer esos medios. La capacidad económica sólo puede verse en los medios económicos que trascienden el cumplimiento de los propios derechos fundamentales del contribuyente. Corresponde a cada persona satisfacer sus propias necesidades y ello forma parte de su dignidad. El Estado sólo puede y debe actuar con carácter supletorio, pues de lo contrario atentaría contra la libertad de las personas, privándolas de su autonomía.

De hecho, sería paradójico exigir que alguien contribuya a las arcas públicas en detrimento de su sobrevivencia, ya que el Estado la tiene como premisa y fin. Tal y como explica TIPKE “el Estado no puede, como estado fiscal, restar lo que, como Estado de bienestar, debe devolver”[155].

La capacidad económica, por tanto, tiene un umbral mínimo, que es la revelación de riqueza que deja de ser imprescindible para cumplir el núcleo esencial de los derechos fundamentales. Este concepto de núcleo esencial es importante aquí porque los derechos fundamentales se estructuran ciertamente como principios y pueden realizarse en mayor o menor grado. Sin embargo, el núcleo esencial de tales derechos es ineludible, lo que denota la inconstitucionalidad de las medidas legales o administrativas que lo nieguen o lo pongan en peligro de algún modo, como en el caso de los impuestos que recaen sobre niveles de renta muy bajos o sobre patrimonios ínfimos. La capacidad económica solo puede ser abordada en el contexto de la preservación de los límites mínimos que garantizan el núcleo esencial de los derechos fundamentales. Cabe destacar aquí la complementariedad entre el principio de no

[155] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.* 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 56.

confiscación y el principio de capacidad económica.[156]

En efecto, hay que tener en cuenta el carácter instrumental del patrimonio, que sirve para la vida material de las personas. A la luz del núcleo esencial de los derechos fundamentales, no es posible ver una capacidad económica en la propiedad de un patrimonio de escasa cuantía, que no exceda de la capacidad de suplir la ausencia de ingresos para atender las necesidades de residencia, alimentación, vestido y movilidad de sus propietarios. Y si el impuesto sobre bienes inmuebles se recauda anualmente, estas necesidades deben tenerse en cuenta durante un período de un año.

El patrimonio necesario para satisfacer las necesidades básicas del contribuyente y su familia, por tanto, debe entenderse como una muestra de su dignidad, porque reúne las condiciones y circunstancias para este uso, y no más[157].

Este nivel patrimonial mínimo en el que no se vislumbra capacidad económica alguna se corresponde, en la práctica, con una inmunidad tributaria, ya que se traduce en una prohibición constitucional de tributar[158]. Los impuestos que afectan directamente a este patrimonio mínimo afectan a los derechos fundamentales,

---

[156] "De todo lo que se ha relatado hasta aquí, tal vez lo que permanece como más relevante sea la circunstancia de que los dos principios aquí examinados —capacidad contributiva y no confiscatoriedad— funcionan mejor cuando caminan juntos, uno viniendo en auxilio del otro, con miras a la conformación del quantum del tributo que será exigible al sujeto pasivo una vez ocurrido el hecho jurídico tributario", en una traducción libre propia del texto original en português. (HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário.* São Paulo: Dialética, 2002, p. 76).

[157] ILDEFONSO MENDONÇA destaca que "el perfeccionamiento de la protección del núcleo duro de la capacidad contributiva exige superar el enfoque basado en la prohibición de discriminaciones y restricciones para encontrar anclaje en la propia protección de la dignidad humana, que es uno de los pilares fundamentales del proyecto europeo". (ILDEFONSO MENDONÇA, María Júlia. "La protección de la capacidad contributiva en el derecho de la Unión Europea". En: *Crónica tributaria,* nº190, 2024, pp. 103-133, p. 131).

[158] TORRES señala que la "inmunidad del mínimo existencial se sitúa *por debajo* de la capacidad contributiva, del mismo modo que la prohibición de confiscación veda la incidencia *más allá* de la aptitud para pagar. En otras palabras, la capacidad contributiva comienza *más allá del* mínimo necesario para una existencia humana digna y termina *por debajo* del umbral que destruye la propiedad. Las condiciones iniciales de la libertad y la no tributación del mínimo vital, por consiguiente, coinciden con la no capacidad contributiva, que es la manifestación negativa del principio que en la Constitución se presenta de forma positiva. El mínimo existencial encuentra en la capacidad contributiva su *delimitación, pero nunca su fundamento*. Ambos forman parte de una misma ecuación de valores, en contraposición con la interacción existente entre libertad y justicia, ideas en las que se encuentran imbricadas. En la teoría de Rawls, el *mínimo* vital aparece simultáneamente con la consideración del máximo de prestaciones estatales que pueden ser garantizadas de antemano en el contrato social, elaborado bajo el velo de la ignorancia (*veil of ignorance*)". Una traducción libre propia del texto original en portugués (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário.* V. 3. – Os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 186-187).

dejando al individuo a merced de la privación o de la asistencia del Estado. No es constitucionalmente admisible que el Estado arrebate al individuo el mínimo necesario para satisfacer sus derechos fundamentales para que luego el propio Estado pueda satisfacer esa necesidad como si le estuviera asistiendo.

En este sentido, los derechos fundamentales constituyen una barrera a la imposición del patrimonio en la medida en que sea capaz de garantizarlos. Es decir, los derechos fundamentales, consagrados en el texto constitucional, establecen limitaciones al impuesto sobre la propiedad.

La protección del mínimo existencial se manifiesta en la exención de impuestos, en virtud del principio de capacidad económica. La determinación de su cuantificación recae en el legislador ordinario, quien se encarga de definir los parámetros para su cálculo[159].

Partiendo del supuesto de que gravar lo que no representa capacidad económica genera un efecto confiscatorio, hay doctrina que sostiene que la imposición de tributos sobre el núcleo esencial de los derechos fundamentales se considera confiscatoria. Cuando la tributación “alcanza el mínimo vital, tal como se define en el artículo 7º, inciso IV, de la Constitución Federal, indispensable para una existencia digna, personal y familiar del contribuyente”, o cuando “obstaculiza el consumo de bienes de primera y media necesidad”, se manifiesta el efecto confiscatorio, y no solo cuando reduce “sustancialmente el patrimonio, impidiendo su conservación.”[160].

---

[159] DIFINI considera que, cuando es relativamente modesto, resulta excepcionalmente posible que la recaudación de un impuesto sobre el mínimo existencial no pueda ser considerada confiscatoria. Asimismo, el autor sostiene que el concepto de mínimo existencial no puede ser objeto de gravamen, en virtud de la aplicación del principio de capacidad económica contributiva y, en consecuencia, de la de la exención del mínimo existencial de toda carga tributaria: “si un tributo incide sobre el mínimo existencial personal o familiar, pero es cuantitativamente bajo, creemos que no tendrá propiamente efecto confiscatorio, ya que éste se vincula al aspecto cuantitativo exacerbado de la exigencia tributaria. Su prohibición constitucional proviene, antes (o más apropiadamente, al menos), de la aplicación del principio de capacidad contributiva, que, como hemos visto, exige la preservación del mínimo vital, pues hasta ese límite aún no existe capacidad contributiva. En síntesis, el principio de no confiscatoriedad es, por un lado, más amplio que el de no tributación del mínimo existencial: bienes e ingresos que excedan el mínimo vital, si son sometidos a tributación cuantitativamente exacerbada, configurarán el efecto confiscatorio, constitucionalmente prohibido. Por otro lado, la tributación del mínimo vital, pero en niveles cuantitativamente módicos, es cuestión más apropiadamente resuelta por la aplicación del principio de capacidad contributiva (y consecuente no tributación del mínimo existencial) que por la no confiscatoriedad”. En una traducción libre propia del texto original en portugués (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 136-138).

[160] DERZI hace hincapié en la “necesidad media” y no en la “necesidad mínima”, de acuerdo con la moderna doctrina y la jurisprudencia europeas (DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e Tributação

FULGINITI señala que “confiscar significa afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales mediante la tributación”[161]. Mientras no se preserven los límites mínimos que garantizan el núcleo esencial de los derechos fundamentales, no tiene sentido hablar de capacidad económica[162]. Por consiguiente, se establece la prohibición de imponer impuestos sobre el valor mínimo del sujeto pasivo.

Los derechos fundamentales, consagrados en el texto constitucional, establecen limitaciones al impuesto sobre la propiedad. Para establecer los parámetros que delimitan la aplicación del principio de capacidad económica, resulta imperativo realizar una resta de los ingresos totales de un individuo por los gastos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de subsistencia. De acuerdo con las enseñanzas de Klaus Tipke, la capacidad económica se restringe a la renta disponible para el pago de impuestos[163]. En este sentido, la base imponible se ve también afectada por los gastos inevitables que un individuo debe incurrir en satisfacer necesidades privadas: “Ningún impuesto puede invadir el mínimo existencial. La capacidad de pago termina donde empieza la confiscación, que conduce a la destrucción de la capacidad económica”[164].

Esto no significa que, si se supera este nivel mínimo, la imposición sobre el patrimonio esté indicada. Pero en este caso, ya será posible ponderarlo. Lo ideal es preservar el patrimonio funcionalizado, para garantizar no sólo el mínimo[165], sino un

– a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*. nº 32, 1989, p. 156).

[161] FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no Imposto de Renda. Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional.* São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2017, pp. 45-46.

[162] PAULSEN, Amalia da Silveira Gewehr. *Tributação da família no imposto de renda*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 68.

[163] Para TIPKE, la riqueza son los ingresos ahorrados que se han convertido en activos. (TIPKE, Klaus. *Moral... Op. cit.,* pp. 54-55.)

[164] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal... Op. cit.,* p. 42.

[165] TIPKE aclara el pensamiento de Kirchhof, que a menudo pasa de la terminología fiscal habitual a la terminología del art. 14 GG, lo que crea dificultades al lector para comprender la renta y el patrimonio, y que encuentra relevancia en este estudio para una mejor comprensión del tema: “La renta se convierte en "incremento de propiedad”, “incremento de propiedad generadora de libertad” o “propiedad adquirida adicionalmente”. La “aplicación de la renta” pasa a ser “uso de la propiedad”; el “patrimonio”, “propiedad estable” o “permanencia en la propiedad". No es que la fuente impositiva sea la renta (acumulada), sino que más bien todos los impuestos son "impuestos sobre la propiedad”. El mínimo existencial se designa como “renta mínima que garantiza la libertad””. Y aclara el razonamiento del autor sobre la propiedad como derecho fundamental frente al poder tributario en la GG: “la propiedad o la protección de la propiedad se convierte en "el principio rector del ámbito fiscal"; la garantía de la propiedad del art. 14 pasa a ser "un puesto avanzado de la protección frente al poder tributario" o frente a la "intervención

espacio de tranquilidad económica para el individuo, libre de tributación sobre esta base económica. Por eso, las legislaciones de los países que adoptan la tributación patrimonial global -Noruega, Suiza y España- son muy adecuadas, en la medida en que excluyen de la base imponible, hasta un determinado nivel, el inmueble que se utiliza como residencia del contribuyente, además de establecer tramos de exención patrimonial[166].

1.5.2.3 Moderación para evitar el efecto confiscatorio: un techo porcentual para la imposición

La moderación de los tipos impositivos toca un tema estructurante de los Estados occidentales. La prohibición de confiscación se presenta como respeto a la esfera jurídica del individuo en cuanto ser autónomo y potente, que produce y es titular de sus propios ingresos y patrimonio. Los individuos establecen y mantienen el Estado para organizar la vida en sociedad. Conforme al art. 1.2 de la Constitución española, "La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado". Y en el art. 1º, párrafo único, de la Constitución brasileña, "Todo el poder emana del pueblo, que lo ejerce a través de representantes elegidos o directamente, en los términos de esta Constitución".

Los individuos contribuyen como responsables del mantenimiento del aparato estatal, sin que ello implique que el Estado sea el poseedor de la riqueza producida

---

del poder tributario"; un "derecho fundamental frente al poder tributario". (TIPKE, Klaus. *Moral... Op. cit.,* p. 52). En este sentido, GONZÁLEZ ORTIZ afirma que un "Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores tanto la justicia como la libertad, que reconoce el derecho a la propiedad privada, al mismo tiempo que garantiza la protección social y económica de las personas y de la familia, no está legitimado para obligar a los ciudadanos a destinar al pago de tributos aquellos activos patrimoniales que son necesarios para cubrir las necesidades existenciales y que, consiguientemente, son indisponibles para el pago de tributos". (GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. "Sobre…" *Op. cit.*, p. 132).

[166] En su análisis del artículo 15, apartado 1 de la Constitución brasileña de 1946, BECKER defendió la implementación de exenciones fiscales que consideren la inmunidad fiscal del mínimo existencial, tanto en lo que respecta al capital como a la renta: "el deber jurídico que la norma constitucional impone al legislador ordinario no es sólo el de elegir hechos que sean presuntos indicios de renta o de capital para la composición de la hipótesis de incidencia del tributo, sino también y sobre todo el deber de crear exenciones fiscales que salvaguarden la inmunidad tributaria del mínimo indispensable de capital y renta[...]". (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 519).

por la sociedad, sino el receptor de la carga tributaria distribuida entre sus miembros, para cumplir sólo con lo necesario para llevar a cabo las políticas públicas que la Constitución asigna al Estado.

Considerar cuánto se queda el contribuyente de sus rentas y bienes como una concesión del Estado sería una inversión de valores, incompatible con nuestras constituciones democráticas occidentales, que afirman los derechos fundamentales y tienen al individuo como su centro y a la dignidad de la persona humana como el valor sobre el que se estructura todo el ordenamiento jurídico.

La riqueza pertenece al individuo que contribuye al gasto público a través de una tributación formal y materialmente condicionada. Desde el punto de vista formal, se requiere al menos una ley previa; desde el punto de vista material, que el tributo implique el pago del impuesto conforme a su capacidad económica sin llegar a ser confiscatorio, es decir, con moderación.

Las constituciones suelen establecer claramente esto límite. El art. 31.1 de la Constitución española advierte: "1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". La Constitución brasileña afirma que "Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías ofrecidas al contribuyente, se prohíbe a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios: IV - utilizar tributos con efecto confiscatorio".

MORENO FERNÁNDEZ defiende que el derecho a la propiedad privada y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos están íntimamente conectados, de modo que "el pago de tributos no solo debe considerarse como una injerencia "debida" sino también como una injerencia "obligada" en aquel derecho". Y para que dicha injerencia sea "legítima", debe ocurrir "*con arreglo a la ley*" (art. 31.3 CE), "*de acuerdo con su capacidad económica" (art*. 31.1 CE) y a través de un sistema tributario "*que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*" (art. 31.1 CE)[167].

[167] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 68.

La prohibición de confiscación se erige como un principio que busca proteger los derechos patrimoniales del contribuyente, es decir, “un principio material de protección del derecho de propiedad, entendido como el conjunto de intereses que una persona puede tener fuera de sí misma, de su vida y de su libertad”[168]. El principio de no confiscación se presenta como un mecanismo de contención de la fiscalidad, cuya función es la de impedir que la imposición de tributos se extienda más allá de los límites de la capacidad económica del contribuyente. En circunstancias extremas, la imposición de impuestos puede comprometer los “derechos fundamentales del contribuyente, desde la destrucción de su propiedad (sobre la que recae inmediatamente la imposición)”, lo que puede generar un efecto de confiscación[169].

La prohibición de gravar con efectos de confiscación se aplica cuando la imposición excesiva “restringe más allá de lo permisible los bienes, ingresos o circulación de riqueza promovidos por el contribuyente”[170]. La relevancia de este principio estriba en su capacidad para proteger la integridad del patrimonio del individuo, garantizando la preservación de los bienes, derechos de los contribuyentes y sus libertades.

Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, los impuestos afectan a la libertad de acción general, ya que interfieren en el desarrollo de la personalidad del contribuyente en los ámbitos jurídico y patrimonial y limitan su poder de disposición y capacidad para utilizar su patrimonio[171].

El Tribunal Constitucional español se ha pronunciado en múltiples ocasiones

---

[168] CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário.* 2.ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p.134.

[169] GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *Proibição de tributos com efeito de confisco.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pp. 169-170.

[170] DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Op. cit.*, p. 138.

[171] BVerfGE 93, 121 [137] y BVerfGE 87, 153 [160]. KIRCHHOF destaca, en relación con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania, que los “direitos de liberdade protegidos somente podem ser limitados na medida em que os contribuintes conservarem o núcleo essencial do sucesso patrimonial obtido pela atividade no âmbito econômico, ou seja, a expressão da utilização privada dos rendimentos e da capacidade de disposição sobre as posições jurídicas com valor patrimonial adquiridas. A designação das posições jurídicas com valor patrimonial ao proprietário e o núcleo desta propriedade precisam ser protegidos do poder tributário. Disso resultam os limites da carga tributária geral: o limite inferior, como o das necessidades fundamentais para a existência, e o limite superior.” (KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Traducción: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 67).

respecto a la prohibición de los impuestos confiscatorios, los cuales están relacionados con la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, en particular, la protección de la propiedad privada y la capacidad económica.

Al analizar el estado actual de la doctrina constitucional sobre la confiscación fiscal, MORENO FERNÁNDEZ explica que la prohibición de confiscatoriedad tiene dos aspectos: primero, impide que los impuestos agoten completamente la riqueza de los contribuyentes, garantizando que sean proporcionales a su capacidad económica (capacidad económica como medida); segundo, evita gravar manifestaciones ficticias de capacidad económica (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, se evalúa la proporcionalidad de la medida, mientras que en el segundo se revisa si el legislador o el aplicador de la ley actúan de manera arbitraria, imponiendo impuestos sobre capacidades económicas inexistentes o de manera desproporcionada, como fundamento[172]. Esta sistematización la resume CASADO OLLERO: "la prohibición alcanza a las tres siguientes situaciones: Gravamen de capacidades económicas existentes (reales) …; Gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes…, en las que el gravamen correspondiente al exceso de la capacidad realmente generada devendría confiscatorio" ["la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)" (STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4o)]; y, en fin, el "Gravamen de capacidades económicas inexistentes (ficticias):… "todo tributo que (…) sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica…)" (STC 26/2017, FJ 2o). Se trataría de situaciones en las que el gravamen deviene confiscatorio desde el primer euro, pues la confiscación no lo es por su desproporción sino por su ilegitimidad"[173].

El Tribunal Constitucional español "ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como '*fundamento*' de la tributación ('*de*

[172] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 68.

[173] CASADO OLLERO, Gabriel. Prologo. En: MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 13.

acuerdo con') y la capacidad económica como "*medida"* del tributo ('*en función de*') (…) la consideración del principio de capacidad económica como '*medida'* de la tributación y, por tanto, como '*criteri*o' de graduación de la misma, pues este aspecto 'no se relaciona con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario, operando como un criterio inspirador del sistema tributario, razón por la cual, aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se 'module' en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del 'sistema tributario' en su conjunto, de modo que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE'"[174].

Las aportaciones de la *Corte Costituzionale italiana* sobre el tema se refieren a la consideración de la capacidad contributiva "global" del sujeto. En su sentencia SCC 111/1997, de 4 de septiembre (FJ 8), al referirse a la capacidad económica, indica que el "hecho de que la recaudación del impuesto se obtenga, por tanto, mediante el mero establecimiento de una prestación coactiva, a cuyo cumplimiento queda obligado el sujeto pasivo con todo su patrimonio y no solo con el inmueble afectado, viene confirmada por la circunstancia de que sin duda sería reduccionista identificar la capacidad de pago, que es la base de esta limitación, con la propiedad de un bien o de un ingreso determinado. Desde este punto de vista, no deja de tener trascendencia que la Constitución republicana, a diferencia de la fórmula del art. 25 del Estatuto Albertino (que preveía la contribución a las "cargas del Estado" en proporción a los "bienes"), se refiere al concepto más amplio de la "capacidad contributiva", esto es, a la capacidad económica del sujeto (…)"[175]. Así, MORENO

[174] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo". En: *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, Enero-Marzo, 2019, pp. 15-30, pp. 20 y 30.

[175] MORENO FERNÁNDEZ procede a la recopilación de las sentencias italianas del Tribunal Constitucional que abordan la temática en cuestión (SCC 111/1997, de 4 de septiembre, FJ 8; SCC 111/1997, de 4 de septiembre, FJ 8; SCC núm. 42/1980, de 25 de marzo, FJ 2; SCC 42/1980, de 25 de marzo, FJ 4; y SCC 89/1966, de 22 de junio, FJ 4), siendo digno de reproducción aquí: "Ese deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, entendida como "actitud económica del individuo") tiene como límite la confiscatoriedad que impide agotar la fuente de riqueza a través de la imposición de gravámenes. Se trataría, a fin de cuentas, de una 'arbitrariedad lesiva de la capacidad de pago" derivada de la relación entre el gravamen establecido y el índice de riqueza sometido a tributación. En efecto, "todo gravamen fiscal se justifica en la existencia de índices de riqueza

FERNÁNDEZ señala que la dicha Corte reconoce que “la Constitución italiana no prevé límite cuantitativo alguno a la imposición, más allá del implícito a la propia capacidad contributiva que impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la capacidad contributiva “global” del sujeto”, o sea, “aunque la capacidad de pago, requisito previo a una tributación legítima, condiciona la cuantía máxima del impuesto, dicho límite impide que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la capacidad económica “global” del sujeto”[176].

Para HERRERA MOLINA, “el que la prohibición de confiscatoriedad se refiera al ‘sistema tributario’ no diluye la eficacia de la prohibición, sino que la refuerza. Si un impuesto tuviera, por sí solo alcance confiscatorio, sería, desde luego, inconstitucional (parece imposible imaginar un supuesto en el que la confiscación viniera ‘compensada’ por otras figuras del sistema tributario). Ahora bien, lo más frecuente será que la confiscación se produzca por acumulación de los diversos impuestos. Es decir, resultará confiscatoria la ‘carga contributiva individual’”.

Los individuos que soportan altos porcentajes de imposición directa son los mismos que, con sus salarios netos, incurrirán en el consumo necesario para mantenerse a sí mismos y a sus familias y tratarán también de acumular algún patrimonio, al menos el que les sirva para satisfacer sus necesidades cotidianas. De este modo, la imposición directa es sólo una de las cargas, a la que se añade la imposición sobre el consumo (en la reforma fiscal brasileña, los tipos impositivos y la contribución sobre bienes y servicios se estiman en un 27,5 por 100) y la propiedad.

Diversos tribunales oscilan sobre el porcentaje que caracteriza una carga fiscal excesiva. Esta cuestión se aborda generalmente al analizar el impuesto sobre

---

concretos”, esto es, “debe fundarse en un índice concreto revelador de riqueza o en un hecho real, aunque sean difíciles de determinar, para que el impuesto no tenga una ‘base ficticia’”. De este modo, “la capacidad de pago, requisito previo a una tributación legítima, condiciona ciertamente la cuantía máxima del impuesto, en el sentido de que este nunca podrá fijarse en un nivel superior a la capacidad económica demostrada”. (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”. *Op. cit*., p. 66).

176 “En fin, para la Corte Constitucional de Italia, aunque la prohibición de confiscatoriedad no viene expresamente consagrada en la Constitución de 1947, se considera integrada en la obligación constitucional de contribuir “*en función*” de la capacidad contributiva, que impide -como límite- el agotamiento de la fuente de riqueza a través de la imposición de gravámenes. Ahora bien, aunque la capacidad de pago, requisito previo a una tributación legítima, condiciona la cuantía máxima del impuesto, dicho límite impide que, so pretexto del deber de contribuir, se agote la capacidad económica “global” del sujeto”. (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Ibidem*, pp. 67 y 71).

la renta.

El Tribunal Constitucional español ha establecido que un impuesto es confiscatorio cuando, bajo el pretexto de contribuir a los gastos públicos, agota por completo la riqueza imponible (100 por 100), enfocando en un control cuantitativo del gravamen que tendremos que refinar adelante[177]. En efecto, la afirmación de que es confiscatorio para fines tributarios lo que toma toda la riqueza imponible no ayuda a trazar los límites de la prohibición de confiscatoriedad como limitación constitucional de la potestad tributaria. También HERRERA MOLINA, comentando la sentencia de la STC 126/2019 sobre la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal, critica duramente: "La nueva sentencia del Tribunal Constitucional supone un nuevo paso hacia la destrucción del principio de capacidad económica al tiempo que priva de casi toda eficacia a la prohibición de confiscatoriedad. Se puede decir que el Tribunal banaliza por completo ambos principios. En efecto, el Tribunal reitera la errónea doctrina según la cual un impuesto respeta la capacidad económica siempre que su hecho imponible manifieste alguna riqueza 'actual o potencial' sin que sea preciso que la cantidad a pagar guarde relación alguna con dicha riqueza (el Tribunal limita esta última exigencia se limita a los impuestos centrales del sistema tributario como el IRPF)". Prosigue: "El Tribunal considera que un impuesto solo es confiscatorio cuando la cantidad a pagar exceda del total de la riqueza gravada. Mientras no se supere este límite tampoco se quebranta el principio de capacidad económica (al menos en los impuestos que no constituyen piezas centrales del sistema tributario)". A continuación, concluye: "En definitiva, aunque la sentencia se haya dictado con prontitud e impida que la cuota tributaria exceda del cien por cien de la ganancia real, requiere una valoración global negativa: banaliza y disuelve los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad, profundiza en la confusión de la capacidad económica potencial con la extrafiscalidad, manipula de modo arbitrario las normas

[177] "De 1980 a 1995 se han emitido en España poco más de una veintena de pronunciamientos jurisdiccionales sobre esta materia, procedentes de diecinueve Tribunales; con lo que la media es ligeramente superior a un pronunciamiento por Tribunal y año. Pues bien, de esos pronunciamientos, de los cuales sólo tres o cuatro han reconocido la existencia de gravámenes con efectos confiscatorios, la inmensa mayoria han tenido por objeto la Tasa Fiscal sobre el Juego y el Impuesto sobre Actividades Económicas. Es decir, no han sido los grandes impuestos estatales (Renta, Sociedades, Patrimonio o IVA) los destinatarios preferentes de las reclamaciones ciudadanas y, consiguientemente, de la actividad jurisdiccional, sino dos tributos de la segunda o tercera línea: uno de carácter autonómico y el otro de ámbito local". (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "Prologo". En: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1996, pp. XVIII-XIX).

aprobadas por el legislador, utiliza sin fundamento el principio de seguridad jurídica, genera confusión sobre sus efectos y – aunque pretenda evitarla– es probable que dé lugar a una notable litigiosidad”[178].

En Bélgica, aunque el Código del Impuesto sobre la Renta de 1962 preveía anteriormente un límite del 50 por 100, hoy en día no existe ninguna disposición explícita, pero el Tribunal Constitucional considera que una presión fiscal superior al 80 por 100 es desproporcionada.

Otros tribunales intentan establecer límites más adecuados a la preservación de la fuente de la riqueza, que es privada. Además del deber de contribuir, es importante leer por completo las constituciones, que suelen garantizar las libertades económicas, sus frutos y también el derecho de propiedad.

El Tribunal Constitucional alemán ha dictaminado que la tributación no puede afectar a la sustancia del patrimonio, considerando que un impuesto que represente alrededor del 50 por 100 de los ingresos del contribuyente es el límite. Establece que un tributo se considera confiscatorio cuando impone una “carga desproporcionada”, es decir, cuando excede el 50 por 100 de la capacidad económica del sujeto pasivo. De hecho, en 1995, el Tribunal Constitucional Alemán ya delimitó, en un juicio en el que se discutía el impuesto de patrimonio y los contribuyentes casados, la carga tributaria máxima que se podía exigir a cada contribuyente[179]. El Tribunal Constitucional alemán, a la luz de los arts. 3.1 y 14 de la Constitución alemana, que disponen, respectivamente, sobre el derecho a la igualdad y el uso de la propiedad que sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional, entendió que cualquier gravamen tributario que excediese el 50 por 100 de la utilidad potencial de los bienes no solo sería contrario a aquella garantía de la propiedad, sino que también podría afectar a la protección de la familia y del matrimonio (de conformidad con el art. 6.1 GG)[180]. MORENO FERNÁNDEZ señala que para “el Tribunal alemán lo cierto es que

[178] HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)”. En: *Quincena Fiscal,* n.º 6, 2020.

[179] BVerfG, 2 BvL 37/91, Sentencia de la Sala Segunda de 22 de junio de 1995.

[180] HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de

los límites constitucionales a la tributación del patrimonio (del patrimonio inmóvil) mediante el establecimiento de impuestos directos (superpuestos a los que gravan las rentas o utilidades o, incluso, al propio patrimonio mediante impuestos indirectos) no pueden afectar a su sustancia, lo que no sucedería siempre y cuando la carga tributaria total de los ingresos potenciales "se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas por el principio de igualdad según la medida de la capacidad económica" (principio de división en la mitad como límite superior de la carga tributaria)"[181].

El Consejo Constitucional francés, basándose en el principio de igualdad en el reparto de las cargas públicas, también considera que hay confiscación cuando la tributación representa una "carga excesiva", es decir, superior a un 50 por 100.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos subraya que la tributación debe ser equilibrada y proporcional, y que una carga fiscal superior al 52 por 100 ya se considera excesiva e irrazonable. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea aún no ha definido un límite exacto, pero sigue la línea de que la limitación de los derechos fundamentales debe respetar el principio de proporcionalidad, tal y como lo interpreta el TEDH[182].

El Tribunal Supremo Federal brasileño, en 1999, se ocupó de la cuestión en el *ADI 2.010*, e impidió el aumento de la contribución de los funcionarios a la seguridad social hasta el 25 por 100 de su retribución (y, nótese, se trata de un tributo híbrido, que genera derechos futuros), porque, sumado a la imposición sobre la renta, que en Brasil se produce en una escala de progresividad gradual que culmina en una banda sujeta al tipo máximo del 27,5 por 100, implicaría una tributación que, en determinados casos, podría superar el 50 por 100. Este precedente establecía así un nivel objetivo confiscatorio en materia de imposición sobre la renta. Además, dejó claro que la comprobación del carácter confiscatorio no se produce necesariamente en relación

---

la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)". En: *Revista Impuestos*, n.º 2, 1996, pp. 1033-1049.

[181] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo". *Op. cit.*, p. 24.

[182] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit.*, pp. 70-71.

con una única incidencia o incluso un único impuesto, sino en relación con el conjunto de la imposición sobre la base imponible.

En Argentina, se considera confiscatorio cuando absorbe una "parte significativa" de la propiedad o los ingresos, alrededor del 33 por 100. En el Tribunal Constitucional español, un tributo se considera confiscatorio cuando grava manifestaciones ficticias de capacidad económica o cuando consume por completo la riqueza imponible, es decir, cuando el impuesto alcanza el 100 por 100.

Todos estos precedentes proporcionan parámetros a tener en cuenta, pero tienden a quedarse a medias, como desarrollaremos y consideraremos en el próximo apartado[183].

JUAN CASADEVALL destaca que "el principio de capacidad económica modula también, como parámetro, medida o criterio, la cuantificación del tributo. Es decir, que se contribuye no sólo porque se evidencia una manifestación de capacidad económica, como fuente de imposición, sino también 'en función' de la capacidad económica"[184]. En este sentido, en el próximo punto trataremos de averiguar cuál sería el nivel confiscatorio de un impuesto sobre el patrimonio.

1.5.2.4 Límite porcentual anual para la no confiscación del patrimonio

No cabe duda de lo difícil que es determinar, en abstracto, el umbral confiscatorio y si del régimen legal de un tributo pueden derivarse, *per se*, efectos confiscatorios, como ya ha señalado el Tribunal Constitucional en la STC 14/1998, de

[183] NAVEIRA DE CASANOVA, comentando el principio de no confiscatoriedad, afirma que "la mayoría de la española, dados los términos en que está redactado el artículo 31.1 CE, se inclina por sostener la aplicación al sistema tributario, aunque sin dejar de señalar que asimismo será de aplicación a cada una de las figuras que integran el sistema." Y cita que "no es sencillo determinar cuándo un impuesto es confiscatorio aisladamente considerado, siendo más fácil su determinación cuando ella resulta de una acción conjunta de dos o más tributos sobre la misma magnitud económica". (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1996, p. 389).

[184] JUAN CASADEVALL, Jorge De. "Reflexiones críticas en torno al límite conjunto de imposición renta/patrimonio. La necesaria determinación de un escudo fiscal de no confiscatoriedad". En: *Crónica Tributária*, n.º 193, 2024, pp. 83-101, p. 100.

22 de enero[185].

La percepción del efecto confiscatorio es diferente cuando se trata de gravar la renta, el consumo y el patrimonio, aunque en esencia puedan equipararse. Se pueden adoptar diferentes perspectivas. Una basada en los tipos nominales del patrimonio como base imponible, que es la que vamos a adoptar no solo por ser adecuada, suficiente y sencilla, sino también porque proporciona una orientación clara al legislador y facilita el control judicial[186]. Otra perspectiva centra su atención en la carga tributaria efectiva de cada contribuyente, en lugar de la nominal; no obstante, ello merma la eficacia de las exenciones y otros mecanismos de exoneración fiscal[187].

---

[185] Además, esto quizá sea particularmente difícil en España, donde el modo de cuantificación del tributo suele ser complejo y pasa por varios cálculos. A menudo, primero se calcula la cuota íntegra y, después, la cuota liquida, que es la cantidad a pagar en concepto de tributo, de modo que la carga tributaria difícilmente corresponde al tipo nominal y puede ser distinta para cada contribuyente. Esto sería importante si el efecto de confiscación se tuviera que verificar no mediante el análisis del tipo nominal, sino del tipo efectivo, es decir, de la carga que, de hecho, ha de ser soportada por cada uno de los contribuyentes.

[186] "Como punto de partida sabemos que resulta patente lo siguiente: si este límite de confiscatoriedad bajo estudio se conociera en su medida, de forma indubitada, aceptada, sea que su reconocimiento surgiera de manera natural o que surgiera convencionalmente, la mayor parte de la discusión acerca de la prohibición de confiscación por vía tributaria estaría de más, sobraría. Según nos halláramos de uno u otro lado del límite mentado, las consecuencias jurídicas serían unas u otras, sin más que discutir. Pero dado que no es así la realidad, hemos de intentar dar unos pasos más hacia adelante, sin perjuicio de las dudas y las vacilaciones que ello conlleve… Creemos que el debate acerca del límite más allá del cual la tributación devendría confiscatoria presenta dos carriles entre los que puede colocarse cada postura u opinión al respecto. De un lado aparece la discusión existente en cuanto a la determinabilidad o no del límite. ¿Existe tal límite?, es la pregunta clave en este punto. La respuesta indudablemente es que sí, que el límite existe. Pero no surge dicha respuesta porque el límite se conozca, sino más bien por otro dato: es indudable que hay al menos dos campos, dos ámbitos en la materia estudiada. Uno dentro del cual la tributación permanece respetuosa del derecho de propiedad y otro en el cual es patente la violación o desconocimiento de este derecho. No resulta discutible entonces, a nuestro parecer, la existencia del límite, por la sencilla razón recién indicada: los dos campos o ámbitos señalados y la necesaria existencia de una división entre ellos. Si ambos campos se ubican en un mismo plano, en el de la relación entre el derecho de propiedad y la tributación, es obvio que habrá un momento, más o menos determinado, mejor o peor delimitado, estrecho o amplio, marcado o difuso, momento traspasado el cual pasamos al otro lado, al de la violación o desconocimiento del derecho de propiedad, y viceversa. (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *Op. cit.,* pp. 412-413).

[187] Coincidimos con NAVEIRA DE CASANOVA cuando afirma que, para examinar si existe o no confiscatoriedad, debe tenerse en cuenta la capacidad económica expresada por la base tributada, sin que puedan tomarse en consideración otras posibles manifestaciones de la capacidad económica.: "si consideramos como ejemplo un impuesto que grava una manifestación parcial de riqueza, y tomamos la cuota tributaria resultante, podemos a ésta compararla con dos magnitudes patrimoniales del sujeto gravado. Tanto con el objeto del gravamen como con el total de su patrimonio. Entendemos que la magnitud a tomar en consideración respecto de la producción de efectos confiscatorios es la primera. Si el contribuyente debe recurrir a otras fuentes de renta para cubrir la cuota tributaria, pues de otra manera se vería obligado a desprenderse del objeto de gravamen, hay ya un dato que muestra que la cuantía del gravamen es cuanto menos excesiva. Por otro lado, la capacidad contributiva tomada en consideración por el tributo, y por ello gravada, es la sectorial, la que hace al objeto gravado y no a otras posibles manifestaciones de capacidad contributiva". (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *Op. cit.*, p. 399).

Una tercera perspectiva es la que considera la totalidad de las imposiciones que graban las diversas bases relacionadas con el contribuyente, que también puede ser válida[188], aunque quizá sea innecesaria o de aplicación subsidiaria, según las circunstancias del caso. Además, estas perspectivas no aportan soluciones generales y dificultan aún más el control judicial, por lo que pueden hacer que las soluciones basadas en ellas resulten ineficaces.

Pero es importante hacer frente a este desafío aclarando el contenido normativo de las prohibiciones presentes en las Constituciones española y brasileña. El art. 31.1 CE establece que la progresividad "en ningún caso tendrá alcance confiscatorio". Según el art. 150, IV, *CRFB*, está prohibido "utilizar un tributo con efecto confiscatorio". Se trata, por tanto, de mandamientos constitucionales cuyo cumplimiento depende de su comprensión y de la posibilidad de establecer, a partir de esos principios, reglas para los casos concretos.

Hay algunos criterios que ya han sido establecidos por la jurisprudencia y que pueden servirnos de guía[189], así como otro criterio que destacamos por la propia naturaleza de la base imponible patrimonial. En primer lugar, se debe considerar el umbral máximo de carga tributaria del 50 por 100. En segundo lugar, hay que tener en cuenta el conjunto de los diversos tributos que gravan la misma base imponible. En tercer lugar, es necesario comprender que la imposición patrimonial recurrente implica una acumulación de la carga tributaria a lo largo del tiempo. Veamos cada uno de ellos.

---

[188] En este sentido, MORENO FERNÁNDEZ argumenta que "(…) a juicio del Tribunal Constitucional alemán, puesto que el patrimonio ya se encuentra gravado tanto mediante impuestos directos sobre la renta como mediante impuestos indirectos, de conformidad con la Constitución no queda mucho espacio para una tributación adicional, de manera que un Impuesto sobre el Patrimonio solo puede ser válido cuando con el mismo no se afecte a la sustancia del patrimonio, porque de otro modo tendría como resultado una confiscación escalonada (a pasos), al gravarse de forma exagerada a los sujetos pasivos del impuesto, perjudicando así sus relaciones patrimoniales". Véase: MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo". *Op. cit.*, p. 24.

[189] GONZÁLEZ GARCÍA señala que la jurisprudencia española proporciona elementos clave para determinar cuándo un tributo puede considerarse confiscatorio, destacando, entre estos elementos que "debe encontrarse una cierta relación entre la cuota satisfecha y el valor asignado al bien, que naturalmente no exige que el pago efectuado suponga la privación del bien o del patrimonio afectado, que es en lo que consiste en sentido estricto la confiscatoriedad. Aunque tampoco debe reducirse el carácter confiscatorio de un impuesto a lo que puede ser un simple problema de exceso de valoración del bien sometido a gravamen". (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Op. cit.*, p. XX).

En cuanto al umbral que delimita el efecto confiscatorio, como estudiamos en el apartado anterior, existen decisiones extremas que, por un lado, eliminan todo contenido normativo de la limitación constitucional al establecer porcentajes del 100 por 100 o del 80 por 100, y, por otro, corren el riesgo de confundir el límite confiscatorio con un nivel más deseable, de un 30 por 100. Sin embargo, la tendencia general se refleja en diversas sentencias que señalan el límite del 50 por 100 como umbral del efecto confiscatorio. Este es lo que se suele adoptarse, representa la mediana[190].

El porcentaje del 50 por 100 se puede fundamentar de forma muy sólida. Aunque la afirmación de Aristóteles de que la virtud está en el término medio es sensata, veamos las razones jurídicas. Los alemanes, es cierto, utilizan la cláusula constitucional que establece que la propiedad debe servir por igual al individuo y a la sociedad. Pero también se puede considerar otro aspecto ineludible y que está presente en los distintos estados constitucionales. Superar la mitad supondría un exceso que haría que la riqueza ganada, acumulada o gastada fuera más pública que privada, y es cierto que la fiscalidad no puede implicar la negación de las libertades económicas y del derecho de propiedad. Al contrario, estos derechos están reconocidos y una de las funciones del Estado es protegerlos.

Podemos intentar definir el límite del tipo anual del impuesto sobre el patrimonio tomando como referencia la jurisprudencia relativa al impuesto sobre la renta[191]. No obstante, debe advertirse que el límite confiscatorio del 50 por 100 en el

---

[190] Según NAVEIRA DE CASANOVA, “Si se fija un tope más allá del cual se considerará que la tributación va contra la garantía de la propiedad, o que viola los principios y garantías de la tributación, pese a lo que de arbitrario tenga ese límite establecido, es innegable que redundará en una situación de certeza. Se ve que desde este punto de vista el acento se pone en el aumento de la seguridad jurídica que el conocimiento de un límite cierto y efectivo puede acarrear. Así el Legislador sabría a qué límite atenerse en la creación, establecimiento o aumento de los tributos, y los tribunales podrían amparar las situaciones incursas más allá del límite no permitido o no tolerado. Los contribuyentes, por su parte, tendrían un parámetro cierto con el cual medir su situación, aportando certeza jurídica. (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *Op. cit.*, p. 413).

[191] En este sentido NAVEIRA DE CASANOVA sostine que “la no confiscatoriedad puede decirse que actúa tanto respecto de un tributo, como respecto de la suma de ellos, pues no existe diferencia en cuanto a la afectación causada al derecho de propiedad en un caso o en otro. La capacidad contributiva, aunque se manifiesta en diferentes índices, es única, y reflejo de un único patrimonio, riqueza o economía individual. Magnitud ésta sobre la que recae el pago del tributo o del conjunto de ellos”. Para el autor resulta “evidente que la capacidad contributiva personal es una y única, aunque sus manifestaciones puedan considerarse plurales. Es uno solo el patrimonio y una sola la renta con la que responder al conjunto de obligaciones tributarias que nacen en cabeza del sujeto pasivo”… Así como que el “límite que por hipótesis tomamos como establecido probablemente sea el mismo para esta manifestación parcial de capacidad contributiva que para el total de la misma. No hay que olvidar que

impuesto sobre la renta es, en realidad, extremadamente elevado. Señala la invalidez de cualquier carga que lo supere, ya que rebasarlo supondría, en la práctica, negar la propiedad privada y los derechos económicos reconocidos por los Estados constitucionales. Por tanto, está lejos de representar un nivel ideal o incluso un nivel de prestigio para los derechos económicos; por el contrario, se sitúa en la peligrosa frontera entre su reconocimiento y su negación.

MORENO FERNÁNDEZ también defiende la aplicación del límite de 50 por 100 "como límite máximo de la carga tributaria impuesta en cada periodo impositivo, individual o conjuntamente considerada, a cada manifestación de riqueza susceptible de ser sometida a tributación: la obtención renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio o la transmisión de bienes"[192].

Además, el análisis del carácter confiscatorio del impuesto sobre el patrimonio debe tener en cuenta el hecho de que incluye impuestos sobre elementos patrimoniales singulares, así como sobre el patrimonio global y, a veces, sobre las grandes fortunas. En efecto, esta es la estructura de la imposición patrimonial que, sin duda, conlleva solapamientos. Así, por ejemplo, suele ocurrir que la propiedad de inmuebles esté sometida a un impuesto específico y que, al formar parte de la universalidad patrimonial de la persona, también integre la base de un impuesto sobre el patrimonio global.

Otro aspecto muy importante es que la imposición patrimonial es recurrente. La titularidad de un patrimonio es una situación jurídica que suele perdurar en el tiempo. Así que la imposición anual del patrimonio grava, año tras año, la misma riqueza de forma acumulativa.

El patrimonio es riqueza acumulada a lo largo del tiempo y, como tal, cada año lo que se conserve volverá a tributar. Esto es inherente a la naturaleza periódica de esta tributación. Siempre hay un momento límite, un intersticio o una periodicidad en relación con la cual se mide esta revelación de riqueza. Como señala ENCISO DE YZAGUIRRE, en otras palabras, "la posesión de patrimonio significa una capacidad

---

la capacidad contributiva es una y única, y que al no poderse gravar de forma total, se grava mediante manifestaciones parciales. (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *Op. cit.*, pp. 109, 391 y 422).

[192] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo". *Op. cit.*, pp. 20 y 30.

económica adicional frente a aquel que no le posee pero esta capacidad económica es una capacidad económica eventual. Si una capacidad económica eventual es sometida a tributación de una manera permanente, continuada y sistemática mediante un tributo periódico dejará de existir por la acción de un tributo por el que tendrá lugar el hecho confiscatorio"[193].

En cualquier caso, esta conciencia de que el patrimonio se acumula con el tiempo y es objeto de sucesivas y periódicas obligaciones tributarias conduce a la constatación de que los tipos impositivos deben ser muy modestos. De lo contrario, harían inviable su formación o mantenimiento, lo que no es admisible desde la perspectiva jurídica de la prohibición de confiscación[194].

Estamos de acuerdo con la economista ENACHE cuando afirma que el "tipo impositivo del impuesto sobre el patrimonio puede parecer reducido, pero este tipo impositivo es engañoso"[195]. Sin embargo, no estamos de acuerdo con sus fundamentos. La forma de señalar esta desventaja suele tener en cuenta la rentabilidad potencial del patrimonio y está sintetizada, cuando afirma que tipos de entre el 2 por 100 y el 3 por 100 ya arrebataría la totalidad de los intereses recibidos en inversiones de bajo riesgo. La autora afirma que la "mejor manera de entender cómo funciona el tipo impositivo del impuesto sobre el patrimonio es traducirlo al tipo impositivo que se aplicaría sobre la renta. Consideremos el ejemplo de un inversor que posee un bono a largo plazo, con un rendimiento fijo de 5% anual. Con un impuesto sobre el patrimonio del 3%, el 60% de los ingresos de capital obtenidos por el bono a largo plazo se deberían remitir como impuestos. Es decir, un impuesto sobre el patrimonio del 3% se traduce en un impuesto sobre la renta del 60%". Y sigue

---

[193] ENCISO DE YZAGUIRRE, Vicente. "El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas." En: *Doc. n.º 12*, Instituto de Estudios Fiscales. 2009, p. 9.

[194] Además, tampoco es admisible desde la perspectiva de que el coste del gasto público presupone bases imponibles y que el agotamiento de éstas reduce los propios ingresos fiscales, pues es cierto que el Estado no se financia con la pobreza, sino con la riqueza privada. Pero TIPKE indaga: "¿Quién podría negar que el Estado Social debe financiarse mediante la recaudación tributaria basada en los beneficios del libre mercado y que los impuestos suponen una limitación de la libertad? Sin embargo, no puede olvidarse que el Estado es el único poder jurídico general que puede garantizar y proteger la libertad de los ciudadanos. La libertad del ciudadano individual desaparecería pronto sin el ordenamiento jurídico estatal, sin tribunales y policía". Al parafrasear a Jakob Bornitz, TIPKE señala que incluso los "políticos rojiverdes también se han convencido de que si se mata a las gallinas ya no pondrán huevos; también saben que los impuestos elevados fomentan la economía sumergida y la evasión fiscal, contra las que poco puede hacerse". (TIPKE, Klaus. *Moral... Op. cit.,* pp. 56 y 72).

[195] ENACHE, Cristina. *Op. cit.*, p. 7.

especulando: “Para inversiones de bajo riesgo como bonos o depósitos bancarios, un impuesto sobre el patrimonio del 2% o 3% puede arrebatar la totalidad de los intereses recibidos, dejando sin beneficio los ahorros a largo plazo”[196].

A nuestro juicio, este razonamiento es erróneo, pues, como ya destacamos al analizar la autonomía de la base económica “patrimonio” frente a “renta”, no es adecuado considerar la tributación de esta última en función de aquella. En primer lugar, la tributación de una renta presunta equivale a la tributación de una renta ficticia, que no se justifica desde la perspectiva del principio de capacidad económica. En segundo lugar, se trata de bases distintas e inconfundibles. Y los criterios, como ya destacamos, son el umbral de 50 por 100, la pluralidad de impuestos patrimoniales y el carácter recurrente de las imposiciones anuales.

De todos modos, si que hay evidencia del carácter exagerado y, por tanto, confiscatorio de la tributación del patrimonio en esos niveles. De hecho, el límite es mucho más bajo, como veremos[197].

El carácter acumulativo de la imposición sobre el patrimonio nos obliga a considerar este tipo acumulado, teniendo en cuenta la carga fiscal total impuesta al contribuyente a lo largo del tiempo. De este modo, el tipo anual del impuesto combinado sobre el patrimonio tiene que ser muy moderado, correspondiendo a una fracción de la carga agregada que se considere confiscatoria.

En concordancia con lo expuesto, ALONSO MADRIGAL sostiene una perspectiva relevante, al proponer la instauración de una limitación al gravamen sucesivo del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), teniendo en consideración el período durante el cual dicho impuesto puede acumularse, a fin de evitar que alcance un carácter confiscatorio. Su propuesta plantea que sería más adecuado establecer un límite acumulado al gravamen patrimonial, calculado en función de las tasas del propio IP, en lugar del límite vigente previsto en el artículo 31. Para determinar dicho límite,

---

[196] *Idem.*

[197] Según FERREIRO LAPATZA, incluso “… un tipo del 10% puede tener alcance confiscatorio, en mi opinión, si agota o hace superar la capacidad económica de los sujetos pasivos que adquieran, p. ej., artículos de primera necesidad.” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad”. En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 201-207, p. 207).

se deberían sumar las tasas a las que el patrimonio del contribuyente ha estado sucesivamente sometido; una vez alcanzado el máximo gravamen establecido por el legislador, la porción de la base liquidable afectada acumulativamente podría quedar exenta en lo sucesivo, con el propósito de impedir la confiscación “por acumulación” [198]. Si bien las premisas resultan correctas y la propuesta es de notable ingenio, su implementación podría resultar compleja e inconveniente cuando se persigue la simplicidad normativa. En virtud de ello, a continuación se desarrollará una solución alternativa que supera tales dificultades.

El carácter recurrente y acumulativo de la tributación del patrimonio obliga a tener en cuenta la dimensión temporal de la vida económica del contribuyente a la hora de verificar el nivel de confiscatoriedad.

La esperanza de vida actual puede situarse en torno a los 80 años. Si solo se tiene en cuenta la vida adulta, es posible y probable que alguien tenga un coche y lo conduzca durante más de 50 años. También es posible que adquiera y viva en una vivienda propia durante ese tiempo. Y, por cierto, para una parte más pequeña de la población, que haya poseído patrimonio significativo durante mucho tiempo. Aunque esto es aún más inusual, es posible que algunas personas tengan una gran fortuna desde los veinte, treinta o cuarenta años. Y se lo tienen por poco tiempo, no pueden ser tributados por una carga demasiada, como se fuera por toda una vida.

A lo largo de cincuenta años, la acumulación de un tipo anual del 0,5 por 100 implica una carga del 25 por 100; un tipo del 1 por 100 implica una carga del 50 por 100; un tipo del 2 por 100 implica una carga del 100 por 100; y un tipo del 3,5 por 100 implica una carga del 175 por 100.

Así, con un tipo impositivo del 1 por 100, la tributación de elementos singulares, como un inmueble[199] o un vehículo, ya implica que, para poder tener y utilizar estos bienes instrumentales -para vivir o desplazarse-, el contribuyente deberá

---

[198] ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué...?" *Op. cit.*, pp. 169-170.

[199] Aunque las circunstancias personales varíen mucho de unos contribuyentes a otros, hay que tener en cuenta lo que ocurre normalmente. La propiedad residencial suele ser su activo más valioso del contribuyente sobre la base del ahorro o la financiación a largo plazo. Cuando la valoración de la propiedad es fiable, un tipo impositivo de alrededor del 1 por 100 ya es bastante elevado y gravoso para los contribuyentes.

pagar, en concepto tributario, la mitad de su valor, es decir, un 50 por cien a lo largo de su vida. Y, si se elevan los tipos impositivos por encima del 1 por 100, quizá tendrá que pagar dos tercios o la totalidad o incluso más del valor de estos bienes a lo largo de su vida. En otras palabras, una carga que supere el 1 por 100 anual sobre el patrimonio excede a largo plazo el umbral del 50 por 100, considerado confiscatorio incluso cuando se analiza la carga máxima aceptable para la tributación de la renta. Este razonamiento resulta aplicable tanto para los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares como a la imposición del patrimonio global, pues las dimensiones temporales y cuantitativas son equivalentes.

En resumen, dado que la tributación sobre el patrimonio es acumulativa, puede gravarse hasta un máximo del 50 por 100 del patrimonio a lo largo de la vida adulta e independiente del individuo. Esta vida activa puede estimarse, sin exageración, en cincuenta años, atendiendo a la esperanza de vida actual. Por tanto, si dividimos el límite del 50 por 100 entre esos cincuenta años, obtenemos una tasa máxima razonable de 1 por ciento anual sobre el patrimonio.

En los países que tienen esta tradición, la tributación es muy moderada, empieza con tipos bastante bajos y los umbrales máximos se sitúan en torno al límite que proponemos. En Suiza, por ejemplo, la fiscalidad del patrimonio global arroja resultados muy significativos, la base es amplia, el número de contribuyentes elevado y los tipos son, en casi todos los cantones, inferiores al 1 por 100. En 16 de las 26 capitales cantonales el tipo impositivo máximo anual no alcanza el 0,5 por 100. Es más, el tipo máximo, considerando conjuntamente el impuesto sobre el patrimonio cantonal y municipal, varía entre el 0,1 por 100 (cantón de Nidwalden) y el 1,1 por 100 (cantón de Ginebra), considerada una marcada heterogeneidad entre los distintos cantones, en que los importes gravados fluctuaban entre un mínimo exento de 51.000 CHF y un máximo de 260.000 CHF para un contribuyente casado sin hijos en 2022[200]. A tu turno, en Noruega, la progresividad de la imposición patrimonial global se extiende

[200] TIPKE cita la opinión del banquero suizo Hans-Dieter Vontobel, según el cual “uno de los mayores triunfos de Suiza como centro financiero consiste en la discreción que se ofrece a quienes buscan asilo financiero. Debe protegerse el patrimonio de los extranjeros fiscalmente perseguidos por las autoridades fiscales de sus países. Quien se ve obligado a pagar más del 50 por 100 de los ingresos que ha obtenido legalmente se encuentra esclavizado de hecho por el Estado y necesita especial protección y ayuda”. En vista de ello, el autor afirma “Suiza puede prestar una importante contribución para disciplinar a los políticos que han caído en un afán recaudatorio sin medida y han creado una absurda maquinaria redistributiva”. (TIPKE, Klaus. *Moral... Op. cit.,* p. 71).

hacia el máximo del 1,1 por 100.

El límite de 1 por 100 debe respetarse tanto en cada una de las imposiciones patrimoniales singulares como en la imposición del patrimonio global. Por tanto, además de considerar la graduación de estos dos modelos de imposición patrimonial bajo el referido límite, cuando se adopte un modelo mixto, el pago de impuestos sobre elementos singulares que también compongan la base del patrimonio global deberá ser compensable. Esta compensación no solo es necesaria para evitar duplicidades o solapamientos, sino también para evitar el efecto confiscatorio derivado de la acumulación de cargas impositivas sobre un mismo bien o conjunto de bienes.

Como se ha mencionado anteriormente, el tipo del 1 por 100 en la imposición patrimonial anual constituye un límite absoluto, no de un nivel ideal, que previsiblemente sería muy inferior[201]. Por lo tanto, si se adoptan tipos progresivos de imposición, esta progresividad debería situarse íntegramente en niveles inferiores, de modo que ninguno de los tramos supere el límite máximo permitido [202]. El riesgo del efecto confiscatorio del impuesto sobre el patrimonio es real, sobre todo por encima de un tipo del 1 por 100, aunque tarde años en materializarse[203].

---

[201] MARCOS CARDONA también defiende ese mismo límite del 1 por 100 en lo que respecta al IP, y añade que existe margen para aumentar el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio excluyendo patrimonios de escaso impacto recaudatorio. La autora propone elevarlo a 1.500.000 euros y revisar las exenciones y los criterios de valoración para que sean más uniformes: “La revisión de exenciones y unos criterios de valoración más homogéneos debe acompasarse, además de con un mínimo exento más elevado, de una tarifa moderada… Por nuestra parte proponemos una tarifa con una horquilla de tipos de entre el 0,1 al 1%, al tener en cuenta la sustancial modificación de la exención de los activos afectos a una actividad económica y de las participaciones empresariales que sostenemos”. (MARCOS CARDONA, Marta. *Op. cit.*).

[202] KIRCHHOF subraya la jurisprudencia alemana dominante en el sentido de que “la fiscalidad no puede - ni siquiera gradualmente - desembocar en una confiscación, al gravar al contribuyente de forma irrazonable, al restringir demasiado su condición patrimonial”, según BVerfGE 14, 221 (241) y 82, 159 (190). (KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, p. 67).

[203] ALONSO MADRIGAL comparte las afirmaciones de ENCISO DE YZAGUIRRE y GUERRA REGUERA respecto al carácter confiscatorio del impuesto sobre el patrimonio: “En palabras de Enciso de Yzaguirre, si una capacidad económica “es sometida a tributación de una manera permanente, continuada y sistemática mediante un tributo periódico dejará de existir por la acción de un tributo por el que tendrá lugar el hecho confiscatorio”. En este sentido, Guerra Reguera, afirma que un contribuyente que “recibe a raíz de una sucesión mortis causa un millón de euros (...) cada año soporta un tipo de gravamen en el impuesto sobre el patrimonio del 2,5%, cuando hayan transcurrido 40 años habrá producido la confiscación absoluta de esa riqueza. 40 años. Este tiempo constituye un plazo suficientemente breve como para que pueda producirse en la vida de una persona (...) No creemos que el alcance confiscatorio del impuesto sobre el patrimonio deje de ser real porque necesite 40 años para consumarse”. Estando completamente de acuerdo con esta última afirmación, matizaría que sólo tras ser gravado reiteradamente hasta alcanzar un determinado nivel el alcance confiscatorio sería real y, en consecuencia, nada cabría reprocharse al impuesto hasta entonces por el hecho de que

1.5.2.5 Prohibición de regresividad

La regresividad tributaria se produce cuando la carga fiscal se distribuye en sentido contrario al que revela la capacidad económica, es decir, cuando pagan proporcionalmente más quienes tienen menor capacidad económica y menos quienes tienen mayor capacidad de pago. Se trata de un fenómeno que contradice y vulnera la justicia tributaria, cuyo criterio principal es precisamente la exigencia de un sacrificio fiscal acorde con la capacidad económica de cada persona, considerando que a medida que aumenta la capacidad económica, las necesidades del contribuyente son satisfechas por él mismo y que resulta menos doloroso destinar parte de la misma al mantenimiento del aparato estatal.

La regresividad puede percibirse desde más de un ángulo. En primer lugar, desde la perspectiva del subsistema fiscal legalmente establecido y específico de un impuesto determinado. En segundo lugar, desde la perspectiva de la capacidad económica general de las personas, sin referencia jurídica, pero con evidencia económica.

En cuanto al análisis de la regresividad en el subsistema del impuesto sobre la renta, por ejemplo, en Brasil existe una gran regresividad, ya que los beneficios y dividendos, por regla general obtenidos por las personas más ricas, no están sujetos a tributación. Además, las ganancias de capital están sujetas a un tipo fijo del 15 por 100, mientras que las rentas financieras tributan entre el 15 y el 22,5 por 100. Las rentas del trabajo asalariado y los honorarios percibidos por profesionales individuales, en cambio, están sujetos a una tabla progresiva gradual, mientras que las rentas de niveles muy modestos de ingresos mensuales (superiores a 4.664,68 reales[204], equivalentes a unos 736 euros)[205] tributan a un tipo del 27,5 por 100.

En cuanto a las alegaciones de que el impuesto sobre el consumo es

---

"potencialmente" pudiera llegar a ser confiscatorio por acumulación". (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué...?" *Op. cit.*, p. 166).

[204] *Instrução Normativa RFB* n.º 2174, de 14 de ebrero de 2024.

[205] Considerando el tipo de cambio de 6,33 reales por euro el 14 de noviembre de 2024.

regresivo, no encuentran apoyo jurídico. El IVA es proporcional y lo pagan por igual todos los consumidores. A menudo se dice que es regresivo sólo desde la perspectiva de que las personas pobres destinan gran parte de sus escasos ingresos al consumo, mientras que las personas ricas disponen de dinero no sólo para el consumo, que acaba por no requerir un porcentaje significativo de sus ingresos, sino también para inversiones, de modo que, en proporción a sus ingresos, pagan menos impuestos sobre el consumo. Al fin y al cabo, este razonamiento no es válido, porque no significa nada, ni permite corrección alguna. En otras palabras, es una comprobación inútil. No se trata de una distorsión de la fiscalidad, sino de un simple reflejo de las diferencias sociales, un problema sobre todo en los países en los que el desarrollo económico no va acompañado de desarrollo social y en los que la renta sigue estando muy concentrada, por diversas razones, entre ellas la escasa libertad o la mala educación, la mala formación profesional y la baja productividad de una gran parte de la población.

El principio de capacidad económica, que también se recoge expresamente en las constituciones de varios países occidentales, como la española y la brasileña, orienta al legislador para que, a la hora de instituir un impuesto, lo haga estableciendo una tabla de tipos proporcionales o progresivos y, en este caso, variables en función de las correspondientes revelaciones de riqueza, es decir, con referencia al incremento de la base de cálculo.

También hay que prestar atención a todos los impuestos que componen el sistema tributario, para que la combinación de bases gravadas y no gravadas, recargos, exenciones y otros beneficios fiscales no acabe teniendo un efecto regresivo, lo que es bastante habitual. Este tipo de regresividad, que no se produce en la estructuración de una tabla de tipos, sino como efecto de la aplicación de la legislación tributaria en su conjunto, teniendo en cuenta los distintos impuestos, vulnera también el principio de capacidad económica y, por tanto, la justicia tributaria[206].

[206] SOLER ROCH destaca la regresividad en relación con el IP por los beneficios y por la limitación del gravamen en función de la renta del contribuyente (art. 31 de la LIP): “En otro orden de cosas, el análisis efectuado en el LB en relación con el IP, muestra cómo la progresividad del impuesto se ve negativamente afectada por dos variables: la primera, los beneficios fiscales aplicables a la empresa familiar y especialmente, las acciones y participaciones representativas del capital en este tipo de empresas (sociedad singular o grupo); la segunda el escudo fiscal (término que alude a la limitación del gravamen en relación con la renta del contribuyente). En relación con la primera, el LB siguiendo

La capacidad económica constituye el principal criterio de justicia tributaria. La Enmienda Constitucional 132/2023, fruto de la última reforma tributaria brasileña, incorporó expresamente, entre los principios del sistema tributario nacional brasileño, el principio de justicia tributaria. Este principio tendrá, al menos, un contenido mínimo relacionado a la idea de tributación según la capacidad económica, que representa su contenido más relevante y encuentra sustento en el propio diseño del sistema tributario.

Con el fin de mitigar los efectos de la regresividad sistémica o económica, pueden adoptarse diversos mecanismos o instrumentos, como es el caso del *cashback*, instituto expresamente previsto en la mencionada reforma tributaria. La Enmienda Constitucional 132/2023, además de introducir una profunda reestructuración en la tributación del consumo en Brasil, también dispuso que una ley complementaria establecería "las hipótesis de devolución del impuesto a personas físicas, incluidos los límites y los beneficiarios, con el objetivo de reducir las desigualdades de renta"[207]. En términos generales, estas medidas buscan proteger los derechos fundamentales de las personas más vulnerables de la población, cuyos ingresos apenas resultan suficientes para cubrir sus necesidades materiales básicas, que están directamente dirigidas a garantizar su dignidad en este ámbito..

En lo que se refiere específicamente a la imposición patrimonial, restringirla al gravamen de determinados elementos singulares, como los bienes inmuebles y los automóviles, acaba excluyendo de la tributación a todas las demás manifestaciones patrimoniales relevantes de la base imponible. Esto genera un efecto regresivo, especialmente cuando dichas manifestaciones no gravadas se asocian habitualmente

---

recomendaciones de organismos internacionales y experiencias de Derecho comparado, propone su mantenimiento, si bien sometiendo a evaluación periódica su efectividad. (Debe advertirse que a apuesta por la "cultura de la evaluación" en materia de beneficios e incentivos fiscales es un criterio defendido en el LB, también en otras áreas del sistema tributario, contando como instrumento a estos efectos los spending reviews de la AIREF). Se propone, asimismo, revisar la regulación de estos beneficios con el fin de evitar su desnaturalización, así como intensificar muy sustancialmente el control por parte de la Administración Tributaria para evitar abusos". (SOLER ROCH, María Teresa. Ponencia "La imposición patrimonial: presente y futuro", impartida en la Sesión Abierta de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña. En: *Anales de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña. XII Curso Académico 2023.* Barcelona, 21 de febrero de 2023, pp. 155-17, pp. 166-167). En mismo sentido, MARCOS CARDONA: "desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria, el tope que debe pagar un contribuyente entre el IRPF y el IP, este bloqueo renta/patrimonio, compromete los principios de equidad y progresividad en la tributación de la riqueza. (MARCOS CARDONA, Marta*. Op. cit.*).

[207] *CRFB*, art. 156-A, § 5º, VIII.

a la composición de los patrimonios de mayor tamaño.

1.5.3 El principio de la neutralidad como directriz de no discriminación patrimonial y preservación de la libertad

La función de los impuestos es, sobre todo, recaudar ingresos. En efecto, sirven de fuente de ingresos para las políticas públicas que debe aplicar el Estado. Por supuesto, también pueden ser de naturaleza extrafiscal, para incentivar o inhibir determinados comportamientos, como el propósito de defender el medio ambiente, que actualmente es un principio del sistema tributario nacional brasileño. De hecho, ya hemos visto que el movimiento político a favor de la tributación del patrimonio encuentra a menudo motivaciones extrafiscales, que no siempre son constitucionalmente sostenibles.

Desde el punto de vista de la tributación fiscal, cuyo objetivo es la recaudación, resulta fundamental que no interfiera en la libre asignación de recursos por parte de los agentes económicos, es decir, que afecte lo menos posible las decisiones de los contribuyentes. Es lo que se conoce como principio de neutralidad, cuya finalidad es preservar las libertades[208].

Para lograr la neutralidad, existen perspectivas no intervencionistas (pasivas) e intervencionistas (activas). La perspectiva no intervencionista implica evitar la generación de efectos extrafiscales no deseados. Por su parte, la perspectiva interventiva busca corregir o mitigar los efectos de este ordenamiento que ya se hayan podido identificar o que se pretendan evitar.

Desde un enfoque no intervencionista, se enfatiza que la tributación debe mantener una postura neutral tanto frente al consumo como a la producción. La neutralidad en el consumo implica que los impuestos no deben influir en la elección

[208] Por su parte, ZILVETI también argumenta que la “neutralidad realiza el principio de igualdad en la tributación... La neutralidad actúa en favor de la coherencia del sistema jurídico.” En una traducción libre propia del texto original en portugués (ZILVETI, Fernando Aurelio. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”. En: *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 19, 2005, pp. 24-40, p. 25).

de bienes o servicios por parte de los consumidores. En el ámbito de la producción, se espera que los tributos no interfieran en la organización o funcionamiento de los procesos productivos[209]. Por ello, se considera fundamental que el sistema impositivo interfiera lo menos posible en la actividad económica, ofreciendo a los agentes económicos un entorno de libertad para estructurar sus operaciones[210]. También se resalta la relevancia de evitar distorsiones que afecten la competencia[211], entendiendo que un sistema tributario adecuado debe financiar las políticas públicas, promover los derechos fundamentales y reducir al mínimo la influencia sobre las decisiones económicas, favoreciendo así la eficiencia y el desarrollo económico[212].

Como ejemplo de neutralidad fiscal activa, podemos referirnos a la disposición contenida en la Constitución brasileña, en su art. 146-A, añadido por la *EC 42/2003*: "Art. 146-A. Ley complementaria podrá establecer criterios fiscales especiales, con el objetivo de evitar desequilibrios en la competencia, sin perjuicio de la potestad de la Unión, mediante ley, de establecer normas con el mismo objetivo".

VITALES destaca, con razón, que la inserción del 146-A en el texto constitucional inauguró la previsión expresa del principio de neutralidad fiscal en su forma activa[213], y BRAZUNA señala que, según el art. 146-A, la ley servirá para prevenir desequilibrios en la competencia. Contrario sensu, no debe producirlos[214].

Hay que tener en cuenta que el principio de neutralidad no es el único del sistema tributario y que debe conciliarse con otros principios, como el de capacidad económica, al que hemos dedicado apartados anteriores de esta tesis. En los complejos sistemas fiscales actuales, neutralidad no significa necesariamente imposición proporcional de tipo único y tarifa plana. Su equilibrio con la capacidad económica autoriza impuestos de progresividad gradual moderada, siempre que sean

---

[209] VITALIS, Aline. *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance*: Desafios Atuais de Regulação Política Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 103.

[210] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 15ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2024, p. 103.

[211] CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 196.

[212] CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 113.

[213] VITALIS, Aline. *Ibidem*, p. 103.

[214] BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Art. 146-A da Constituição.* São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 60-61.

isonómicos. MOREIRA llama la atención sobre esta complejidad y la consiguiente dificultad del enfoque jurídico de la neutralidad[215].

En cualquier caso, la neutralidad es un valor jurídico que debe respetarse y fomentarse.

Por lo que se refiere a la tributación del patrimonio, el respeto de la neutralidad consiste en someter a todos los tipos de patrimonio a la misma carga fiscal, es decir, optar por la tributación del patrimonio global en detrimento de la tributación aislada de elementos patrimoniales singulares. Ello se debe a que el patrimonio global engloba todos los elementos patrimoniales singulares y, dada su universalidad, no distingue entre patrimonios por su composición, sino que respeta la libertad de sus titulares, considerando únicamente la revelación de riqueza que soportan, sin intervenir en sus elecciones.

En efecto, la imposición sobre el patrimonio global no orienta, condiciona, censura o incentiva tal o cual patrimonio, simplemente reconoce el patrimonio global del contribuyente como manifestación de su capacidad económica y lo grava en consecuencia.

Del mismo modo, conviene subrayar que la imposición sobre el patrimonio global, para ser neutra, debe recaer sobre la riqueza neta, ya que la composición del patrimonio de los contribuyentes implica activos y pasivos y esta distribución también entra en el ámbito de la libertad económica de los individuos.

Una tributación que sólo considere la existencia de activos, sin tener en cuenta los pasivos, no sólo implica una vulneración directa de la capacidad contributiva del contribuyente, sino que también atenta contra la neutralidad, ya que desincentiva la adquisición de patrimonio mediante financiación, al someter al contribuyente a una tributación basada en una base que no se corresponde con su riqueza real. Además, también desincentiva la celebración de contratos de préstamo, induciendo a la enajenación de activos para su autofinanciación, de forma que no tributen por la apariencia de una riqueza mayor de la que realmente tienen. En definitiva, gravar sólo

[215] MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 46.

el activo afecta a las elecciones de los agentes económicos, interviniendo así en el mercado financiero que, todo hay que decirlo, es el motor de la economía. La oferta de crédito es fundamental para impulsar la economía, y debe respetarse la libertad de los agentes económicos de utilizarlo o no, ya que la libre iniciativa empresarial está garantizada constitucionalmente, y el capital es uno de los medios de producción.

Por otro lado, someter a la carga fiscal sólo unos pocos elementos singulares acaba desincentivando la acumulación de este tipo de patrimonio, en favor de los demás que escapan a la tributación. La imposición selectiva fomenta así la acumulación de otros tipos de patrimonio, señalando preferencias e interviniendo en la libre asignación de recursos. En efecto, entre alternativas, una sujeta a tributación y otra no, o sujeta a diferentes cargas fiscales, existirá un elemento jurídico que afectará a la decisión de los agentes económicos. Optar por el bien gravado dependerá de la superación de la barrera fiscal, en función de la presencia de otras razones que la superen. Por otro lado, optar por un bien no gravado será un punto de partida artificial, creado por el legislador tributario que, conscientemente o no, produce este efecto, condicionando e interviniendo así en las elecciones económicas.

En cuanto a la neutralidad a nivel internacional, debe garantizarse incluso si un Estado miembro de residencia renuncia a su derecho a la imposición mundial de la renta y el patrimonio. De acuerdo con SCHÖN el “Estado miembro de residencia tiene derecho a renunciar a su derecho a la imposición extraterritorial de la renta y el patrimonio, pero esta renuncia no suspende su obligación de garantizar la neutralidad fiscal en la medida de lo posible. El Estado miembro debe demostrar que existe un vínculo justificativo entre la reducción de la jurisdicción fiscal y la ventaja fiscal denegada. Esto da lugar a deliberaciones más sofisticadas en el plano de la justicia”[216].

[216] SCHÖN, Wolfgang. *Op. cit.*, p. 284.

1.5.4 El principio de la igualdad que exige isonomía tributaria para los titulares de patrimonios equivalentes

La igualdad es un criterio de justicia que guía la producción y aplicación del Derecho. Por lo tanto, también es un principio general del Derecho. La igualdad en la ley, la igualdad ante la ley y la igualdad en la aplicación de la ley son perspectivas de realización de un mismo valor[217].

En el ámbito tributario, la Constitución brasileña prohíbe al Fisco "istituir un trato desigual entre los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibiendo cualquier distinción en razón de la ocupación profesional o función que ejerzan, independientemente de la denominación jurídica de los ingresos, títulos o derechos"[218]. Es lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo brasileño suele denominar "principio de isonomía tributaria"[219]. Esta disposición constitucional, que forma parte del elenco de limitaciones al poder tributario, se ve reforzada, en lo que respecta al impuesto sobre la renta, por el art. 153, § 2, I, según el cual este impuesto "será informado por los criterios de generalidad, universalidad y progresividad, conforme a lo dispuesto por la ley". El principio de isonomía tributaria es un principio constitucional[220]. Estos criterios determinan que todos los perceptores de rentas

[217] Como afirma VELLOSO, la igualdad "es un mandato imperativo, cuyas exigencias [...] deben imponerse coercitivamente en el mundo real, a fin de que se logre la igualdad en la ejecución de las leyes". Conforme a lo expresado por el autor, resulta imperativo resaltar la interpretación emitida por el Tribunal Constitucional alemán, la cual considera que "el principio de isonomía impone la tributación igual de los sujetos pasivos, tanto en el ámbito normativo como en el fáctic" y que "La isonomía de las cargas tributarias depende esencialmente del derecho vivo (*gelebten Recht*), de los efectos de la tributación real (*Besteuerungswirklichkeit*), y no solo de leyes en papel". Asimismo, se constata la observación de la igualdad en la imposición de hechos "vincula a todos los órganos estatales". Como se ha demostrado, la responsabilidad de garantizar la igualdad mediante la imposición de impuestos sin discriminación recae en el poder legislativo. La aplicación impersonal de estos impuestos es responsabilidad del poder ejecutivo, mientras que el poder judicial tiene la función de garantizar la igualdad de trato de los contribuyentes. (VELLOSO, Andrei Pitten. "Justiça tributária". En: *Fundamentos do Direito Tributário.* Coordinador Humberto Ávila. São Paulo: Pons Marcial, 2012, pp. 35-86, p. 53.)

[218] *CRFB*, art. 150, II.

[219] *STF, ADI 6074, 2020.*

[220] VELLOSO analiza los fines internos y externos de la fiscalidad, señalando que los criterios adecuados para guiar la realización del principio de isonomía fiscal podrían denominarse "criterios de justicia fiscal". El fin que debe guiar su determinación podría denominarse "fin de la justicia fiscal", "fin de la distribución equitativa de la carga fiscal" o simplemente "justicia fiscal". (VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 79.)

deben ser gravados, considerando todas las rentas percibidas con independencia de su naturaleza, denominación u origen, y de forma progresiva[221].

Señalaba FASOLIS, en materia de la imposición patrimonial, que los "principios de igualdad y de la generalidad de la imposición, además de exigir que no se dé lugar a dobles imposiciones injustas, implican también que ninguna riqueza nueva escape al tributo, y que gravando solamente la renta consumida y declarando exento el ahorro se verían violados tales principios"[222].

La tributación de la renta debe atender a los principios de generalidad, universalidad y progresividad, expresamente previstos en la Constitución brasileña. De esta forma, sería posible gravar a todos de acuerdo con su capacidad económica. Pero la legislación acaba creando una colcha de retales al establecer numerosos regímenes jurídicos según la naturaleza de la renta. De hecho, en lugar de totalizar los ingresos de los contribuyentes, establece que cada tipo de renta está sujeto a un sistema de tributación diferente. En Brasil, la distribución de beneficios y dividendos no está gravada, mientras que los ingresos procedentes de ganancias de capital están sujetos a una tributación separada, los ingresos financieros a una tributación específica exclusivamente en la fuente y otros ingresos, como los procedentes del trabajo asalariado y de los funcionarios públicos, así como los de los autónomos cuando actúan como personas físicas, están sujetos a una tabla progresiva gradual que empieza con una banda exenta y pasa a bandas inferiores del 7,5, 15 y 27,5 por 100.

Incluso en la perspectiva de un impuesto global sobre el patrimonio, es posible que el mercado político, presionado por determinados grupos económicos o ideológicos[223] acabe generando un impuesto multifacético. En este caso, el patrimonio

---

[221] Canotilho se refiere a la igualdad ante las cargas públicas (*Lastengleichheit*) como una manifestación del principio de igualdad, en el sentido de que las cargas públicas, como los impuestos, deben distribuirse equitativamente entre los ciudadanos, y debe haber compensación si hay un sacrificio especial de un individuo o grupo de individuos justificado por razones de interés público. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição.* 7, ed. Coimbra: 2003, p. 426-432).

[222] FASOLIS, Giovanni. *Le doppie imposizioni.* Castello: Casa Editrice S. Lapi, 1914, p. 511.

[223] "Lobby (del inglés *lobby*, 'corredor' o 'antesala'). Término que designa: (1) un grupo de personas u organización dedicada profesionalmente a influir, abierta o encubiertamente, en decisiones del poder público, especialmente en el ámbito legislativo, en favor de intereses privados determinados; (2) la actividad ejercida por dichos grupos para tal fin. Véase FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Dicionário*, p. 1043. De acuerdo con el *Michaelis Diccionario Brasileño de la Lengua Portuguesa*

del contribuyente podría seccionarse en categorías sujetas a tipos diferentes, con justificaciones basadas en criterios de fiscalidad ordinaria (capacidad económica) o incluso extrafiscal (incentivos o desincentivos).

El patrimonio suele clasificarse entre el destinado al disfrute directo de su titular y el destinado a generar riqueza.

Desde el punto de vista del disfrute por parte de la persona física del titular, podemos ver activos patrimoniales destinados a su estilo o nivel de vida, como viviendas, automóviles y recursos financieros utilizados en el día a día para mantener un determinado nivel de consumo.

En cuanto a los patrimonios generadores de riqueza, tenemos, sobre todo, las inversiones financieras y las participaciones accionariales, es decir, la renta disponible que, habiendo sido acumulada, no se destina al consumo del titular, sino a actividades económicas, ya sea la puesta a disposición de crédito o la actividad empresarial, fuerte en el libre ejercicio de la actividad económica para el desarrollo y puesta en el mercado de bienes, mercancías, servicios y cualquier otra utilidad.

A veces el discurso político distorsiona la función social de la actividad financiera, considerándola mera especulación. Basta recordar que, en nuestra tradición cristiana, prestar dinero a cambio de intereses era considerado usura y censurado. Pero, en realidad, el acceso al crédito es fundamental para la economía, como factor de producción y consumo. No hay más que ver que gran parte de la población utiliza tarjetas de crédito y que poner crédito a disposición de las empresas es esencial para impulsar la actividad económica. Cuando los tipos de interés son elevados, la actividad económica se reduce.

Esta distinción es muy importante, ya que a menudo orienta la fiscalidad con

---

(versión en línea), el lobby es la actividad de presión de un grupo organizado para influir en el voto de parlamentarios conforme a intereses específicos (lobismo) y también se refiere al grupo político que realiza dicha actividad (consultado el 20 de enero de 2025, disponible en: https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/lobby/). En Estados Unidos, el lobby es una práctica legal y regulada desde la aprobación de la *Federal Regulation of Lobbying Act* en 1946. Esta fue sustituida en 1995 por la *Lobbying Disclosure Act*, que definió al lobista como cualquier persona empleada o contratada para realizar actividades de lobby a cambio de pagos, estableciendo la obligación de registro y divulgación de gastos en todos los niveles gubernamentales. La *Honest Leadership and Open Government Act* de 2007, aún vigente, amplió obligaciones y estableció nuevas prohibiciones para los lobistas.

argumentos cuando menos cuestionables.

Es un lugar común afirmar que el patrimonio utilizado para generar riqueza no debe gravarse en sí mismo, dado su importante papel en el desarrollo económico. Las constituciones occidentales suelen garantizar el libre ejercicio de la actividad económica y el libre mercado como instrumento de prosperidad, y es cierto que sólo una sociedad rica es capaz de sostener políticas de bienestar social eficaces y generosas. Cuanto más acomodadas sean las personas capaces de satisfacer sus propias necesidades y dispongan de una importante capacidad económica, menor será la población necesitada de asistencia, mayor el volumen de recursos disponibles y menores los necesarios para satisfacerlas.

Es cierto que la acumulación de patrimonio destinada a generar nueva riqueza es precisamente la que revela una mayor capacidad económica, pues es la que va más allá de lo necesario para satisfacer las necesidades personales de su titular. Conviene señalar aquí que estas consideraciones económicas son imprecisas y no corresponden a todos los casos, ya que no es infrecuente que la acumulación de activos sea posible precisamente gracias a los sacrificios personales de sus propietarios que, para hacer posible y asegurar su prosperidad, pueden asumir niveles de vida bastante modestos.

Por otro lado, el patrimonio inmovilizado en viviendas, vehículos y recursos financieros ordinarios se destina a satisfacer las necesidades personales de vida de sus propietarios, y conviene recordar que la Constitución brasileña expresa el derecho fundamental a la vivienda y enumera como necesidades básicas las relativas a “vivienda, alimentación, educación, salud, recreación, vestimenta, higiene, transporte y seguridad social”[224]. Aquí caben las mismas advertencias, pues existe un enorme ámbito de subjetividad respecto a las supuestas necesidades de cada individuo, que no corresponde al Estado regular ni intervenir, por ser inherente a la libertad individual, pero que sí puede ser considerado a efectos de distinguir la capacidad económica y contributiva de cada individuo.

Entender que sería justificable gravar un bien que sirve para alojar y transportar a su propietario y que no lo sería gravar un bien que sirve para realizar una

[224] *CRFB*, art. 7º, IV.

actividad económica no encuentra apoyo legal. Esta distinción, sin embargo, está presente en la legislación tributaria, y lo cierto es que en los países en los que sólo se gravan determinados bienes individuales, es precisamente la propiedad de bienes inmuebles y de automóviles, de cualquier valor, la que se grava, y a tipos a veces muy significativos, que alcanzan en torno al 1 por 100 cuando se gravan los bienes inmuebles (incluso la vivienda personal del propietario y aunque esté financiada) y al 3 por 100 cuando se gravan los automóviles (aunque sean populares y aunque estén financiados).

1.5.5 El principio de simplicidad tributaria, valoraciones y administración tributaria

La Constitución brasileña destaca expresamente la simplicidad como principio del Sistema Tributario Nacional. El art. 145, §3 es claro: “El Sistema Tributario Nacional debe observar los principios de simplicidad, transparencia, justicia tributaria, cooperación y defensa del medio ambiente”. En el Derecho español también se defiende desde hace tiempo la necesidad de estructurar la fiscalidad teniendo en cuenta esta premisa.

Simplicidad significa claridad, facilidad de funcionamiento y bajos costes de cumplimiento. De acuerdo con PAULSEN, para promover la simplicidad, es necesario que la legislación tributaria se concentre en un número limitado de normas, asegurando su estabilidad y evitando modificaciones frecuentes. Además, se deben establecer mecanismos de consulta que sean fácilmente accesibles y efectivos. Todo esto tiene como objetivo que los contribuyentes puedan identificar y cumplir con sus obligaciones fiscales de manera sencilla, rápida y sin la necesidad de conocimientos técnicos complejos. La simplicidad tiene que disminuir los costos secundarios asociados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, los gastos administrativos que los contribuyentes deben afrontar, según el autor.

LAGO MONTERO afirma que intentar simplificar la tributación puede parecer un empeño suicida[225]. GARCÍA DE ENTERRÍA expone el problema de la

[225] LAGO MONTERO, José María. *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta.* Madrid: Editorial Reus, 2021, p. 21.

multiplicación de leyes que afecta sustancialmente a la vida humana, a la seguridad jurídica, y califica de “sarcasmo” la exigencia de conocimiento de la totalidad de las leyes, con base en el principio establecido en el art. 6.1 del Código Civil[226]. El autor también describe la segunda gran crisis de la Ley como la más grave, generada por la “desvalorización que ha seguido a una inflación desmedida de las Leyes como consecuencia de su multiplicación incontenible, que, además, ha sido acompañada de un desarrollo desbocado de normas reglamentarias, que complementan o ejecutan las Leyes”[227].

Pero es cierto que proliferan leyes mal redactadas y oscuras. Hay que coordinar fuentes de distinto origen y nivel que utilizan referencias recíprocas, el solapamiento de competencias centrales, autonómicas y locales, varias Administraciones Tributarias y elevados costes de gestión y cumplimiento.

LAGO MONTERO, en relación con el IRPF en España, afirma que son insoportables “los numerosos agravios comparativos que provoca una legislación tan asistemática y desigual en el tratamiento de riquezas semejantes” y que son “excesivos los costes de gestión de un sistema tributario tan progresivamente abigarrado, lleno de recovecos, regímenes especiales, excepciones y exenciones, totales o parciales, que lo convierten en un sistema complicado de aplicar, amén de progresivo no para todos, sino solo para aquéllos que no saben navegar em sus aguas

---

[226] “Desde que Ortega expresó los juicios transcritos el problema se ha agudizado aun, en forma casi teratológica. En España, la impresionante salida diaria del Boletín Oficial del Estado, se ha visto multiplicada por diecinueve, exactamente, los «Diarios Oficiales» de las diecisiete Comunidades Autónomas, más los dos de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, más aún el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», todos ellos con su carga cotidiana de nuevas normas que nos afectan directamente. Aun Diputaciones y Ayuntamientos dictan también regularmente Ordenanzas y Reglamentos. El principio que hoy formula el artículo 6.1 del Código Civil, «la ignorancia de las Leyes no excusa de su cumplimiento», se nos presenta casi como un sarcasmo, pues no hay persona alguna, incluyendo a los juristas más cualificados, que pueda pretender hoy conocer una minúscula fracción apenas de esa marea inundatoria e incesante de Leyes y Reglamentos entre cuyas complejas mallas hemos, no obstante, de vivir.” (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas.* Madrid: Cuadernos Civitas, 1999, p. 49).

[227] “La segunda gran crisis de la Ley, y seguramente la más grave, es la producida por la desvalorización que ha seguido a una inflación desmedida de las Leyes como consecuencia de su multiplicación incontenible, que, además, ha sido acompañada de un desarrollo desbocado de normas reglamentarias, que complementan o ejecutan las Leyes. La vieja idea de una sociedad libre moviéndose en el cuadro de unos cuantos Códigos y Leyes, claros, concisos y tendencialmente estables, que dejaban a la libertad ciudadana todo el amplio espacio de la vida social así encuadrada con precisión y rigor, esa idea ha dejado paso a la situación actual en que la sociedad se nos aparece inundada por una marea incontenible de Leyes y de Reglamentos, no sólo no estables, sino en estado de perpetua ebullición y de cambio frenético.”(GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Ibidem,* p. 47 *et seq.*).

procelosas y quedan atrapados, cual náufragos a la deriva, en medio de la progresiva tempestad"[228].

Todo ello exige un esfuerzo continuo para llevar el sistema fiscal a un mejor nivel de operatividad, no necesariamente para alcanzar una sensatez ideal como valor absoluto, pero sí para que sea menos complejo y avanzar hacia una mayor simplicidad. Este objetivo debe abordarse de manera gradual, punto por punto, impuesto por impuesto.

Cuando se trata de la imposición del patrimonio, el primer aspecto a considerar es el número de impuestos. Si la tributación del patrimonio se adapta mejor a la capacidad económica teniendo en cuenta el patrimonio global, entonces debe hacerse mediante un impuesto único que lo tenga en cuenta en su totalidad. La combinación de impuestos sobre los bienes individuales y sobre el patrimonio neto global hace que el sistema sea más complejo, requiriendo la coordinación entre estos gravámenes[229].

El escenario se agrava cuando los impuestos son recaudados por diferentes entidades, sometiendo al contribuyente a más de una legislación y más de una administración tributaria, a pesar de que, como ya hemos señalado, esto es inherente a la tributación en bases universales y encuentra mecanismos internacionales para su ecualización[230].

---

[228]LAGO MONTERO, José María. *La Simplificación… Op. cit.* p. 22.

[229] "El alto nivel tecnológico adquirido por la Administración Tributaria y su reconocimiento en foros y documentos internacionales contrasta con los escasos conocimientos digitales de un amplio sector de la población. Existe un gran número de sujetos que no se puede conectar a internet y/o que no maneja con soltura las herramientas digitales no pudiendo rentabilizar, por tanto, las ventajas que proporcionan las TIC en las distintas y muy variadas aplicaciones telemáticas. Se han establecido algunas medidas para atemperar los efectos de la brecha digital, cuya completa ejecución, sin embargo, requerirá aún del transcurso de unos cuantos años. Se requiere un proceso de adaptación a las TIC más lento que el que se está implementando, difícil de asimilar para un amplio grupo de sujetos sometidos, muy a su pesar, a la dictadura digital de la Administración Tributaria." (Gil Rodríguez, Isabel. "La brecha digital, un reto pendiente para la Administración Tributaria". En: *Nueva fiscalidad*, n.º 2, 2023, pp. 105-147, p. 105).

[230] "La realización de trámites fiscales y el cumplimiento de las distintas y muy variadas obligaciones tributarias requieren cada vez más exigencias a los posibles sujetos pasivos de la potestad de imposición. Actualmente, no solo deben conocer el ordenamiento tributario y saber interpretarlo, –tarea esta nada sencilla en un sistema tributario cambiante, cuya complejidad aumenta día a día–, sino que también deben contar con la habilidad electrónica suficiente para interactuar con la Administración Tributaria y estar al día de sus constantes avances tecnológicos. Este conjunto de exigencias genera incertidumbre en los contribuyentes, pone en peligro la seguridad jurídica y hace mella en su conciencia fiscal, obligando a la Administración Tributaria a intensificar los servicios de información y asistencia a

El tercer aspecto se refiere a la valoración de activos y pasivos, cuyas deficiencias han llevado incluso a declarar inconstitucional el impuesto alemán sobre el patrimonio por vulnerar la igualdad. La valoración, aunque tenga que abarcar la universalidad de los activos, debe seguir criterios de simplicidad, que en este caso adopta la forma de practicabilidad. En este sentido, la utilización de información ya disponible o de bases presuntas pueden ser instrumentos relevantes.

En cuanto a las participaciones accionariales, es cierto que las empresas están obligadas a elaborar balances todos los años, evaluando su patrimonio, por lo que es posible utilizar estos datos como base para la tributación patrimonial. Además, también se puede utilizar como referencia la cotización bursátil de las acciones de las empresas que cotizan en bolsa. Hay que utilizar métodos sencillos. En cuanto a las inversiones financieras, suelen tener como referencia el valor actual neto.

FERREIRO LAPATZA destaca que “todas las Haciendas públicas que nuestro ordenamiento reconoce, estatal, autonómica, local e institucional, inciden sobre las mismas fuentes de riqueza. Sobre la única riqueza existente en el país. E inciden, sobre todo, en cuanto recaban para sí una parte de sus bienes, sobre un único ciudadano-contribuyente”. Además “Un ciudadano que crea el orden jurídico y del que emanan y al que sirven todos los poderes públicos. Una persona que es objeto de protección fundamental por la Constitución y que tiene derecho, según ella, a una seguridad jurídica que, en el orden tributario, se traduce en un sistema de tributos claro, sencillo y estable que él pueda comprender y, en la medida en que lo comprende, pueda cumplir, discutir y modificar”. Basta con mirar que “esta consideración tan obvia no se tiene en cuenta de forma debida cuando se atribuye a las necesidades del ente público, siempre y en todo caso, sin una crítica rigurosa de las mismas, un carácter superior e independiente de las necesidades de los individuos que con sus tributos lo sostienen y cuando se programan, en consecuencia, complicados mecanismos de financiación que parecen caer en el espejismo, de que

---

los obligados tributarios, al objeto de que estos puedan conocer sus derechos y cumplir con sus obligaciones de forma voluntaria. Los servicios de información y asistencia tributaria constituyen, por tanto, una pieza clave en el actual sistema de aplicación de los tributos, que tiene que estar al alcance de cualquier ciudadano, sea experto o inexperto tributario, cuente o no con la suficiente maña digital.” (GIL RODRÍGUEZ, Isabel. “Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. En: *Crónica tributaria,* n.º 190, 2024, pp. 37–77. Disponible en: https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/2365/2850. Consultado el: 6 de febrero de 2025).

la multiplicación de los recursos, a veces puramente nominal, multiplica las fuentes de riqueza de las que proceden"[231].

Además, hay que tener en cuenta que la simplificación también debe redundar en beneficio del contribuyente y no sólo de la Administración, ya que ésta a menudo busca simplificar las tareas de gestión principalmente en su propio beneficio, cambiando el paradigma de la relación entre el ciudadano y la Administración[232].

La gestión tributaria por medios digitales tampoco debe conducir a la desigualdad y la discriminación, y debe ser accesible a todos o, al menos, ofrecer mecanismos para neutralizar las posibles incoherencias. GIL RODRÍGUEZ subraya que hay un grupo de sujetos a los que "la digitalización de la Administración Tributaria no simplifica ni facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias sino todo lo contrario pues, la interacción electrónica con la Administración Tributaria les obliga a navegar por la red aun cuando, en ocasiones, no puedan acceder a ella; a contar con sistemas de identificación digital, que desconocen; a rellenar formularios electrónicos, cuya terminología no comprenden; y/o a manejar navegadores, no siempre compatibles con sus sistemas operativos"[233].

La administración de la tributación patrimonial será más o menos costosa y compleja en función del modelo utilizado, lo que implica una variación correspondiente en los costes administrativos.

---

[231] FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales.* Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1988, p. 18 *et seq.*

[232] *Informe del Defensor del Pueblo 2021*, págs. 362-363. Disponible en: *https://www.defensordelpueblo.es/ informe-anual/informe-anual-2021/*. Consultado el: 11 de febrero de 2025.

[233] "La obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración no puede alcanzar, en ningún caso, a las personas físicas afectadas por la brecha digital, pues no se cumplirían los requisitos previstos en el art. 14.3 LPACAP. Entendemos, por ello, que el establecimiento para todas las personas físicas, sin excepción, de la obligación de presentar la autoliquidación del IRPF de forma electrónica, por internet, vulnera principio constitucional de igualdad y no discriminación, art. 14 CE y arts. 20-26 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como el art. 14.3 LPACAP." GIL RODRÍGUEZ aun señala que "la AEAT por fin parece haber tomado conciencia del problema que plantea la digitalización de la Administración Tributaria para las personas mayores y de forma plausible, a nuestro juicio, ha suscrito recientemente, el 19 de diciembre de 2022, un *Protocolo de colaboración en materia de información y asistencia con la Plataforma de Mayores y Pensionistas* 82, alcanzando algunos acuerdos importantes en materia de asistencia para su inclusión tecnológica, como se deduce de su contenido." (GIL RODRÍGUEZ, Isabel. "La brecha…" *Op. cit.*, p. 138 *et seq*.).

1.6 Resumen conclusivo del primer capítulo

El patrimonio constituye una base económica que refleja la capacidad económica del sujeto para hacer frente a obligaciones tributarias y está sujeto a imposición, al igual que la renta o el consumo.

El concepto de patrimonio se define como el conjunto de posiciones jurídicas subjetivas relativas a la titularidad de derechos, reales o personales, de contenido económico. Se trata de una universalidad jurídica que engloba, por supuesto, los distintos elementos que lo componen. En este sentido, el patrimonio, entendido como una universalidad de posiciones jurídicas de contenido económico, conlleva tanto derechos como obligaciones.

Así, en cuanto al concepto de patrimonio, conviene diferenciar entre su sentido común -en las lenguas española y portuguesa-, y su sentido jurídico. Mientras que en el uso cotidiano el patrimonio suele asociarse a la propiedad o a los bienes de una persona, en el ámbito jurídico se entiende como universalidad de posiciones jurídicas de contenido económico, que abarca tanto derechos como obligaciones. Asimismo, es importante distinguir entre diferentes categorías patrimoniales, como el patrimonio global o total, los patrimonios separados o de destino específico, así como entre patrimonio bruto y patrimonio neto.

En lo que respecta al objeto de la imposición patrimonial, resulta esencial abordarlo desde la perspectiva del Derecho Tributario. El patrimonio no debe confundirse con la renta ni con el consumo, ni tampoco con las transferencias patrimoniales, sean estas onerosas o gratuitas (las sucesiones y donaciones). El patrimonio es una base imponible autónoma. Además, cabe considerar que la imposición patrimonial puede recaer a veces sobre elementos patrimoniales singulares y, en otros casos, sobre el patrimonio global. Asimismo, puede estructurarse en torno a un único impuesto o mediante una pluralidad de impuestos patrimoniales, lo que exige tener en cuenta la complementariedad interna dentro del subsistema de tributación patrimonial. Es importante subrayar que el patrimonio constituye un hecho imponible de carácter continuado y recurrente. La imposición

sobre el patrimonio global suele tener un enfoque universal y se encuentra acompañada, en muchos casos, por instrumentos internacionales dirigidos a combatir la evasión fiscal, así como por convenios para evitar la doble imposición, con el fin de minimizar los efectos extrafiscales no deseados.

En relación con la función de la imposición patrimonial, esta puede encuadrarse tanto en el ámbito de la fiscalidad, como en el de la extrafiscalidad. En el primer caso, se incluyen aquellas formas de tributación destinadas a la financiación general del Estado y dentro de esta perspectiva, cabe destacar el carácter autónomo o complementario de la tributación patrimonial en relación con la tributación de la renta, así como su eventual orientación hacia fines específicos, como la erradicación de la pobreza o la financiación de la gobernanza global. Otra perspectiva relevante es la de su carácter temporal o permanente.

En materia de principios aplicables a la imposición patrimonial, se hace referencia a las razones jurídicas que le sirven de sustento y que deben interpretarse en consonancia con los principios generales de Derecho tributario. El principio de capacidad económica exige considerar tanto los activos como pasivos, preservar los elementos patrimoniales indispensables para atender los derechos fundamentales, actuar con moderación para evitar el efecto confiscatorio y la violación de las libertades económicas (como el derecho de propiedad y la libre iniciativa), establecer el nivel a partir del cual la imposición sobre el patrimonio es confiscatoria, y garantizar la prohibición de la regresividad. Por su parte, el principio de neutralidad actúa como directriz de no discriminación patrimonial y tiene por finalidad la preservación de la libertad. El principio de igualdad exige el deber de respetar la isonomía tributaria, de modo que se asegure un tratamiento equivalente para los titulares de patrimonios equivalentes. Finalmente, el principio de simplicidad tributaria tiene en cuenta el número de impuestos, la existencia de diferentes entidades competentes y la fragmentación normativa y administrativa que puede surgir de ello. También incluye la valoración de activos y pasivos, cuyas deficiencias técnicas llevaron, por ejemplo, a que el Tribunal Constitucional Federal alemán declarara inconstitucional el impuesto alemán sobre el patrimonio, por vulnerar el principio de igualdad.

CAPÍTULO 2

MODELOS DE IMPOSICIÓN PATRIMONIAL

2.1 Consideraciones preliminares al segundo capítulo

Una vez establecidos los fundamentos de la tributación patrimonial en el primer capítulo, llega el momento de explicar los dos modelos principales de tributación patrimonial que existen en los distintos países.

El primero de estos modelos es el que se conoce como tributación patrimonial de elementos singulares, que representa el origen histórico de la imposición sobre el patrimonio. Este enfoque se basa en la consideración aislada de determinados elementos patrimoniales, como los bienes inmuebles y los automóviles, sin establecer una relación directa con el patrimonio global del contribuyente. Se trata de un modelo ampliamente extendido, que está presente en la mayoría de los países.

El segundo modelo es la tributación del patrimonio global, es decir, el que concibe al patrimonio como una universalidad, entendida como la expresión de la totalidad de los elementos patrimoniales que lo componen. Este modelo también es conocido como tributación del patrimonio neto, al considerar tanto activos como pasivos. Su aplicación es menos frecuente debido a su amplitud y complejidad, ya que puede abarcar activos financieros, participaciones societarias y todos y cada uno de los tipos de elementos patrimoniales, tanto activos como pasivos.

Tras la presentación del modelo de tributación sobre el patrimonio global, corresponde repasar la historia de su imposición, con el fin de identificar los modelos que han estado o siguen estando en vigor. Comenzamos, pues, el trabajo de comparación jurídica.

El estudio de la imposición patrimonial en los distintos ordenamientos jurídicos permite identificar tanto sus virtudes como sus deficiencias, lo cual enriquece la comprensión teórica y práctica del sistema y facilita una mejor aplicación en nuestro propio ordenamiento. Su utilidad es tan significativa que resulta imprescindible en los

estudios más rigurosos, así como en los tratados que abordan en profundidad el objeto de la imposición patrimonial[234].

Nos centraremos en las experiencias de Alemania y Francia, países que introdujeron un impuesto global sobre el patrimonio, pero que posteriormente decidieron suprimirlo. Explicaremos las críticas del Tribunal Constitucional Federal alemán a la *Vermögenssteuergesetz* (Ley del Impuesto sobre el Patrimonio), cuya

[234] Con primacía, MENDONÇA explica la razón de mirar a otros ordenamientos jurídicos, antes de profundizar en el tema principal de su obra (en traducción libre al español): "El derecho comparado no es una simple cita o transcripción de textos de códigos, sin crítica, sin orientación científica, simplemente ad pompam; no consiste en el trabajo material de verificar la concordancia de las disposiciones de leyes extranjeras. Su misión es mayor; investiga concienzudamente cómo nacen y se desarrollan las instituciones jurídicas de los distintos pueblos, cómo se adaptan a las necesidades sociales y económicas de la vida contemporánea y, sobre todo, cómo progresan en la práctica. El medio, el arma que emplea para conquistar sus principios y ganar sus ideales, es la comparación, como indica su calificación. El derecho comparado tiene su propio objeto, obedece a un método particular y tiene sus propias reglas especiales. Tiende a aproximar las leyes de las naciones, si no con el ideal todavía un tanto platónico de la uniformidad, al menos para constatar lo común de ideas y sentimientos entre pueblos de igual cultura, y perfeccionar así el derecho nacional, sin romper con su tradición y sin sacrificar la impronta de su historia. Frente al carácter fundamentalmente humano y universal del Derecho moderno, que pretende unificar y no dividir a las naciones, reflexiona BLUNTSCHLI, el color nacional de la legislación palidece y los conceptos jurídicos internacionales y humanos comienzan a reclamar eficacia. Sólo el derecho comparado determina estos conceptos, subraya el carácter del derecho moderno, le ayuda a alcanzar sus objetivos y orienta las reformas jurídicas. Aprecia tanto a NOUGUIER que se le puede elevar a la altura de un estudio de economía social y política. No en vano AMARI lo calificó admirablemente como el jurisconsulto de la civilización universal". Sobre los orígenes del derecho comparado: "El estudio del derecho comparado cobró impulso y desarrollo con la fundación en París en 1869 de la *Société de législation comparée*, con la constitución en 1876 del *Comité de législation étrangère*, creado en el Ministerio de Justicia, más tarde la *Office de législation étrangère et de droit international*, la organización de la *Society for Comparative Legislation* en Londres en 1885 y la creación de la *Vereinigung für vergleichende Rechtswissenschaft und Volkswirthschaftlehre* en Berlín. El congreso internacional de derecho comparado, organizado por la Société de législation comparée y celebrado en París en 1900, estableció definitivamente la influencia y el valor del derecho comparado en el estudio de las ciencias sociales y jurídicas. Según el informe de R. SALEILLES, presentado a la respectiva comisión organizadora, el objetivo de este congreso era: 1º, desde el punto de vista de la concepción del derecho comparado, definir los métodos por los que desempeña las tres funciones que son su objeto: demostración, comparación y adaptación; 2º, desde el punto de vista doctrinal, precisar el papel del derecho comparado como método de enseñanza; 3º, desde el punto de vista práctico, buscar y proporcionar los medios de información y conocimiento del derecho extranjero. El resultado de este congreso no pudo ser más brillante, ya que el derecho comparado surgió con la categoría de una verdadera ciencia organizada, mientras que poco antes se consideraba un mero subsidio o fuente de información. Desde entonces, el derecho comparado ha ampliado considerablemente sus actividades. La Academia Internacional de Derecho Comparado (Haya), en su sesión de agosto de 1929, decidió promover un nuevo congreso internacional de derecho comparado en 1931, que, dadas las perspectivas abiertas a la acción del derecho comparado, singularmente ampliadas "*ne saurait être ni une répétition ni le prolongement du congrès de Paris de 1900*". El estudio del derecho comparado se inició en Brasil a partir del Decreto nº 1.232-H, de 2 de enero de 1891, que instituyó una cátedra de derecho comparado en las facultades de derecho. El eminente profesor CLOVIS BEVILAQUA, que inauguró esta materia en la Facultad de Derecho de Recife, supo estar a la altura de sus grandes méritos científicos y de su poderoso talento. Las seis primeras lecciones de legislación comparada de derecho privado son hermosas y llenas de sabiduría." (MENDONÇA, José Xavier Carvalho. *Tratado de Direito Comercial.* Tomo I. Libro I. 3ª edición actualizada por Achiles Bevilaqua y Roberto Carvalho de Mendonça. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1938).

falta de reforma por el Parlamento condujo finalmente a su abandono. En cuanto a Francia, analizaremos el *Impôt sur les Grandes Fortunes* y el *Impôt de Solidarité sur la Fortune* y las razones por las que fueron suprimidos, así como el *Impôt sur la Fortune Immobilière*, que sigue en vigor.

Los impuestos sobre el patrimonio global actualmente vigentes en Suiza y Noruega resultan de gran interés y actualidad. Explicaremos el impuesto sobre el patrimonio suizo, conocido como *Impôt sur la Fortune, Vermögenssteuer* o *Imposte sulla Sostanza*, destacando sus principales características a través del análisis comparado de los cantones de Zúrich, Appenzell Ausserrhoden y Lucerna. También estudiaremos el *Formuesskatt* noruego, que ha sido objeto de una acalorada polémica en los últimos años debido al aumento de su carga impositiva y a las consecuencias económicas asociadas, como la fuga de capitales. También analizaremos los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares vigentes en ambos países, como parte del modelo de imposición patrimonial mixta que caracteriza sus respectivos sistemas fiscales.

Por último, examinaremos los modelos adoptados en Brasil y España. Como se verá, en Brasil, al no haberse ejercido la facultad de gravar las grandes fortunas, la tributación patrimonial se limita a bases específicas, que no interactúan entre sí. En España, en cambio, sí se aplica un impuesto sobre el patrimonio global, además de impuestos sobre bienes inmuebles y sobre los vehículos. El sistema español presenta cierto grado de complejidad, derivado de la coexistencia de dos impuestos sobre el patrimonio global: uno de ellos cedido a las comunidades autónomas y otro recaudado directamente por la Administración General del Estado.

Todo este planteamiento servirá de base para realizar un balance de las características y potencialidades de los distintos modelos de imposición patrimonial, a partir de experiencias diferentes en países europeos relevantes, así como de un conocimiento preliminar de la realidad de la tributación patrimonial en Brasil y España. Este enfoque comparativo nos proporcionará un marco de referencia útil para abordar, con mayor profundidad y perspectiva crítica, el análisis de la tributación patrimonial en España y Brasil, que constituirá el tema principal de los siguientes capítulos.

2.2 Unidad o pluralidad de impuestos sobre el patrimonio: los tres modelos de imposición patrimonial

El patrimonio es una universalidad y, como tal, una base imponible que engloba todo el conjunto de posiciones jurídicas subjetivas con contenido económico de cada persona física. Siendo así, cabría pensar en gravarla mediante un impuesto único, ya que el impuesto sobre el patrimonio global está concebido para ello.

Sin embargo, en primer lugar, y mucho antes de la tributación patrimonial global, razones históricas llevaron a gravar de forma aislada determinados elementos patrimoniales singulares, es decir, la propiedad de tal o cual bien, señalados selectivamente por el legislador. En economías menos evolucionadas y complejas, lo que demostraba la capacidad económica de las personas en términos de propiedad era la posesión de tierras, esclavos[235], ganado y bienes urbanos. Los automóviles, hay que tenerlo en cuenta, son bienes mucho más recientes, sus orígenes se remontan al siglo XIX, pero no fue hasta el siglo XX cuando empezaron a producirse a una escala industrial significativa.

A lo largo del siglo XIX, la fiscalidad de los elementos patrimoniales singulares se basaba en los bienes inmuebles y los automóviles, que hoy son las bases por excelencia de estos impuestos sobre los elementos singulares. En la mayoría de los países, éstos son los únicos impuestos sobre el patrimonio que se recaudan, dada la residencia de la tributación patrimonial global por razones económicas e ideológicas. En Francia, en 2018, se llevó a cabo una modificación en la estructura impositiva, mediante la cual el impuesto sobre el patrimonio global fue reemplazado por un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario.

Además, dado que la fiscalidad de los bienes inmuebles, sobre todo urbanos, y de los automóviles se ha convertido en una fuerte fuente de ingresos, suele mantenerse incluso después de que se haya establecido un impuesto sobre el

[235] En Brasil, los propietarios de esclavos estaban obligados a censarlos y matricularlos y a pagar anualmente el “impuesto de esclavos”. Véase el Decreto 4.129, del 28 de marzo de 1868, especialmente los artículos 13 a 15. Disponible en: https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4129-28-marco-1868-553345-publicacaooriginal-71178-pe.html. Consultado el: 29 de enero de 2025.

patrimonio global. Como resultado, hay países en los que existe tanto una pluralidad de impuestos que gravan los elementos patrimoniales singulares, como países en los que existe una imposición sobre el patrimonio global y también sobre los elementos patrimoniales singulares al mismo tiempo, es decir, una mezcla de modelos de tributación que explicaremos con más detalle en los siguientes apartados: el *modelo de tributación sobre elementos patrimoniales singulares,* el *modelo de tributación sobre el patrimonio global* y el *modelo de tributación mezclada tanto de elementos singulares como del patrimonio universal.*

2.2.1 El modelo de tributación sobre elementos patrimoniales singulares

Entre las relaciones jurídicas que afectan a una persona, algunas se refieren a la propiedad de bienes y otras a la titularidad de derechos personales, que se establecen a lo largo de la vida de una persona. Los contratos suelen tener un objeto determinado. Así es como pueden identificarse los elementos singulares que conforman el patrimonio de una persona. En este sentido, por ejemplo, están las propiedades de un inmueble o un coche, el saldo de su cuenta corriente, cada una de sus inversiones, participaciones accionariales y otros.

Hubo un tiempo en que la propiedad de bienes materiales, como los inmuebles, era la representación más fiable de la riqueza de alguien, ya fuera porque eran los activos con más valor o porque eran los que se podían medir. Hoy en día, la inversión en instalaciones, maquinaria y tecnología genética supera a menudo el precio de la tierra como coste para la agroindustria. Los propios coches denotaban, durante un tiempo, la alta capacidad económica de sus propietarios. Recordemos que la industria del automóvil se inició en 1903, gracias al espíritu emprendedor de Henry Ford, hace poco más de 120 años[236]. Durante mucho tiempo, el acceso a este tipo de bienes estuvo bastante restringido y, hoy en día, las marcas de lujo siguen siendo un símbolo de riqueza.

---

[236] FORD MEDIA CENTER. *La historia detrás de Henry Ford, el "padre" de la industria automotriz.* Ciudad de México, 2022. Disponíble en: https://media.ford.com/content/fordmedia/fna/mx/es/news/2022/06/17/la-historia-detras-de-henry-ford--el-padre-de-la-industria-autom.html. Consultado el: 13 de diciembre de 2024.

Por supuesto, la matriz económica ha cambiado mucho en las últimas décadas. Hubo un tiempo en que ser propietario de un inmueble tenía un gran significado económico y la adquisición de un automóvil solo estaba al alcance de unos pocos, por lo que revelaba una capacidad económica diferenciada. Pero, con la popularización de estos bienes, cada vez menos personas son capaces de distinguir qué elementos de la propiedad son los más significativos.

En la actualidad, la propiedad de bienes inmuebles es solo uno de los elementos de la riqueza y ya no es tan relevante para los contribuyentes con un patrimonio más elevado, porque para las personas con mayor capacidad económica, la propiedad de activos financieros y participaciones accionariales suele ser mucho mayor que la propiedad de bienes inmuebles tradicionales.

En cualquier caso, la perspectiva histórica de la percepción de la riqueza a través de elementos singulares explica que algunos de ellos hayan pasado a tributar. Los bienes inmuebles y la propiedad de automóviles están sujetos a impuestos específicos en muchos países, si no en todos. Conforme a PERIS GARCÍA, “en todos los sistemas tributarios podemos encontrar figuras tributarias que gravan los bienes inmuebles urbanos ya como fuentes de rendimientos, ya como elementos patrimoniales” y esta tributación “se basa fundamentalmente en las características físicas, tangibilidad y difícil ocultación de los bienes inmuebles constituyendo una manifestación concreta de capacidad económica que supone la titularidad de los mismos”[237].

Sin embargo, otros elementos del patrimonio más recientes nunca han sido objeto de una fiscalidad específica y solo entran en juego cuando se considera el patrimonio global. Italia grava “con tipos impositivos que van de 0,2% al 0,4% (dependiendo del país) los activos financieros situados en el extranjero si no se utilizan como intermediario empresas italianas” y Bélgica, por su parte, “tiene un impuesto de solidaridad también llamado impuesto sobre cuentas de valores (Tax on Securities Accounts - TSA) de 0,15% si el fondo supera el valor medio de 1 millón de euros”[238].

---

[237] PERIS GARCÍA, Purificación. *Bienes Inmuebles Urbanos e Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.* Madrid: Tecnos, 1998, p. 15.

[238] ENACHE, Cristina*. Op. cit.*, p. 1.

La imposición de elementos patrimoniales singulares tiene, por definición, carácter selectivo, de modo que excluye todos los demás elementos cuya titularidad no se señala como hecho imponible.

Cabe recordar que el Tribunal Constitucional alemán llegó a declarar inconstitucional la tributación del patrimonio porque la valoración de los bienes inmuebles que lo componían estaba desfasada, lo que creaba desigualdades entre contribuyentes con patrimonios globales similares en virtud de su composición. Este efecto es inherente a la tributación aislada de determinados elementos patrimoniales singulares, por lo que adolece del mismo vicio, con vulneración de la isonomía y la neutralidad. No hay justificación para gravar la riqueza en función de la elección del contribuyente de tal o cual bien o uso de su capacidad económica, lo que, hay que decirlo, interfiere en la libertad individual.

2.2.2 El modelo de tributación sobre el patrimonio global

Los elementos singulares son sólo expresiones parciales de la universalidad del patrimonio de alguien, que se constituye y resulta del conjunto de activos y pasivos que tiene. Sólo el patrimonio global revela la totalidad de la posición económica de alguien. El patrimonio global, por tanto, es la expresión que mejor corresponde a la idea de patrimonio como universalidad.

Cuando hablamos de patrimonio global, nos referimos a los bienes y derechos más diversos y variados, independientemente de su naturaleza, uso o finalidad. El adjetivo global pretende precisamente subrayar ese carácter abarcador, ese alcance indistinto de todas las posiciones activas del sujeto.

En esta perspectiva pueden destacarse dos acepciones, con una relación de continente y contenido. El patrimonio global, considerado como una universalidad, puede tomarse como una revelación del patrimonio allí donde se encuentren los elementos patrimoniales singulares que lo componen, sin consideración de fronteras, es decir, en cualquier lugar del globo, en cualquier país, bajo cualquier jurisdicción. En cierto modo, esta acepción engloba la idea de patrimonio global como universalidad, que, sin embargo, puede ser restringida por el legislador al patrimonio global en un

territorio determinado.

Es cierto que, dadas las características del patrimonio actual, con la globalización económica, las empresas multinacionales y la facilidad para la inversión internacional y la circulación internacional de recursos, la idea de patrimonio global como universalidad acaba por conllevar el atributo de la extraterritorialidad. Considerar únicamente las manifestaciones patrimoniales en un determinado territorio sería restringir su valoración a ciertos elementos singulares concretos, perdiendo contacto con la universalidad del patrimonio del contribuyente y, por tanto, dejando de calibrar su capacidad económica real.

Es inherente a la noción de patrimonio global, por tanto, que la riqueza se reconozca desde las dos perspectivas de la globalidad, es decir, tanto de la totalidad (todo) como de la ubicuidad (en todas partes).

Una valoración global de la capacidad económica de alguien no prescinde de la totalidad de sus posiciones jurídicas con contenido económico.

Este modelo de imposición sobre el patrimonio global suele estar representado por dos impuestos, simultáneos o no: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre las Grandes Fortunas (en España, llamado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas).

2.2.3 El modelo de tributación mezclada tanto de elementos singulares como del patrimonio universal: la complementariedad interna en el subsistema de imposición patrimonial

Teniendo en cuenta que el patrimonio, como medio de revelar la capacidad económica del contribuyente, está individualmente relacionado con la expresión de la universalidad de las posiciones jurídicas de carácter económico del contribuyente, considerarlo globalmente y someterlo a un único impuesto que abarque todos los bienes como una unidad hace más transparente la imposición patrimonial.

Sin embargo, no siempre es así, por lo que, cuando existe más de un impuesto

que grava el patrimonio, tanto parcial como totalmente, es importante examinar la relación entre los impuestos sobre el patrimonio. De hecho, la perspectiva de la superposición de diferentes impuestos sobre el patrimonio arroja luz sobre la cuestión, lo que permite comprenderla mejor y, por tanto, adoptar un enfoque más coherente.

Internamente, dentro del subsistema del impuesto sobre el patrimonio, podemos tener impuestos sobre elementos singulares del patrimonio, impuestos sobre el patrimonio global e impuestos sobre grandes patrimonios o fortunas, centrados también en elementos singulares o globales del patrimonio.

Dado que todos estos impuestos gravan precisamente el patrimonio, ya sea parcial o total, debe tenerse en cuenta esta circunstancia para que cualquier superposición no suponga una carga excesiva, que derive en confiscación.

Siempre que se graven tanto los elementos patrimoniales singulares como los globales, la riqueza revelada por su titularidad acaba tributando dos veces, ya que también forma parte del patrimonio global. En efecto, habrá más de un impuesto que grave las mismas revelaciones de riqueza, unas veces manifestadas singularmente y otras como contenido del patrimonio.

Cuando existan impuestos sobre elementos patrimoniales singulares e impuestos sobre el patrimonio global y, paralelamente, otro impuesto sobre los grandes bienes inmuebles o la riqueza global, se producirán superposiciones sucesivas.

En Brasil, tenemos impuestos sobre elementos patrimoniales singulares (impuestos sobre la propiedad rural, la propiedad urbana y los automóviles) y la previsión de un impuesto sobre los grandes patrimonios globales (impuesto sobre las grandes fortunas).

En España, tenemos impuestos sobre elementos patrimoniales singulares (Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), impuesto sobre el patrimonio global (impuesto sobre el patrimonio) y también el impuesto sobre las grandes fortunas globales (Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas).

Es necesario reconocer la complementariedad de la imposición sucesiva y

crear mecanismos de compensación, entre otras cosas para que haya transparencia sobre la carga fiscal que soportan los contribuyentes sobre su patrimonio. Esta multiimposición del patrimonio obligará, por tanto, a coordinar estos impuestos, para que quede claro en qué medida se está gravando la capacidad económica del contribuyente y para poder ajustarla.

La posible relación entre los subsistemas de los impuestos sobre el patrimonio y sobre la renta se analizará más adelante, cuando nos centremos en el carácter autónomo o complementario de la imposición patrimonial.

2.3 Las experiencias de imposición sobre el patrimonio global que han surgido y desaparecido en Alemania y Francia

2.3.1 La imposición sobre el patrimonio global y la decisión del Tribunal Constitucional Federal alemán

2.3.1.1 El *Vermögenssteuer*

Los impuestos sobre el patrimonio existían en Alemania desde principios de la Edad Media, pero eran esporádicos y gravaban los bienes inmuebles. Con el tiempo, empezaron a gravarse también los bienes muebles, convirtiéndose en permanentes debido a las necesidades financieras y los gastos militares.

Incluso con el predominio del impuesto sobre la renta a finales del siglo XIX, se mantuvo la imposición sobre el patrimonio, y el primer impuesto moderno sobre el patrimonio se promulgó en 1893. El impuesto prusiano sobre el patrimonio[239] coexistió con el impuesto prusiano sobre la renta y tenía carácter supletorio, siendo exigido por la expresión de la especial capacidad financiera contenida en los ingresos previsibles derivados del patrimonio del individuo, así como por la posición económica y la

[239] REHR, Ruben. “Financing covid-19 costs in Germany – is a wealth tax a sensible approach?” *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 131*, 2020, p. 7. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

capacidad de pago del propietario[240]. Según la exposición de motivos de la ley prusiana del impuesto complementario (*Preußische Ergänzungsteuergesetz*), el impuesto sobre el patrimonio tenía carácter complementario y debía atender a una proporción muy moderada de la capacidad económica prevista en relación con el impuesto principal.

En vista de los gastos derivados del Tratado de Versalles, en 1919 la República de Weimar introdujo un impuesto único sobre el patrimonio neto, con tipos entre el 10 por 100 y el 65 por 100, cuyo pago se aplazaba en el tiempo para no sobrecargar al contribuyente[241]. Como consecuencia de la inflación, los ingresos fiscales fueron inferiores a lo previsto. Así, en 1922 se introdujo un impuesto anual sobre el patrimonio con tipos del 0,1 por 100 al 1 por 100 (*Reichsvermögensteuergesetz* 1922). En los años siguientes, el tipo varió, del 0,5 por 100 al 0,75 por 100 en 1925, un tipo uniforme del 0,5 por 100 en 1934, del 1 por 100 al 2,5 por 100 en 1946, y una reducción al 0,75 por 100 en 1952[242].

En 1952, la República Federal de Alemania (Occidental) promulgó un impuesto único sobre el patrimonio del 50 por 100, pagadero a plazos hasta 1979[243].

El 17 de abril de 1974 se publicó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (*Vermögenssteuergesetz - VStG*) con un tipo del 0,7 por 100. En 1995, este tipo se incrementó al 1 por 100.

En la República Democrática Alemana del Este, el *Vermögenssteuer* se recaudaba a tipos de entre el 0,5 por 100 y el 2,5 por 100. Con la reunificación, el impuesto sobre el patrimonio ha dejado de exigirse en Alemania oriental gracias a una disposición especial[244].

En 1997, Alemania abandonó el *Vermögenssteuer*, después de que el Tribunal Constitucional Federal lo declarara inconstitucional por vulnerar el principio

---

[240] TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, Sachgerechtes Steuersystem*, Volumen II. Köln: Otto Schmidt KG, 1993, p. 853.

[241] *Reichsnotopfergesetz* de 31 de diciembre de 1919 (RGBl. II 1919 S. 2189).

[242] REHR, Ruben. *Op.cit.*, p. 7.

[243] *Lastenausgleichsgesetz* de 14 de agosto de 1952 (BGBl. I S. 446).

[244] REHR, Ruben. *Ibidem*, p. 8 *et seq.*

de igualdad fiscal (tributaria/impositiva) en 1995.

2.3.1.2 La decisión del Tribunal Constitucional Federal alemán (*BVerfG* 93, 121, *Beschluss vom* 22.06.1995)

En 1995, el Segundo Pleno del Tribunal Constitucional Federal (*TCF*) declaró inconstitucional el *Vermögenssteuer*. La cuestión constitucional sometida al *TCF* en 1991 por el Tribunal de Hacienda de Renania-Palatinado *(Finanzgericht)*[245]*,* era si el impuesto sobre el patrimonio *(§ 10 Nr. 1 VStG*) violaba o no el principio constitucional de igualdad (*Art. 3 Abs. 1 GG*), ya que los bienes inmuebles se valoraban muy por debajo del valor justo de mercado en comparación con otros tipos de bienes que se valoraban sobre la base del precio justo de mercado.

El caso fue planteado por una pareja que impugnó una liquidación del impuesto sobre el patrimonio basada en un valor patrimonial para el hijo del matrimonio, bienes inmuebles, valores de renta fija y efectivo y equivalentes de efectivo durante los períodos de liquidación de 1983 a 1986[246]. El Tribunal Financiero suspendió entonces el procedimiento y lo remitió al Tribunal Constitucional Federal para que se pronunciara sobre la conformidad o no del *§ 10 Nr. 1 VStG* con el principio de igualdad del artículo 3, párrafo 1 de la *GG*, ya que la disposición prevé un tipo impositivo uniforme para la imposición de bienes con y sin valor unitario[247].

El tipo del impuesto sobre el patrimonio era del 1 por 100, con un límite de exención de 120.000 marcos alemanes por persona física, 240.000 marcos alemanes

[245] Tribunal del Estado federado de Renania-Palatinado especializado en asuntos fiscales.

[246] *§ 10 Nr. 1 VStG*: "§ 10 Steuersatz Die Vermögensteuer beträgt jährlich 1. für natürliche Personen 1 vom Hundert des steuerpflichtigen Vermögens. Sie beträgt 0,5 vom Hundert des steuerpflichtigen Vermögens, soweit in dem steuerpflichtigen Vermögen land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen und Wirtschaftsgüter im Sinne des § 110 Abs. 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes enthalten sind; der Wert dieses Vermögens ist auf volle tausend Deutsche Mark nach oben aufzurunden;". En traducción libre: "§ 10 Tipo impositivo. El impuesto sobre el patrimonio 1. para las personas físicas es del 1 por ciento del patrimonio imponible al año. Asciende al 0,5 por ciento de la base imponible en la medida en que la base imponible incluya el patrimonio agrícola y forestal, el patrimonio comercial y el patrimonio en el sentido del § 110, apartado 1, número 3, de la Ley de Valoraciones; el valor de este patrimonio se redondeará al millar de marcos alemanes más próximo;".

[247] El §§ 110 de la Ley de Valoraciones fue derogado en virtud de la Ley de 20 de diciembre de 1996 (BGBl I p. 2049) con efectos a partir del 28 de diciembre de 1996.

por la valoración conjunta de los cónyuges, 120.000 marcos alemanes por cada hijo evaluado conjuntamente con un contribuyente, y otros 50.000 marcos alemanes exentos de impuestos si el contribuyente ha alcanzado la edad de 60 años o se espera que haya estado incapacitado durante al menos tres años.

La base imponible era bastante amplia, según la Ley de Valoraciones (*Bewertungsgesetz - BewG*)[248]. La riqueza inmobiliaria se valoraba en función de su valor catastral, para cuya tasación, según la Ley de Valoraciones, se utilizaban los valores catastrales estándar determinados para el 1 de enero de 1964 para las valoraciones fiscales desde 1974 (año en que se instituyó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de 17 de abril de 1974). En consecuencia, los valores catastrales estaban desfasados porque no se habían actualizado. El objetivo del legislador con esta ley era normalizar la valoración y vincularla a diversos impuestos, con el fin de determinar el mismo valor inicial para todos los impuestos dependientes de la valoración.

El Tribunal Financiero consideró que el § 10 n.º 1 de la *VStG* era inconstitucional porque no respetaba el principio de igualdad del artículo 3, párrafo 1 de la *GG.* Esto se debe a que el § 10 n.º 1 de la *VStG* establecía un tipo impositivo uniforme para la tributación sobre el patrimonio de los bienes con y sin valor unitario, a pesar de que los valores unitarios de los bienes inmuebles estaban considerablemente infravalorados porque no se habían actualizado desde 1964. Dado que los valores de los bienes inmuebles se determinaban arbitrariamente y eran varias veces inferiores a los valores justos de mercado de los activos no inmobiliarios, generaba un trato desigual entre los contribuyentes, lo que infringía el artículo 3, párrafo 1 de la *GG*.

En consecuencia, el Tribunal Financiero subrayó que la valoración desigual de los activos debía corregirse, al menos en la fase de determinación del tipo impositivo, aplicando un tipo impositivo más elevado a los activos con valor unitario que a los activos incluidos en la base de cálculo por su valor justo de mercado.

[248] La Ley de Valoraciones de 16 de octubre de 1934 (RGBl. I p. 1035) fue modificada por la Ley de Modificación de la Ley de Valoraciones de 13 de agosto de 1965 (BGBl. I p. 851) con el fin de actualizar los valores estándar de 1935, estableciendo una nueva determinación de los valores estándar de la propiedad para el 1 de enero de 1964.

El impuesto sobre el patrimonio acabó imponiendo cargas diferentes a los activos vinculados a un valor estándar y a los activos no vinculados a un valor unitario, dada la aplicación del mismo tipo sobre una base no actualizada. En otras palabras, este impuesto gravaba los activos vinculados a un valor estándar sobre la base de valores pasados de 1964, pero los activos no vinculados a un valor unitario sobre la base de valores presentes, lo que provocaba importantes distorsiones de valor y cargas desiguales.

Es más, la sentencia también aborda el argumento de que la baja revalorización de los inmuebles aliviaría la carga sobre dicho bien, cuando el valor excede del valor de los bienes de uso personal legalmente tipificados, que están exentos, ampliándolo. Tal interpretación se limitaría únicamente a los bienes vinculados a un valor estándar, no alcanzando al contribuyente que ha formado su patrimonio con bienes no vinculados a un valor uniforme, violando la libertad individual, base del derecho de propiedad, y no justificándose por la consideración de que la situación legal existente pueda tener un efecto subvencionador. (párrafo 74 y 75 de la sentencia)

El TCF ya había indicado, en su decisión de 10 de febrero de 1987[249], que la ley de valoración posiblemente privilegiaba los bienes inmuebles en detrimento de los bienes comerciales o de otro tipo, y que el análisis constitucional era factible mediante recursos de inconstitucionalidad o alegaciones de los jueces en el caso de valoraciones diferentes para bienes inmuebles y otros bienes.

Por consiguiente, el TCF declaró inconstitucional el *§ 10 Nr. 1 VStG*, ya que el tipo impositivo debe aplicarse uniformemente tanto a los bienes inmuebles, que se incluyen en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por su valor unitario, como a los demás bienes, valorados a valor de mercado a efectos del impuesto sobre el patrimonio, y los contribuyentes deben ser gravados legalmente y por igual por una ley fiscal, de acuerdo con el principio de igualdad de todas las personas ante la ley.

Además, el Segundo Senado del *TCF*, que también tiene competencia para analizar el impuesto sobre la renta, adujo como razones fundamentales[250] de su

[249] BVerfGE 74, 182[199].

[250] BVerfGE, 93, 121[48].

decisión la cuestión de los límites constitucionales a la imposición de la riqueza mediante el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio, con el fin de restringir el acceso del impuesto sobre el patrimonio a la capacidad de rendimiento de los activos[251]. Así, el impuesto sobre el patrimonio, junto con otros impuestos sobre la renta, debería sumar una carga fiscal total máxima cercana a un reparto al 50 por 100 entre las autoridades privadas y públicas, teniendo en cuenta los gastos deducibles y otros beneficios. Ello se debe a que el impuesto sobre el patrimonio se concibe como un impuesto recurrente sobre activos que, por lo general, se forman a partir de ingresos que ya han sido gravados, además de estar gravados la mayoría de las veces por impuestos indirectos. Así, un activo de este tipo sólo debería estar gravado por el impuesto sobre el patrimonio por un estrecho margen, "de tal manera que, en su interacción con otras cargas fiscales, deje inalterada la sustancia de la riqueza, la base del activo, y pueda pagarse con los posibles ingresos previstos"[252]. De lo contrario, se correría el riesgo de una confiscación progresiva. Y dado que el impuesto sobre el patrimonio se paga con cargo a la renta gravada, puesto que las cantidades utilizadas para cumplir la obligación tributaria del impuesto sobre el patrimonio no se abonan ni deducen de la base imponible del impuesto sobre la renta, esta carga previa también debe tenerse en cuenta al calcular la carga tributaria del impuesto sobre el patrimonio.

Los bienes que sirven al estilo de vida personal del contribuyente y su familia, elegidos en función de la libertad de organizar su vida personal de forma autónoma, se benefician de una protección especial porque garantizan la libertad personal del individuo, además de la seguridad que proporcionan esencialmente las rentas del

[251] En cuanto a la relevancia de la decisión sobre el límite superior de la presión fiscal, KIRCHHOF afirma que el límite de la presión fiscal total fue un fundamento importante del análisis jurídico-constitucional realizado, argumento corroborado por el voto discrepante del Juiz Ernst-Wolfgang Bockenförde (BVerfGE 93, 121 [149f]), aunque con conclusiones contrarias: "A decisão sobre o limite superior da carga tributária está lateralmente contida na decisão acerca do imposto sobre o patrimônio, e pertence às razões que dão suporte e vinculam o legislador. A Turma do Tribunal Constitucional Federal declarou que havia violação da igualdade caso a tributação de imóveis fosse realizada em valores desatualizados, enquanto a tributação do dinheiro em espécie seria realizada em valores atuais. Além disso, a Turma precisava decidir se esse tratamento desigual deveria ser corrigido por meio de uma carga tributária mais elevada sobre os imóveis ou de uma menor tributação sobre os valores em espécie. Ao analisar esta questão, chegou-se ao problema se o limite superior já havia sido alcançado ou ultrapassado e, por essa razão, apenas uma redução da carga tributária seria constitucional. A Turma do Tribunal Constitucional Federal, consequentemente, decidiu expressamente que o limite da carga tributária total foi um importante fundamento da análise jurídico-constitucional realizada, argumento corroborado pelo voto dissidente com conclusões contrárias". (KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, pp.75-76).

[252] BVerfGE 93, 121[50].

trabajo y los derechos de seguridad social, así como las empresas y otros trabajos por cuenta propia[253].

Así pues, las principales razones por las que el impuesto sobre el patrimonio sucumbió en el Tribunal Constitucional fueron i) la violación de la igualdad, ya que los bienes inmobiliarios se valoraban en función de su valor catastral, que estaba desfasado, y cuya tasación, según la Ley de Valoraciones, utilizaba los valores catastrales determinados para el 1 de enero de 1964 para las valoraciones fiscales desde 1974; ii) la imposición de más del 50 por 100 de la renta familiar, si se tienen en cuenta otros impuestos sobre la renta, lo que generaría una confiscación gradual[254].

---

[253] Cf. BVerfGE 93, 121[59]. En ese punto la sentencia también subrayó que, dado que los contribuyentes pueden establecer una base económica común para los estilos de vida individuales en el marco de su matrimonio o familia, el principio de protección del matrimonio y la familia, recogido en el artículo 6, apartado 1, de la Ley Fundamental, exige que el legislador del impuesto sobre el patrimonio respete la continuidad de este patrimonio matrimonial y familiar protegiendo la base económica de los estilos de vida personales, teniendo en cuenta la carga fiscal previa sobre el patrimonio.

[254] "1. Bestimmt der Gesetzgeber für das gesamte steuerpflichtige Vermögen einen einheitlichen Steuersatz, so kann eine gleichmäßige Besteuerung nur in den Bemessungsgrundlagen der je für sich zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten gesichert werden. Die Bemessungsgrundlage muß deshalb auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. 2. Die verfassungsrechtlichen Schranken der Besteuerung des Vermögens durch Einkommen- und Vermögensteuer begrenzen den steuerlichen Zugriff auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens. An dieser Grenze der Gesamtbelastung des Vermögens haben sich die gleichheitsrechtlich gebotenen Differenzierungen auszurichten. 3. Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt. 4. Unter Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung des Vermögens muß der Steuergesetzgeber jedenfalls die wirtschaftliche Grundlage persönlicher Lebensführung gegen eine Sollertragsteuer abschirmen. 5. Soweit Vermögensteuerpflichtige sich innerhalb ihrer Ehe oder Familie auf eine gemeinsame - erhöhte - ökonomische Grundlage individueller Lebensgestaltung einrichten durften, gebietet der Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, daß der Vermögensteuergesetzgeber die Kontinuität dieses Ehe- und Familiengutes achtet." Disponible en: https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv093121.html. Consultado el: 23 de enero de 2024. Traducción libre al español: "1. Si el legislador establece un tipo impositivo único para todo el patrimonio imponible, la uniformidad de la imposición sólo puede garantizarse, por tanto, mediante las bases de cálculo de cada unidad económica individualmente considerada. Por lo tanto, la base imponible debe basarse de forma coherente en la capacidad productiva de las unidades económicas, reflejando sus valores reales en sus relaciones. 2. Los límites constitucionales a la imposición sobre la riqueza, a través de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, delimitan la presión fiscal sobre la capacidad productiva de la riqueza. Las diferenciaciones ordenadas por el mandamiento de igualdad deben guiarse por este límite a la carga total sobre el patrimonio. 3. El impuesto sobre el patrimonio sólo puede recaer sobre la renta, junto con otros impuestos, si la carga fiscal total debida sobre la renta se mantiene, desde una consideración tipificadora de la recaudación, los gastos deducibles y otras exenciones, próxima a un reparto equitativo ["fifty-fifty"] entre las esferas pública y privada. 4. Teniendo en cuenta la tributación previa del patrimonio, el legislador tributario debe, en cualquier caso, proteger la base económica de la administración de la vida privada frente a una deuda tributaria [excesiva]. 5. En la medida en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pudieran, en el seno de su matrimonio o familia, organizarse con una base económica común (incrementada) para configurar la vida individual, la protección del

A tal fin, el Tribunal Constitucional alemán instó al poder legislativo a adoptar una nueva legislación antes del 31 de diciembre de 1996, cosa que no hizo[255]. Así pues, el Impuesto sobre el Patrimonio (*Vermögensteuer)* estuvo en vigor en Alemania hasta el 31 de diciembre de 1996. Dejó de recaudarse en 1997.

La fórmula de la decisión (*Entscheidungsformel*) que fijaba los límites de la cosa juzgada, incluidas las modalidades y sus respectivos efectos, es decir, su parte dispositiva, declaraba incompatible con el artículo 3 I de la Constitución alemana el artículo 10, 1, de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de 17 de abril de 1974 (*§ 10 Nr. 1 VStG*), "al menos desde el período de valoración de 1983 y en todas sus versiones posteriores, en la medida en que aplica el mismo tipo impositivo a un inmueble con valor unitario, cuya valoración no se ha adaptado a los cambios de valor desde 1964/74, y a un inmueble reconocido a valores corrientes"[256].

---

matrimonio y de la familia, de conformidad con el art. 6 I GG, exige que el legislador tributario, que grava el patrimonio, observe la continuidad de este patrimonio matrimonial y familiar." Traducción al portugués de Leonardo Martins: "1. Se o legislador estabelece para a totalidade do patrimônio tributável uma alíquota única, uma tributação uniforme pode, assim, ser assegurada somente pelas bases de cálculo de cada unidade economicamente individualmente considerada. A base de cálculo deve, por isso, coerentemente basear-se na capacidade produtiva das unidades econômicas, retratando seus valores reais em suas relações. 2. Os limites constitucionais da tributação do patrimônio, por meio dos impostos de renda e sobre fortuna, delimitam a carga tributária sobre a capacidade produtiva do patrimônio. As diferenciações ordenadas pelo mandamento de igualdade devem se orientar por esse limite do ônus total ao patrimônio. 3. O imposto sobre o patrimônio somente poderá incidir sobre rendimentos, paralelamente aos demais tributos, se a totalidade do ônus tributário devido sobre os rendimentos permanecer, a partir de uma consideração tipificadora da arrecadação, das despesas dedutíveis e das demais isenções, próxima de uma divisão eqüitativa ["fifty-fifty"] entre as esferas pública e privada. 4. Levando-se em conta a prévia tributação do patrimônio, o legislador tributário deve, em todo caso, proteger o fundamento econômico da administração da vida privada contra um [exagerado] imposto devido. 5. Na medida em que os sujeitos passivos da obrigação tributária do tributo podiam, dentro de seu casamento ou família, organizar-se com uma base econômica comum (majorada) de configuração da vida individual, a proteção do casamento e da família, de acordo com o Art. 6 I GG, manda que o legislador tributário, o qual cria tributo sobre o patrimônio, observe a continuidade desses bens matrimoniais e familiares." (SCHWABE Jürgen. *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán - Colección original*. Traducción de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro y Vivianne Geraldes Ferreira. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung; 2005, p. 775).

[255] Las modificaciones legislativas de los impuestos cuyos ingresos se atribuyen a los Estados alemanes, como el impuesto sobre el patrimonio, requieren la aprobación tanto del Parlamento Federal (*Bundestag)* como del Consejo Federal de los Estados Alemanes (*Bundesrat)*. En aquel momento, el *Bundesrat*, de mayoría socialdemócrata, era partidario de mantener el impuesto sobre el patrimonio, con la aprobación de una propuesta de modificación de las disposiciones inconstitucionales sobre el gravamen. En cambio, en el *Bundestag,* de mayoría conservadora (Unión Cristianodemócrata de Alemania - CDU) y liberal (Partido Democrático Libre - FDP*),* se pedía la supresión del impuesto sobre el patrimonio. Como no hubo avances políticos en las discusiones, el impuesto sobre el patrimonio simplemente dejó de aplicarse el 31 de diciembre de 1996. (REHR, *Ruben. Op.cit.*, p. 9).

[256] "Entscheidungsformel: 1. § 10 Nummer 1 des Vermögensteuergesetzes vom 17. April 1974 (Bundesgesetzbl. I Seite 949) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. November 1990

En el caso que nos ocupa, sin embargo, la liquidación efectuada para los períodos de liquidación de 1983 a 1986 estaba en vigor, dada la planificación financiera y presupuestaria, así como su coherente ejecución administrativa, lo que justificaba la aplicación continuada de la legislación controvertida para los años naturales anteriores y en curso hasta el 31 de diciembre de 1996.

Aunque la decisión se adoptó por unanimidad, hubo una opinión discrepante[257] sobre la cuestión de que el Segundo Senado destacó, como principales razones[258], que el patrimonio se encuentra bajo la protección constitucional de la propiedad[259]. Se criticó esta actitud por considerarla un intento de dar carácter jurídico

(Bundesgesetzbl. I Seite 2467), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. September 1994 (BundesgeBVerfGE 93, 121 (121) BVerfGE 93, 121 (122)setzbl. I Seite 2325), ist jedenfalls seit dem Veranlagungszeitraum 1983 in allen seinen seitherigen Fassungen mit Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes insofern unvereinbar, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/74 nicht mehr angepaßt worden ist, und das zu Gegenwartswerten erfaßte Vermögen mit demselben Steuersatz belastet. 2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 1996 zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiterhin anwendbar. Setzt die Neuregelung eine allgemeine Neubewertung von Besteuerungsgrundlagen voraus, so kann der Gesetzgeber für deren Dauer - längstens für fünf Jahre seit der Verkündung des Gesetzes - Übergangsregelungen treffen, die die vermögensteuerliche Belastung an die verfassungsrechtlichen Maßstäbe dieser Entscheidung annähern; dabei darf er eine teilweise Fortgeltung der bisherigen Vorschriften anordnen." Disponible en: https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv093121.html. Consultado el: 23 de enero de 2024. Traducción libre al español: "Fórmula de decisión:1. Párrafo 10 número de la Ley del impuesto sobre el patrimonio de 17 de abril de 1974 (Bundesgesetzblatt I, p. 949), en la versión publicada el 14 de noviembre de 1990 (Bundesgesetzblatt I, p. 2467), modificada en último lugar por la Ley de 14 de septiembre de 1994 (Bundesgesetzblatt 93, 121 (121)BVerfGE 93, 121 (122)BVerfGE 93, 121 (122)setzbl. I, p. 2325), es incompatible con el artículo 3, I, de la Ley Fundamental, al menos desde el período de valoración de 1983 y en todas sus versiones posteriores, en la medida en que aplica el mismo tipo impositivo a un bien inmueble con valor unitario, cuya valoración no se ha adaptado a los cambios de valor desde 1964/74, y a un bien inmueble reconocido a valores corrientes. 2. El legislador está obligado a adoptar las medidas necesarias para garantizar la aplicación del artículo 3, I, de la Ley Fundamental. El legislador está obligado a adoptar una nueva normativa a más tardar el 31 de diciembre de 1996. El derecho anterior seguirá aplicándose hasta esa fecha a más tardar. Si la nueva regulación presupone una reevaluación general de las bases imponibles, el legislador podrá, durante el período de dicha reevaluación - por un período máximo de cinco años a partir de la promulgación de la ley - adoptar disposiciones transitorias que permitan adecuar la carga fiscal sobre los bienes inmuebles a las normas constitucionales de la presente decisión; al hacerlo, podrá ordenar la continuación parcial de la aplicación de las disposiciones anteriores."

[257] Opinión discrepante del Juez *Böckenförde* sobre la decisión (*Beschluss)* del Segundo Senado de 22 de junio de 1995 - 2 BvL 37/91.

[258] "Las decisiones del *TCF* dictadas en los casos de control normativo analizados anteriormente tienen fuerza de ley, según el § 31 II 1 BVerfGG. Lo mismo ocurre cuando, a raíz de la sentencia de un Recurso de Inconstitucionalidad, una norma es declarada compatible o incompatible con la *Grundgesetz,* o incluso nula (§ 31 II 2 BVerfGG). Sin embargo, adopta la forma de una resolución judicial que, como hemos visto, aborda un contenido muy específico. Esta naturaleza puede reconocerse en la estructura de cada decisión del TCF, ya se trate de un *Urteil*, que sigue a una audiencia pública, en la que las posiciones sobre el juicio de constitucionalidad del objeto atacado se mantienen oralmente, o de un *Beschluss, en* el que no tiene lugar la audiencia." (SCHWABE Jürgen. *Op. cit.*, p. 96 *et seq.*).

[259] BVerfGE, 93, 121[48].

a estas observaciones para ampliar dicha protección constitucional, lo que dio lugar a un abandono de la contención[260]. El Primer Senado del Tribunal Constitucional Federal, sin embargo, en otro caso posterior, mantuvo la postura de que los impuestos no están sujetos a la protección constitucional de la propiedad, a menos que tengan un efecto confiscatorio[261].

2.3.2 La imposición sobre el patrimonio global francesa

2.3.2.1 El *Impôt sur les Grandes Fortunes* y el *Impôt de Solidarité sur la Fortune*

Francia fue uno de los últimos países en dejar de registrar el patrimonio neto en 2018, restringiendo la base imponible a los bienes inmuebles.

Históricamente, el gobierno francés de la posguerra introdujo en 1945 un impuesto temporal y excepcional sobre el patrimonio, denominado *Impôt de Solidarité Nationale (ISN)* - *"*Impuesto de Solidaridad Nacional". Establecido por la Ordenanza n.º 45-1820 de 15 de agosto de 1945 del Ministerio de Hacienda de René Pleven[262], el ISN estaba destinado a financiar las reparaciones por las consecuencias de la guerra. De hecho, el ISN se componía de dos impuestos, según el artículo 2: un impuesto progresivo sobre el patrimonio, es decir, sobre los bienes existentes el 4 de junio de 1945, y un impuesto sobre el enriquecimiento durante la guerra (teniendo en cuenta el aumento del patrimonio entre el 1 de enero de 1940 y el 4 de junio de 1945)[263], ambos basados en las declaraciones de los contribuyentes, para las personas cuyo patrimonio bruto alcanzase los 200.000 francos o cuyo enriquecimiento

---

[260] REHR, Ruben. *Op. cit.*, p. 27.

[261] BVerfGE 131, Urteil vom 08.04.1997.

[262] FRANCIA. Légifrance. *Diario Oficial de la República Francesa n° 0192 de 17/08/1945*, versión digitalizada en papel, pp. 5090-5099. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/download/securePrint?token=DmBAxRPmzL!NVgsAM6ii. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

[263] DUPAS, Marine. La fiscalidad del patrimonio en Suiza. *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 134,* Wealth Tax Commission. 2020, p. 3. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

superase los 50.000 francos (artículo 5)[264].

El ISN sobre el patrimonio, es decir, sobre los bienes existentes el 4 de junio de 1945, era progresivo, según los tipos siguientes (art. 19) 3 por 100 para la fracción de valores inferiores o iguales a 500.000 francos; 4 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 500.000 y 2 millones de francos; 5 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 2 millones y 5 millones de francos; 7,5 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 5 millones y 10 millones de francos; 10 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 10 millones y 25 millones de francos; 12.50 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 25 millones y 75 millones de francos; 15 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 75 millones y 150 millones de francos; 17,5 por 100 para la fracción de valores comprendidos entre 130 millones y 300 millones de francos.

El ISN sobre el enriquecimiento durante la guerra (aumento del patrimonio entre el 1 de enero de 1940 y el 4 de junio de 1945) también era progresivo, según los tipos siguientes (art. 25): 5 por 100 para la fracción igual o inferior a 150.000 francos; 10 por 100 para la fracción comprendida entre 150.000 y 300.000 francos; 25 por 100 para la fracción comprendida entre 500.000 y 1 millón de francos; 40 por 100 para la fracción comprendida entre 1 y 2 millones de francos; 60 por 100 para la fracción comprendida entre 2 y 3 millones de francos; 80 por 100 para la fracción comprendida entre 3 y 5 millones de francos; y 100 por 100 para la fracción superior a 5 millones de francos.

Francia ha tenido posteriormente tres impuestos sobre el patrimonio diferentes, que han estado en vigor durante las últimas cuatro décadas seguidas: *el Impôt sur les* Grandes *Fortunes* (*IGF*), el *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (*ISF*) y *el Impôt sur la Fortune Immobilière* (*IFI*).

El *Impôt sur les Grandes Fortunes - IGF* fue establecido por la Ley n.º 81-1160 de 30 de diciembre de 1981 y entró en vigor el 1 de enero de 1982, tras las elecciones presidenciales ganadas por François Maurice Adrien Marie Mitterrand (Partido

[264] FRANCIA. *Portail National des Archives.* Disponible en: https://francearchives.gouv.fr/findingaid/1b43405269639f3382a60e48c4a1072ce9b9a8ec. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

Socialista). El *IGF* se instituyó principalmente como instrumento de redistribución de la riqueza y de reducción de las desigualdades sociales, con el fin de concentrarse en los activos que proporcionaban una capacidad contributiva adicional, contrarrestando así las críticas sobre la insuficiente imposición del capital francés[265]. Este impuesto gravaba los patrimonios superiores a tres millones de francos a un tipo progresivo (0,5 por 100 para la franja de 3 a 5 millones de francos; 1 por 100 para la franja de 5 a 10 millones de francos; y 1,5 por 100 para los patrimonios superiores a 10 millones de francos, según el artículo 6)[266]. Los activos profesionales estaban exentos, hasta un límite de 2 millones de francos, así como las obras de arte y las antigüedades. El *IGF* dejó de recaudarse en 1987, de conformidad con *la Ley 86-824 de* 11 de julio de 1986 (*Loi de finances rectificatives pour 1986*), tras la victoria de la derecha en las elecciones legislativas de 1986, cuyo Primer Ministro elegido fue Jacques René Chirac.

En 1989, con una mayoría de izquierdas en el gobierno, se reintrodujo el impuesto sobre el patrimonio con el nombre de *Impôt de Solidarité sur la Fortune (ISF)* mediante la Ley n° 88-1149 de 23 de diciembre de 1988.

Según Tirard, el Gobierno sólo dio una justificación para la creación del *ISF*: la necesidad de financiar el "*revenu minimum d'insertion"*. Esta prestación social estuvo en vigor entre el 1 de diciembre de 1988 y el 31 de mayo de 2009 y estaba destinada a garantizar un mínimo de recursos[267], por lo que el *ISF* se consideró "una herramienta de redistribución y una contribución adicional de los más ricos en favor de los más desfavorecidos"[268].

Los tipos aplicables eran del 0,5 por 100 para la franja de 4 a 6,5 millones de francos, del 0,7 por 100 para la franja de 6,5 a 12,9 millones de francos, del 0,9 por 100 para la franja de 12,9 a 20 millones de francos y del 1,1 por 100 para los importes

---

[265] TIRARD, Jean-Marc. "Wealth taxation in France". *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 135,* 2020, p. 3. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

[266] FRANCIA. Légifrance. *Diario Oficial de la República Francesa n° 0306 de 31/12/1981,* Leyes y decretos, versión digitalizada en papel, p. 3540. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/download/securePrint?token=00$a32v7xo2hDcSy8ex7&pagePdf=3. Consultado el: 05 de junio de 2024

[267] En 1988 era de 2.000 francos, equivalentes a 300 euros.

[268] TIRARD, Jean-Marc. *Ibidem.* p. 4.

superiores a 20 millones de francos[269]. En consecuencia, el tipo máximo se redujo del 1,5 por 100 al 1,1 por 100 y el límite de exención del *IGF* se elevó a 4 millones de francos.

Para el ejercicio 2013[270], estaban en vigor los siguientes tipos, de acuerdo con los cambios introducidos por la Ley n.º 2012-1509, de 29 de diciembre de 2012: 0,5 por 100 para la franja de valores superiores a 800.000 euros e inferiores o iguales a 1,3 millones de euros; 0,7 por 100 para la franja superior a 1,3 millones e inferior o igual a 2,57 millones de euros; 1 por 100 para la franja superior a 2,57 e inferior o igual a 5 millones de euros; 1,25 por 100 para la franja superior a 5 millones e inferior o igual a 10 millones de euros; y 1,5 por 100 para los valores superiores a 10 millones de euros. El importe exento sigue siendo de 1,3 millones de euros, según el artículo 885 bis. Para los contribuyentes cuyo patrimonio tenga una base imponible neta igual o superior a 1.300.000 euros, pero inferior a 1.400.000 euros, se utilizó una fórmula de actualización, de modo que la cuota del impuesto calculada con arreglo a los tipos establecidos anteriormente se redujo en una cantidad igual a “17.500 euros - 1,25 por 100 P”, siendo P el valor neto imponible del patrimonio[271].

En 2008, generó 4.200 millones de euros o alrededor del 1,5 por 100 de los ingresos fiscales del Estado. En 2016, el impuesto sobre bienes inmuebles representó el 0,48 por 100 de los ingresos fiscales totales de Francia[272] y ascendió a 4.800 millones de euros[273].

Mientras tanto, tras el análisis de datos administrativos y un intenso debate, también se abandonó el impuesto de solidaridad sobre el patrimonio (ISF). Un estudio de evaluación de la decisión política de abandonar el impuesto sobre el patrimonio en

---

[269] *CGI,* art. 885º U, versión en vigor el 28 de diciembre de 1988. (FRANCIA. Légifrance. *Code Général des Impôts.* Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGISCTA000006147067/1988-12-28. Consultado el: 05 de junio de 2024).

[270] Hasta el final de la tasa *ISF* en 2018.

[271] *CGI,* art. 885 U: “2. Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au tableau du 1 est réduit d'une somme égale à 17 500 € - 1,25 % P, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.” Modificado por la Ley n.º 2012-1509 de 29 de diciembre de 2012.

[272] OCDE. *Op. cit*.

[273] Instituto Montaigne. Datos disponibles en: http://www.financespubliques.fr/glossaire/terme/isf/#:~:text=Il%20s'agit%20alors%20d,loi%20de%20finances%20de%201989. Consultado el: 05 de mayo de 2024.

Francia, publicado por el economista PICHET[274] en 2007, concluía que i) aunque los costes de recaudación del impuesto se consideraban bajos (en torno al 1,6 por 100 de los ingresos del ISF, dado su carácter declarativo y los contribuyentes sujetos al pago de este impuesto), ii) la fuga de capitales desde su creación en 1988 ha alcanzado unos 200.000 millones de euros, iii) provocando un déficit presupuestario anual de 7.000 millones de euros (el doble de las recaudaciones), iv) y probablemente ha reducido el crecimiento del PIB en un 0,2 por 100 anual, es decir, 3.500 millones de euros (aproximadamente lo mismo que los ingresos), v) "en un mundo abierto, el impuesto sobre el patrimonio ISF empobrece a Francia al transferir la carga fiscal de los contribuyentes ricos que abandonan el país a otros contribuyentes", vi) algunos estudios sugieren que el impuesto sobre sucesiones es más eficaz para redistribuir los recursos que el impuesto sobre el patrimonio, vii) "según diferentes estimaciones, el impuesto sobre el patrimonio genera el 0,2 por 100 del PIB de todo el continente o el 1,4 por 100 del PIB de la Unión Europea", viii) el fraude del *ISF*, relacionado principalmente con la infravaloración de activos inmobiliarios, representa el 28 por 100 de sus ingresos, lo que equivale a un déficit para el Estado de 700 millones de euros en 2004[275].

2.3.2.2 La conversión en el actual *Impôt sur la Fortune Immobilière*

El ISF estuvo en vigor hasta el ejercicio 2017 y fue derogado y sustituido en 2018 por el *Impôt sur la Fortune Immobilière* (*IFI*), instituido por la Ley n.º 2017-1837 de 30 de diciembre de 2017, uno de cuyos entusiastas fue el entonces presidente Emmanuel Macron[276].

---

[274] En opinión del autor, traducida aquí, "este impuesto simbólico, mítico y expiatorio sobre la riqueza -el ISF-, aceptado por el 98% de la población, básicamente por las personas que no lo pagan, complica la vida de los pequeños contribuyentes porque provoca la pérdida de grandes patrimonios. El hecho de que cueste más de lo que rinde crea una situación paradójica en la que todos los demás contribuyentes de Francia, incluidos sus ciudadanos menos ricos, deben soportar el peso de su carga fiscal global, es decir, pagando más IVA". (PICHET, Eric. "Les conséquences économiques de Impôt de solidarité sur la fortune". En: *Revue de Droit Fiscal*, v. 14, 2007, p. 25).

[275] PICHET, Eric. *Ibidem*, p. 2.

[276] Según Emmanuel Macron, la sustitución del *ISF* por un impuesto que grave únicamente los bienes inmuebles animaría a los contribuyentes más ricos a invertir en actividades productivas y no ya en bienes inmuebles. (TIRARD, Jean-Marc. *Op. cit*., p. 4).

Ahora previsto en los artículos 964 a 983 del Código General de Impuestos (*Code Général des Impôts - CGI*), el *IFI* se aplica a las personas físicas o familias fiscales[277], con domicilio fiscal en Francia, que posean bienes y derechos inmobiliarios[278] por un importe superior a 1.300.000 euros, deducidas las deudas y excluidos los bienes inmuebles afectos a la actividad empresarial[279]. Se excluyen las inversiones bancarias y financieras y los activos líquidos. El tipo impositivo es progresivo, del 0,5 por 100 al 1,5 por 100 para los activos inmobiliarios superiores a 10 millones de euros.

El *IFI* tiene el mismo régimen que el ISF, manteniendo la misma exención y los mismos tipos. Sin embargo, su base de cálculo es más restringida, ya que se limita a los bienes y derechos inmobiliarios superiores a 1.300.000 euros.

Este impuesto se presentó al Parlamento con un único argumento financiero en el proyecto de ley, a saber, que el *IFI* se crearía con fines presupuestarios. Para TIRARD, se trataba de un intento del Gobierno de desvincular el *IFI* de los fines políticos de redistribución y solidaridad[280].

Cabe señalar que, aunque casi siempre se presenta como un instrumento de redistribución de la riqueza, GROSCLAUDE aclara el debate citando a NEUMARK: “es muy improbable que un impuesto sobre el patrimonio del 1 por 100, que coexiste

---

[277] A efectos del *IFI,* se considera que una familia está formada por parejas casadas o unidas por un pacto civil de solidaridad, tal como se define en el artículo 515-1 del Código Civil francés, y por personas que viven en convivencia conocida, y está sujeta a tributación conjunta en virtud del artículo 964-2 del *CGI,* salvo en el caso de los contribuyentes casados en régimen de separación total de bienes y que no viven juntos; los cónyuges ya separados por separación de cuerpos, que aún no están divorciados y que tienen ingresos individuales; y, por supuesto, los divorciados. La Ley n.º 99-944, de 15 de noviembre de 1999, por la que se inserta el Título XII en el Libro I del Código Civil francés, relativo al pacto civil de solidaridad y convivencia, establece en su artículo 515-1: “Un pacte civil de solidarité est un contrat conclu par deux personnes physiques majeures, de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune”.

[278] La base imponible incluye también las acciones o participaciones en sociedades u organismos que posean bienes inmuebles en Francia o fuera de Francia, hasta la fracción de su valor que represente los bienes o derechos inmobiliarios poseídos directa o indirectamente por la sociedad u organismo, salvo si el contribuyente posee menos del 10% del capital y de los derechos de voto.

[279] El *ISF* también grava los activos inmobiliarios situados en Francia, iguales o superiores a 1.300.000 euros, propiedad de residentes fiscales extranjeros. Para los no residentes, es decir**,** los contribuyentes domiciliados fuera de Francia, el *ISF* gravaba los bienes y derechos situados exclusivamente en Francia. No obstante, el artículo 885 L del CGI preveía una exención para las inversiones financieras con el fin de incitar a los no residentes a mantenerlas o aumentarlas en territorio francés. Esta disposición fue derogada por la Ley n°2017-1837 de 30 de diciembre de 2017.

[280] TIRARD, Jean-Marc. *Op. cit.*, p. 4.

con un impuesto sobre la renta muy progresivo, pueda tener efectos redistributivos". GROSCLAUDE señãla que el "impuesto sobre el patrimonio sólo será un débil complemento del impuesto progresivo sobre la renta en la búsqueda de una cierta igualación de las condiciones individuales. Como mucho, podemos señalar que la exención de las fortunas más bajas permite la formación y el mantenimiento de un cierto capital en manos de los menos afortunados. Un impuesto permanente sobre el patrimonio sólo conducirá a una redistribución de la riqueza con tipos fuertemente progresivos [...] Un impuesto de este tipo plantearía problemas aún mayores [...]"[281].

Aunque los ingresos por ISF se mantuvieron relativamente estables entre 2014 y 2017 (5.000 millones de euros), con la transición al *IFI* se produjo una caída de más de 3.000 millones de euros entre 2017 y 2018[282]. Hubo una reducción significativa del número de contribuyentes y familias fiscales sujetos al impuesto sobre el patrimonio, de 358.198 a 132.722[283].

Mientras, en 2022, los ingresos ascendieron a 1.800 millones de euros. Los activos inmobiliarios totales aumentaron un 8,6 por 100 en comparación con 2021, lo que se explica principalmente por el aumento del número de hogares en el *IFI* en un 7,3 por 100, totalizando casi 164.000 contribuyentes, según los datos estadísticos de la administración francesa[284].

Las críticas al nuevo impuesto vinieron de ambos lados: quienes poseían propiedades se sentían perjudicados y, en cierto modo, discriminados desfavorablemente por elegir un determinado tipo de inversión; por otro lado, muchos

---

[281] GROSCLAUDE, Jacques*. L'impôt sur la fortune*. París: Berger-Levraut, 1976, p. 51.

[282] LOISEAU, Romain. L'impôt sur la fortune immobilière en 2022. *Statistique Publique n.º 15.* Département des études et des statistiques fiscales, París, abril de 2023. Disponible en: https://www.impots.gouv.fr/dgfip-statistiques-limpot-sur-la-fortune-immobiliere-en-2022. Consultado el: 25 de enero de 2024.

[283] Informe elaborado por Vincent Éblé y Albéric de Montgolfier, presidente y relator general de la Comisión de Finanzas del Senado, respectivamente, para evaluar las medidas adoptadas en relación con el coste para las finanzas públicas, los efectos redistributivos y el impacto sobre la actividad económica de la reforma fiscal relativa a la imposición del capital, casi dos años después de su entrada en vigor. (ÉBLÉ, Vicent; MONTGOLFIER, Albéric de. *Rapport d'information n° 42 (Sénat) fait au nom de la commission des finances sur l'évaluation de la transformation de l'impôt sur la fortune (ISF) en impôt sur la fortune immobilière (IFI) et de la création du prélèvement forfaitaire unique (PFU),* Tome 1, archivado el 9 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.senat.fr/rap/r19-042-1/r19-042-1.html. Consultado el: 7 de junio de 2024).

[284] LOISEAU, Romain. *Ibidem*.

veían el nuevo impuesto como un privilegio para los más ricos al eximir a todos los demás activos[285].

Cabe señalar que en Francia también existen otros impuestos locales relacionados con la propiedad inmobiliaria: la *taxe foncière sur les propriétés bâties* y la *taxe d'habitation sur les résidences secondaires*.

El primero es un impuesto sobre los inmuebles construidos que paga el propietario legal del inmueble, mientras que el segundo es un impuesto sobre la vivienda que paga el usufructuario, el inquilino (en los inmuebles alquilados) o el propietario que posee dos inmuebles (ya que el impuesto sobre la vivienda de la residencia principal se suprimió para todos los contribuyentes en 2023, quedando únicamente para la segunda residencia). Estos impuestos varían en función del valor del inmueble y de su ubicación.

Además, también son competencia de la administración local el *taxe foncière sur les propriétés non bâties* (impuesto sobre las propiedades no edificadas) y el taxe *annuelle sur les logements vacants* (impuesto anual sobre las viviendas vacías) y el *taxe d'habitation sur les logements vacants* (impuesto sobre las viviendas vacías).

2.4 Las experiencias de imposición sobre el patrimonio global aún presentes en Suiza y en Noruega

2.4.1 El modelo de imposición mezclada suizo

2.4.1.1 El *"Impôt sur la fortune", "Vermögenssteuer"* o *"imposte sulla sostanza"*

Suiza es la república federal más antigua de Europa. La Confederación Suiza nació en agosto de 1291, como resultado de un pacto perpetuo de defensa mutua y no agresión entre los cantones, que conservaron su autonomía. En 1789 se intentó

[285] TIRARD, Jean-Marc. *Op. cit.*, p. 4.

crear un Estado unitario, pero fracasó. En 1848, con la promulgación de su Constitución Federal[286], la Confederación Helvética se federalizó definitivamente según el modelo americano, cediendo la soberanía al Estado Federal y manteniendo la autonomía política y administrativa de los cantones[287]. Aunque Suiza nunca ha tenido una nación titular, una lengua[288], una religión o una cultura comunes, ha formado un Estado social y democrático de Derecho coherente y con identidad propia.

Actualmente, el sistema fiscal suizo incluye impuestos recaudados por la Confederación, los cantones y las comunas. La Confederación Helvética cuenta con 26 cantones, que tienen sus propias leyes fiscales y recaudan impuestos muy diferentes sobre la renta, el patrimonio y la herencia, entre otros, y alrededor de 2.200 comunas.

El artículo 3 de la Constitución Federal suiza describe el Estado federal suizo y la relación entre la Confederación y los cantones, en la que los cantones son soberanos, salvo en la medida en que su soberanía esté limitada por la Constitución Federal, de todos los derechos que no estén conferidos a la Confederación[289].

De este modo, los cantones tienen la potestad tributaria originaria, derivada de la soberanía prevista en la Constitución Federal, y pueden por tanto legislar en materia de impuestos, salvo cuando la Constitución Federal prohíbe o reserva a la Confederación el derecho a instituirlos. La Confederación sólo puede instituir impuestos cuya incidencia esté expresamente prevista en la Constitución Federal. Los Municipios tienen un poder tributario derivado o delegado y pueden legislar en materia de impuestos cuando el Cantón les autorice a hacerlo.

Sin perjuicio de las prohibiciones o reservas constitucionales, los cantones pueden imponer los impuestos que deseen. Cada cantón tiene su propia ley fiscal, la

---

[286] La Constitución Federal de Suiza fue promulgada el 12 de septiembre de 1848, parcialmente revisada en 1866 y totalmente revisada en 1874 y 1999.

[287] FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. “Suíça: 700 anos – Modelo de Federalismo e Democracia”. En: *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: n.º 113, a. 29, jan./mar., 1992, pp. 505-514, p. 505.

[288] Suiza tiene cuatro lenguas oficiales: alemán, italiano, francés y romanche, también conocido como grisón.

[289] Art. 3 de la Constitución Federal suiza: “Los Cantones son soberanos salvo en la medida en que su soberanía esté limitada por la Constitución Federal. Ejercen todos los derechos que no corresponden a la Confederación” (“The Cantons are sovereign except to the extent that their sovereignty is limited by the Federal Constitution. They exercise all rights that are not vested in the Confederation”).

Steuergesetz (*StG*). Por tanto, la renta, el patrimonio, las sucesiones y las plusvalías pueden gravarse de forma diferente en cada cantón. Y a efectos de homogeneización, en lo que respecta a la obligación tributaria y el derecho procesal, existe la Ley Federal de Armonización de los Impuestos Directos de Cantones y Municipios (*Steuerharmonisierungsgesetz* - *StHG,* 14.12.1990). También existe la figura de la Ecualización Financiera Nacional (*Der Nationale Finanzausgleich* - *NFA*), cuyo objetivo es reducir las diferencias estructurales, geográficas y demográficas entre los cantones garantizando la ecualización financiera entre los cantones. El gobierno federal y los cantones económicamente fuertes ayudan a los cantones financieramente más débiles mediante compensaciones para garantizar que las acciones del gobierno se lleven a cabo de forma más eficiente. La compensación es financiada en un 60 por 100 por el gobierno federal y en un 40 por 100 por los cantones más ricos[290].

En la mayoría de los cantones, los municipios recaudan los mismos impuestos cantonales (impuestos sobre la renta y el patrimonio, impuestos sobre los beneficios y el capital). Además, algunos municipios, en lugar de recaudar impuestos, cobran recargos además del impuesto cantonal o sólo reciben una parte de los ingresos fiscales cantonales.

Según las estadísticas financieras del Departamento Federal de Finanzas, en 2018 los ingresos fiscales se distribuyeron en cantidades de 70.000 millones de francos suizos, 48.000 millones de francos suizos y 30.000 millones de francos suizos, respectivamente, entre la Confederación, los Cantones y las Comunas[291]. En 2020, los ingresos fiscales fueron similares, con un total de unos 148.000 millones de francos suizos, de los cuales 68.000 millones fueron a parar a la Confederación, 50.000 millones a los Cantones y 30.000 millones a las Comunas[292].

---

[290] Datos facilitados por el Departamento Federal de Finanzas suizo. (CONFEDERACIÓN SUIZA. *Departamento Federal de Finanzas.* Disponible en: https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/finanzpolitik/nationaler-finanzausgleich.html. Consultado el: 30 de abril de 2024).

[291] CONFEDERACIÓN SUIZA. Departamento Federal de Finanzas. *The Swiss tax system*. Disponible en: https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/steuern/steuern-national/the-swiss-tax-system.html. Consultado el: 30 de abril de. 2024.

[292] CONFEDERACIÓN SUIZA. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *The Swiss Tax System: main features of the Swiss tax system, federal taxes, cantonal and communal taxes.* 4th edition. Genève: Esprit du Luxe. 2023, p .13.

El impuesto sobre el patrimonio se conoce en Suiza como "*impôt sur la fortune", "Vermögenssteuer*" o "*imposte sulla sostanza*". Se introdujo durante el periodo del helvetismo, entre 1789-1803, cuando Suiza era un Estado uniforme con un sistema fiscal igualmente centralizado. Tras el fin del helvetismo, cuando los cantones recuperaron su autonomía, los sistemas fiscales cantonales evolucionaron de forma muy diferente: algunos cantones volvieron a recaudar sólo derechos de aduana, otros mantuvieron los impuestos que recaudaban, especialmente el impuesto sobre el patrimonio. En 1848, con la fundación del Estado federal suizo, cambió el diseño del sistema fiscal. Sólo la Confederación Suiza seguía siendo competente para recaudar derechos de aduana. Como consecuencia, los cantones empezaron a gravar el patrimonio, en forma de bienes muebles o inmuebles, y la renta como alternativa a la pérdida de ingresos fiscales. En 1915, la Confederación fue facultada para imponer impuestos de guerra excepcionales, incluido un impuesto sobre el patrimonio con un tipo máximo del 0,15 por 100 sobre la riqueza de los particulares, debido a los déficits presupuestarios relacionados con la Primera Guerra Mundial. Este impuesto sobre el patrimonio iba acompañado de un impuesto sobre los salarios. En vista de las dificultades presupuestarias derivadas de las guerras (Primera y Segunda Guerra Mundial), la Confederación Helvética siguió recaudando estos impuestos directos. En 1959 se suprimió el impuesto sobre el patrimonio recaudado por la Confederación[293]. Sin embargo, los cantones siguieron cobrando el impuesto sobre el patrimonio. En la actualidad, el impuesto sobre el patrimonio cantonal ha perdido importancia frente al impuesto sobre la renta, que se ha convertido en la principal fuente de ingresos fiscales cantonales[294].

En 2016, por ejemplo, el impuesto sobre el patrimonio supuso el 3,7 por 100 de los ingresos fiscales, según el informe de la Organización para la Cooperación y el

[293] Según el documento de referencia internacional publicado por la Comisión del Impuesto sobre el Patrimonio, el impuesto único de guerra suizo de 1915 se reeditó en 1919 y se recaudó seis veces durante los años veinte y principios de los treinta. Posteriormente, la Confederación Suiza recaudó un impuesto de crisis de 1934 a 1938, tras la gran depresión, que era básicamente un impuesto sobre la renta, añadiendo un impuesto sobre el patrimonio complementario con tipos máximos del 0,25 por 100. De 1941 a 1958, la Confederación Suiza recaudó un impuesto sobre la renta con tipos de hasta el 6,5 por 100 y un impuesto sobre el patrimonio complementario de hasta el 0,35 por 100. (ECKERT, Jean-Blaise; AEBI, Lukas. "Wealth taxation in Switzerland". *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 133,* 2020, p. 3. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024).

[294] ECKERT, Jean-Blaise; AEBI, Lukas. *Op. cit.,* p. 3.

Desarrollo Económico (OCDE) de 2018[295], y alcanzó el 1,03 por 100 del PIB[296]. En 2018, llegó al 1,1 por 100 del PIB, lo que le convierte en el país que más recauda entre los que aún gravan la riqueza (España y Noruega)[297].

En el sistema fiscal suizo, la aprobación de cualquier incremento impositivo recae en los contribuyentes. A modo de ejemplo, en 2023, los ciudadanos de Ginebra se opusieron a un nuevo impuesto de "solidaridad" para los que tuvieran un patrimonio superior a 3 millones de francos suizos[298].

La propiedad se grava a nivel cantonal y municipal con tipos impositivos muy bajos, que varían según los cantones. Por regla general, son progresivos, con límites de exención variables.

Aunque cada cantón tiene sus propias leyes fiscales, el impuesto sobre el patrimonio suele seguir un patrón. Los sujetos activos del impuesto son los Cantones y los Municipios. Es la ley fiscal cantonal la que autoriza la recaudación del impuesto sobre el patrimonio también por parte de los municipios. El impuesto grava el patrimonio neto, considerado como la totalidad del activo (bienes muebles e inmuebles y derechos de los que el contribuyente es propietario o usufructuario), menos las deudas. Se incluyen los seguros de vida y las rentas vitalicias, así como los activos invertidos en una empresa. Quedan excluidos el ajuar doméstico y los efectos personales. Los bienes y derechos se valoran generalmente a valor de mercado. En algunos cantones existe una exención mínima, mientras que en otros existen las denominadas deducciones sociales concedidas sobre el patrimonio neto. Las deudas de las que el sujeto pasivo es el único deudor se deducen íntegramente; otras deudas, como las deudas solidarias y las deudas de garantía, sólo se deducen en la medida en que tengan que ser soportadas por el sujeto pasivo.

Los impuestos sobre el patrimonio se liquidan y recaudan cada periodo

---

[295] OCDE. *Op. cit.*, p. 18.

[296] El PIB de Suiza en 2016 fue de 687,9 millones de dólares, según datos del Banco Mundial. Disponible en: https://datos.bancomundial.org/indicador/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?locations=CH. Consultado el: 06 de mayo de 2024.

[297] La OCDE es un organismo de cooperación internacional fundado en 1961 y compuesto por 38 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

[298] Incluso el gobierno local se manifestó en contra de elevar el impuesto. (ENACHE, Cristina. *Op. cit.*, p. 18).

impositivo, que coincide con el año civil. Sólo se hace una declaración cada vez, que sirve tanto para el impuesto sobre la renta como para el impuesto sobre el patrimonio. La declaración anual también sirve como instrumento de control, ya que permite a las autoridades fiscales cantonales comparar la evolución anual del patrimonio con los ingresos declarados, mientras que el impuesto sobre el patrimonio también tiene una función complementaria[299].

Las escalas de tarifas son progresivas en la mayoría de los cantones. En los cantones de Lucerna, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Glaris, Appenzell Innerrhoden, San Gall y Turgovia los tipos son fijos. El cantón de Appenzell Ausserrhoden grava el patrimonio según un tipo de dos tramos y el cantón de Basilea-Landschaft según un tipo de tres tramos[300]. En 16 de las 26 capitales cantonales, el tipo impositivo máximo anual no alcanza el 0,5 por 100[301]. El tipo máximo, considerando conjuntamente el impuesto sobre el patrimonio cantonal y municipal, varía entre el 0,1 por 100 (cantón de Nidwalden) y el 1,1 por 100 (cantón de Ginebra)[302].

Los mínimos exentos y las deducciones del impuesto sobre el patrimonio son muy diferentes entre los cantones. En 2022, los importes gravados eran patrimonios netos de 51.000 CHF a 260.000 CHF para un contribuyente casado sin hijos[303].

Políticamente, el impuesto sobre el patrimonio goza de apoyo. Una moción presentada en 2019 en el Parlamento Federal suizo pedía al Consejo Federal suizo que elaborara un proyecto de reforma para suprimir el impuesto sobre el patrimonio suizo, con la institución de un impuesto sobre las plusvalías con un tipo máximo del 10 por 100 sobre los activos privados. Sin embargo, el Consejo Federal recomendó al

---

[299] SCHEUER, Florian; SLEMROD, Joel. Taxing Our Wealth. En: *The Journal of Economic Perspectives,* vol. 35, n.º 1, 2021, Associação Econômica Americana*, JSTOR*, pp. 207-230, p. 212. Disponible en: https://www.jstor.org/stable/10.2307/27008021. Consultado el: 08 de mayo de 2024.

[300] Administración Tributaria Federal, División Principal de Impuestos, Política Documentación Fiscal Federal. *El sistema fiscal suizo: principales características del sistema fiscal suizo, impuestos federales, impuestos cantonales y comunales.* 4ª edición. Ginebra: Esprit du Luxe. 2023, p .55.

[301] SCHEUER, Florian; SLEMROD, Joel. Taxing Our Wealth. *Ibidem*. p. 211.

[302] *Idem*.

[303] CONFEDERACIÓN SUIZA. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *The Swiss Tax System: main features of the Swiss tax system, federal taxes, cantonal and communal taxes.* 4th edition. Genève: Esprit du Luxe. 2023, p. 70 *et seq.*

Parlamento que lo rechazara[304].

Hay dos aspectos que contribuyen a este concierto político sobre el impuesto sobre el patrimonio en Suiza. En primer lugar, en el sistema fiscal suizo no existe un impuesto sobre las plusvalías de los activos mobiliarios (por ejemplo, acciones de empresas) para los inversores privados, es decir, los que no ejercen una actividad de inversión profesional. En segundo lugar, los cónyuges y descendientes directos están generalmente exentos del impuesto sobre donaciones y sucesiones en la mayoría de los cantones o tributan a tipos muy bajos en los que sí lo están[305].

Así pues, las personas físicas, cuando son residentes y nacionales[306], en general, tributan por los ingresos que perciben, así como por su patrimonio neto total. El impuesto sobre el patrimonio acaba recaudando lo que recaudarían un impuesto sobre las plusvalías y un impuesto sobre sucesiones, muy comunes en otros países.

---

[304] ECKERT, Jean-Blaise; AEBI, Lukas. *Op. cit.,* p. 3.

[305] Cabe señalar que Suiza también tiene un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recaudado por los Cantones y por algunas Comunas, cuando autorizadas. Al igual que el *ITCMD* brasileño y español, se recauda en el lugar donde se encuentra el bien o donde vive el donante, en el caso de bienes muebles, y se recauda individualmente sobre la parte de la herencia de cada heredero o legatario. Los bienes heredados se valoran al valor de mercado y, en caso de donación, el impuesto se calcula sobre la base del valor de la donación en el momento de la transmisión. Lo que difiere mucho del impuesto brasileño correspondiente es que, en todos los cantones, el cónyuge superviviente o la pareja registrada están exentos del impuesto de sucesiones. Los descendientes directos están exentos del impuesto en la mayoría de los cantones, a excepción de Appenzell Innerrhoden, donde existe una deducción de 300.000 CHF, Vaud, donde el importe libre de impuestos es de 250.000 CHF, seguido de una deducción decreciente de hasta 500.000 CHF, y Neuchâtel, que tiene una deducción de 50.000 CHF. En algunos cantones, los ascendientes directos también están exentos (Uri, Nidwalden, Zug, Friburgo, Soleura, Basilea Landschaft, Appenzell Ausserrhoden, Grisones, Argovia, Tesino, Valais y Ginebra) y en los demás cantones, la mayoría goza de una exención o deducción. Los tipos son progresivos en casi todos los cantones y están vinculados al grado de parentesco y/o al valor de los bienes. Los cantones de Uri, Nidwalden, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden y San Gall aplican tipos lineales en función del grado de parentesco. A modo de ejemplo, en el cantón de Appenzell Ausserrhoden, la ley fiscal 621.11 (Steuergesetz - bGS 621.11) establece, en su § 147, un tipo del 22 por 100 para hermanos, hermanastros, suegros, yernos, nueras y abuelos, y del 32 por 100 para los demás beneficiarios. Hay que subrayar que el cantón de Lucerna no recauda el impuesto de sucesiones, pero los municipios pueden hacerlo sobre los descendientes directos, con una exención de 100.000 CHF. Y los cantones de Schwyz y Obwalden no recaudan impuestos de sucesiones ni donaciones. Por último, se observa que la maioria de los municipios no recaudan el impuesto de sucesiones y donaciones, pero reciben una parte de los ingresos fiscales cantonales. Por ejemplo, en el cantón de Zug, el impuesto lo recauda el cantón, pero los ingresos van a parar a los municipios. (CONFEDERACIÓN SUIZA. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *The Swiss Tax System: main features of the Swiss tax system, federal taxes, cantonal and communal taxes.* 4th edition. Genève: Esprit du Luxe. 2023, p. 75 *et seq.*).

[306] Los ciudadanos no suizos que viven en Suiza y no ejercen una actividad remunerada en el país tributan anualmente por una cantidad fija (*L'imposition forfaitaire*), calculada en función de sus gastos de manutención, mediante negociaciones caso por caso con las autoridades locales, con ciertos límites mínimos.

En este sentido, tiene efectivamente una finalidad recaudatoria, en detrimento de la supuesta redistribución de la riqueza que promueve, por ejemplo, el impuesto sobre el patrimonio español, sobre todo teniendo en cuenta que la concentración de la riqueza en Suiza sigue siendo elevada en comparación con otros países de Europa Occidental[307].

Por otra parte, GROSCLAUDE, citando a W. Bickel, subraya que aunque existan "críticas al impuesto sobre el capital, no podemos esperar que se derogue, porque la idea de la equidad de esta forma de fiscalidad está arraigada en el pueblo suizo"[308].

Según el informe de la OCDE de 2018, si se suprimiera este impuesto, posiblemente los impuestos sobre la renta serían más altos, lo que afectaría no solo a la clase más rica, sino también a la clase media, que tributaría más por sus ingresos, lo que no les beneficia[309].

A continuación, se indican, a título ilustrativo, los tipos y los importes exentos para los cantones de Zúrich, Appenzell Ausserrhoden y Lucerna, así como algunas particularidades.

2.4.1.1.1 En el cantón de Zúrich

En el cantón de Zúrich, la Ley fiscal 631.1 (Steuergesetz - StG 631.1), de junio de 1997, establece en el § 47. 1 el tramo de exención de hasta 80.000 y los tipos del impuesto sobre el patrimonio, que varían del 0,5 por 1000 hasta 238.000 francos y del 3 por 1000 para el último tramo, por encima de 3.262.000 francos[310]. Nótese que la

---

[307] FÖLLMI, Reto; MARTÍNEZ, Isabel. "Volatile Top Income Shares in Switzerland? Reassessing the Evolution between 1981 and 2010". *The Review of Economics and Statistics*, vol. 99, edição 5, 2017, pp. 793–809. Disponible en: https://econpapers.repec.org/paper/usgeconwp/2016_3a12.htm. Consultado el: 08 de mayo de 2024.

[308] GROSCLAUDE, Jacques. *Op. cit.*, p. 51.

[309] OCDE. *Op. cit*.

[310] StG 631.1, § 47. 1: "El impuesto sobre el patrimonio se fija según la tarifa general establecida:

0‰ para los primeros	Fr. 80 000
½‰ para los otros	Fr. 238 000
1‰ para los otros	Fr. 399 000

cifra no se da en porcentajes (por 100) sino en miles (por 1000), lo que es 10 veces inferior a los tipos en porcentajes (por 100), como el español.

Por último, cabe señalar que en el cantón de Zúrich los municipios recaudan el impuesto municipal como porcentaje del impuesto estatal. Este porcentaje debe estar dentro de la horquilla especificada por el cantón, que en el caso de Zúrich en 2024 es del 72 por 100 (tipo mínimo) y del 130 por 100 a (tipo máximo).

2.4.1.1.2En el cantón de Appenzell Ausserrhoden

En el cantón de Appenzell Ausserrhoden, la Ley Tributaria 621.11 (Steuergesetz - bGS 621.11) de 21 de mayo de 2000 establece el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas.

El párrafo 51 de la citada ley establece el cálculo del impuesto, definiendo las siguientes cantidades como exentas: 150.000 CHF para los cónyuges de hecho y de derecho; 75.000 CHF para todos los demás sujetos pasivos, 25.000 CHF por cada hijo menor a cargo del contribuyente, comprobado según las circunstancias al final del periodo impositivo. El tipo impositivo simple es del 0,50 por 1000 para los activos de hasta 250.000 CHF (§ 52). Para los activos superiores, el tipo simple es del 0,55 por 1000). Los importes residuales inferiores a 1.000 CHF no se tienen en cuenta para el cálculo del impuesto.

El Consejo Cantonal decide el tipo del impuesto sobre el patrimonio para cada año civil.

1½‰ para los otros	Fr. 636 000
2‰ para los otros	Fr. 956 000
2½‰ para los otros	Fr. 953 000
3‰ para porciones del patrimonio que exceden	Fr. 3 262 000”.

Para las parejas y los contribuyentes viudos, separados, divorciados y solteros que conviven con hijos, el tipo difiere ligeramente según los siguientes tramos (StG 631.1, § 47.2):

“½‰ para los otros	Fr. 239 000
1‰ para los otros	Fr. 397 000
1½‰ para los otros	Fr. 637 000
2‰ para los otros	Fr. 955 000
2½‰ para los otros	Fr. 955 000
3‰ para porciones del patrimonio que exceden	Fr. 3 342 000”.

Los municipios fijan el tipo impositivo en unidades impositivas estatales simples para cada año civil.

2.4.1.1.3 En el cantón de Lucerna

En el cantón de Lucerna, la Ley Tributaria 620 (Steuergesetz - StG 620) de 22 de noviembre de 1999 establece el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas[311].

El § 52 de la citada ley establece las cantidades exentas siguientes: 125.000 CHF para los cónyuges que vivan en unión de hecho y de derecho; 62.500 CHF para todos los demás sujetos pasivos, 12.500 CHF por cada hijo menor a cargo del contribuyente, comprobado según las circunstancias al final del período impositivo.

El tipo impositivo es del 0,75 por 1000 a partir del 1 de enero de 2024 (§ 60). A modo de ejemplo, para un patrimonio imponible de 73.000 CHF, el impuesto a pagar será de 54,75 CHF al Cantón de Lucerna. No obstante, la cuota total debe tener en cuenta el impuesto del municipio. Así, por ejemplo, en la Comuna de Beromünster, la tarifa es de 3,75 sobre el impuesto a pagar. Por lo tanto, el impuesto será de 54,75 CHF x 3,75 unidades = 205,30 CHF[312]. Los importes residuales inferiores a 1.000 CHF no se tienen en cuenta para calcular el impuesto.

El § 62 establece un gravamen máximo del 3 ‰ (por mil) del patrimonio imponible. En otras palabras, el importe total del impuesto sobre el patrimonio recaudado por el Estado y los municipios no puede superar el 3 ‰ (por mil) del patrimonio imponible en el cantón de Lucerna.

La valoración (§ 44) se efectúa al valor de mercado, con excepción de los bienes inmuebles (§ 48), que se gravan a su valor fiscal. El valor fiscal corresponde al 75 por 100 del valor catastral para los bienes inmuebles o partes de bienes inmuebles

311 Disponible en: https://srl.lu.ch/app/de/texts_of_law/620. Consultado el: 06 de mayo de 2024.

312 Información disponible en el sitio web oficial del Cantón de Lucerna: Https://steuern.lu.ch/publikationen/nav_einheiten_tarife/b_berechnungstabellen_steuertarife. Consultado el: 06 de mayo de 2024.

que el contribuyente ocupa permanentemente en su lugar de residencia, si el valor catastral corresponde al valor de mercado. En los demás casos, será el valor catastral.

Según la SRL 621 - (Steuerverordnung **-** StV 621) de 12 de diciembre de 2000, los municipios de Lucerna son responsables de garantizar la liquidación y recaudación de los impuestos estatales y comunales, así como de los impuestos federales directos (§ 25)[313].

2.4.1.2 Impuestos suizos sobre elementos patrimoniales singulares

Suiza también tiene un impuesto sobre bienes inmuebles y un impuesto sobre vehículos de motor.

En la mayoría de los cantones existe un impuesto sobre bienes inmuebles. Es un impuesto municipal y anual[314]. En los lugares donde es un impuesto cantonal, los municipios suelen recibir una parte considerable de los ingresos[315]. Hay municipios que no recaudan el impuesto sobre bienes inmuebles, aunque están autorizados a hacerlo, como los municipios de los cantones de Berna, Obwalden, Friburgo, Appenzell Innerrhoden, Grisones y Vaud, donde es un impuesto facultativo[316].

En el cantón de Neuchâtel, por ejemplo, el impuesto sólo grava a las personas físicas por los bienes inmuebles utilizados con fines de inversión, con un tipo proporcional que oscila entre el 0,1 por 1000 y el 3,0 por 1000 del valor de mercado, de la renta capitalizada o del valor catastral, y es recaudado por el cantón y algunos municipios como impuesto comunal “extraordinario”. También existe la figura del

---

313 Información disponible en la página web oficial del Cantón de Lucerna: https://srl.lu.ch/app/de/texts_of_law/621. Consultado el: 06 de mayo de 2024.

314 Además del impuesto municipal sobre bienes inmuebles que recaudan los municipios de los cantones de Tesino y Valais, también cobran un impuesto cantonal sobre bienes inmuebles a las personas jurídicas. Todos los municipios de los cantones de Saint Gall, Tesino, Valais y Jura recaudan un impuesto comunal sobre los bienes de particulares y empresas situados en los respectivos cantones

315 El impuesto sobre bienes inmuebles es cantonal en los cantones de Turgovia y Ginebra, donde no existe impuesto municipal.

316 CONFEDERACIÓN SUIZA. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *The Swiss Tax System: main features of the Swiss tax system, federal taxes, cantonal and communal taxes.* 4th edition. Genève: Esprit du Luxe. 2023, p. 78 *et seq.*

impuesto mínimo sobre los bienes inmuebles de las personas físicas, como en el caso del cantón de Uri, donde se recauda sobre las personas físicas que pagan menos de 300 francos al año en impuestos cantonales, comunales y eclesiásticos. Por último, hay cantones que no recaudan este impuesto, como Zúrich, Schwyz, Glaris, Zug, Soleura, Basilea Landschaft y Argovia[317].

El impuesto sobre los vehículos de motor, por su parte, grava la propiedad de los vehículos de motor y remolques matriculados y se recauda anualmente en todos los cantones. El importe varía según el tipo de vehículo, en función de sus características técnicas. Cada cantón tiene sus propios criterios, que pueden ser la potencia, los kilovatios, la capacidad de carga, el peso total, la clasificación de impacto ambiental, etc. Esto significa que el impuesto sobre un mismo vehículo puede variar considerablemente según el cantón en el que esté matriculado. Muchos cantones eximen determinadas categorías de vehículos o tipos de propulsión, como los vehículos eléctricos o híbridos, o conceden reducciones para los vehículos de las categorías A o B según la etiqueta energética federal o las emisiones de CO_2[318]. El cantón de Berna calcula el impuesto en función del peso del coche, cobrándose 240 CHF por los primeros 1.000 kg de peso. En general, el impuesto oscila entre 200 y 1.000 CHF por coche.

2.4.2 El modelo de imposición mezclada noruego

2.4.2.1 El *Formuesskatt*

Noruega introdujo por primera vez un impuesto sobre el patrimonio (*Formuesskatt*) en 1892.

En 2019, con un tipo del 0,85 por 100, el impuesto sobre el patrimonio recaudó

---

317 *Idem.*

318 El impuesto sobre vehículos de motor también se aplica a las embarcaciones, que deben estar registradas en una autoridad cantonal de navegación. Los vehículos de motor de los cantones de Argovia, Appenzell Ausserrhoden, Lucerna, Neuchâtel, Schwyz o Valais, por ejemplo, no tienen bonificaciones medioambientales. (CONFEDERACIÓN SUIZA. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *Ibidem*, p. 82 *et seq.).*

16.100 millones de coronas noruegas (aproximadamente 1.600 millones de euros), lo que representó el 1,1 por 100 de los ingresos fiscales totales (1.437.400 millones de coronas noruegas)[319].

La actual Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y la Renta (*Lov om skatt av formue og inntekt*), también denominada Ley Tributaria (*Skatteloven - sktl*), se promulgó el 26 de marzo de 1999 y entró en vigor el 01.01.2000.

Cada año, el Parlamento (*Stortinget*) fija los tipos impositivos del Estado sobre el patrimonio y la renta, incluido el impuesto sobre los dividendos pagados a los accionistas residentes en el extranjero (Sección 15-1, sktl). El Parlamento fija también los tipos máximos anuales del impuesto municipal sobre el patrimonio y la renta (artículo 15-2, sktl).

En 2022, el tipo aumentó al 1 por 100, con un 0,7 para el municipio y un 0,3 para el Estado, con una exención de 1.700.000 coronas noruegas (para los cónyuges, que tributan conjuntamente por sus activos combinados, la banda de exención se duplica)[320]. Para patrimonios superiores a 20 millones de coronas noruegas, el tipo para el Estado es del 0,4 por 100, con un total del 1,1 por 100[321].

El impuesto grava todo el patrimonio del contribuyente existente a 31 de diciembre de cada año, valorado al valor de mercado a 1 de enero del año de liquidación del impuesto, menos las deudas de las que sea responsable el contribuyente. El patrimonio de la pareja se considera conjuntamente e incluye el patrimonio de sus hijos hasta la edad de 16 años, según el artículo 2-14 (1), sktl.

La legislación fiscal noruega determina que debe tributar por el impuesto sobre el patrimonio toda persona que sea beneficiaria de rentas o del uso de activos o bienes de otra persona durante un determinado período de tiempo. Si los ingresos

---

[319] Cabe destacar que en Noruega no se gravan las transmisiones hereditarias desde 2014, cuando se suprimió el impuesto de sucesiones, aumentando el uso del impuesto sobre el patrimonio, tal y como destaca BANOUN. (BANOUN, Bettina. “Wealth tax: Norway”. En: *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 138*. Wealth Tax Commission, 2020, pp. 3 y 5. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024).

[320] Aproximadamente 140.000 euros o 160.000 dólares.

[321] Según la información disponible en la página web de la Administración Tributaria noruega: NORWAY. *The Norwegian Tax Administracion*. Disponible en: https://www.skatteetaten.no/satser/formuesskatt/. Consultado el: 30 de enero de 2024.

generados por un bien o el uso de una propiedad, determinados en un testamento u otro acuerdo legal válido, durante un periodo de tiempo se reservan a una tercera persona, el valor de ese bien o propiedad debe ser gravado por la persona que ostenta el derecho a los ingresos de ese bien o el derecho a usar esa propiedad, mientras dure ese derecho[322]. Esta disposición resulta muy útil a la hora de constituir fundaciones y trusts, por ejemplo, que ceden el uso o los valores a terceros[323].

Hay también numerosas exenciones como: los derechos condicionales; los derechos de uso limitados en el tiempo; los derechos limitados en el tiempo a prestaciones periódicas; los derechos a salarios, intereses o dividendos sobre acciones, participaciones de fondos de valores y otros valores, siempre que dichos derechos no hayan vencido para su pago; los derechos sobre obras creativas o patentes, siempre que dichos derechos sigan siendo propiedad del creador o inventor; los conocimientos técnicos, comerciales o de otro tipo; las cosechas necesarias para las operaciones agrícolas; el capital social, así como las reservas para primas y las reservas de estabilización de las cajas de ahorros; las pólizas de seguro de vida establecidas para cumplir los requisitos de cotización obligatoria en fondos de pensiones o fondos de viudedad; los créditos por ganancias mencionados en el artículo 5-50, subsección 2, de la Ley Tributaria noruega, que no hayan vencido para su pago[324]. El efectivo, los cheques, las transferencias bancarias u otros fondos líquidos están exentos hasta 3.000 NOK, considerados bienes personales del contribuyente, así como los bienes muebles[325], incluidos en la parte del valor total que exceda de 100.000 NOK[326].

El sistema de autoliquidación se utiliza tanto para el impuesto sobre el patrimonio como para el impuesto sobre la renta y las plusvalías. Los propios contribuyentes y terceros (bancos, etc.) envían a Hacienda información sobre el

---

[322] El Tribunal Supremo noruego ha subrayado que el primer párrafo del artículo 34 (actual artículo 4-50) de la Ley fiscal noruega se aplica en caso de que el derecho de uso efectivo del capital lo ostente la parte que disfruta de los rendimientos durante un determinado período de tiempo. El tercero debe disfrutar de los rendimientos del capital o del uso del bien durante un determinado período de tiempo (NORWAY. *Supreme Court of Norway*. *Reports of the Norwegian Supreme Court,* Rt. 1948, p. 1032).

[323] Sección 4-1, sktl.

[324] Sección 4-2, sktl.

[325] Los vehículos de motor, las caravanas y las embarcaciones de recreo no se incluyen en la exención como bienes muebles.

[326] Sección 4-20, sktl.

patrimonio individual[327].

La legislación noruega prevé un descuento por valoración (*Verdsettingsrabatt*), que consiste en una reducción del valor imponible de algunos activos, como inmuebles residenciales y comerciales, acciones y activos fijos. El *Verdsettingsrabatt* rebaja la base para calcular el patrimonio neto y puede dar lugar a una reducción del impuesto sobre el patrimonio si el patrimonio neto supera los importes mínimos. Estos descuentos se han modificado en numerosas ocasiones a lo largo del tiempo y, en lo que respecta a la valoración de acciones, activos fijos y bienes inmuebles utilizados con fines empresariales, se justifican para reducir la tributación del denominado “capital circulante”[328].

Los inmuebles utilizados como residencia principal (vivienda habitual), por ejemplo, tienen un descuento de valoración del 75 por 100[329]; las participaciones en fondos de inversión tienen un descuento de valoración del 20 por 100 a 1 de enero de 2023. Los depósitos bancarios, en cambio, no tienen derecho a descuento de valoración. La segunda propiedad (vivienda secundaria), situada en Noruega continental, recibió un descuento del 10 por 100 en la valoración de 2021, del 5 por 100 en 2022 y ningún descuento en 2023. Una vivienda secundaria es una propiedad residencial que no es la vivienda principal ni una casa de vacaciones[330]. Los inmuebles comerciales en Noruega continental (oficinas, tiendas, almacenes, locales de producción/fábrica, aparcamientos, talleres, terrenos no urbanizados y viviendas de vacaciones alquiladas en el marco de una actividad comercial), la participación en participaciones de fondos de valores, las acciones (certificados de acciones en cajas de ahorros, el componente de acciones de la cuenta de ahorro en acciones, el componente de acciones de una cuenta de fondos de inversión), todos ellos recibieron

[327] BANOUN, Bettina. *Op. cit.,* p. 13.

[328] BANOUN, Bettina. *Ibidem,* p. 9.

[329] Los inmuebles residenciales se valoran generalmente sobre la base del precio del metro cuadrado de los inmuebles residenciales vendidos en la zona. Los inmuebles comerciales se valoran generalmente sobre la base de un valor de alquiler estimado (BANOUN, Bettina. *Ibidem*, p. 10). Según el artículo 4-10 (4), sktl, el valor de venta se define como el producto de la superficie de la vivienda por el tipo del metro cuadrado. La tasa por metro cuadrado se fija en un valor de venta calculado por metro cuadrado, en el que se tienen en cuenta el tipo de vivienda, el año de construcción, la superficie y la ubicación geográfica, y las tasas por metro cuadrado las determina anualmente la Administración Tributaria noruega basándose en los cálculos de Statistics Norway.

[330] En general, el catastro oficial del Estado indica si se trata de una propiedad residencial o de una casa de vacaciones.

un descuento del 45 por 100 en la valoración de 2021, del 25 por 100 en 2022 y del 20 por 100 en 2023. Estos mismos descuentos se atribuyeron a los fondos propios positivos de una empresa extranjera controlada por Noruega, que el accionista de la empresa debe registrar como fondos propios. Las propiedades agrícolas y forestales, los terrenos no urbanizados y una casa de vacaciones, los activos fijos utilizados en la actividad empresarial, los buques y las embarcaciones recibieron un descuento del 45 por 100 en la valoración de 2021, del 25 por 100 en 2022 y del 30 por 100 en 2023[331].

Obsérvese que existe una diferenciación entre acciones cotizadas y no cotizadas. El artículo 4-12, que trata de las acciones, certificados de acciones y participaciones en fondos de inversión, establece un descuento del 20 por 100 para las acciones cotizadas, ya que generalmente se valoran al 80 por 100 del valor de mercado a 1 de enero del año de liquidación del impuesto. Por el contrario, las acciones no cotizadas se valoran al 80 por 100 de la parte proporcional de la acción en el valor total del patrimonio fiscal de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada a 1 de enero del año anterior al de la liquidación fiscal, dividido por el valor nominal. En cambio, las acciones no cotizadas de una sociedad extranjera se valoran al 80 por 100 del valor de venta presunto de la acción a 1 de enero del año de liquidación fiscal, y la valoración debe realizarse como las acciones no cotizadas si el contribuyente así lo exige y puede demostrar el valor del activo fiscal de la sociedad. Por regla general, al determinar el valor fiscal patrimonial de una sociedad no cotizada, los activos y pasivos se incluyen por su valor íntegro, sin reducción porcentual.

En cuanto al método de valoración, se utiliza el mismo para valorar las viviendas familiares tanto a efectos del impuesto sobre el patrimonio como del impuesto sobre bienes inmuebles, pero con descuentos de valoración diferentes. En consecuencia, el método de valoración para el impuesto sobre el patrimonio de las viviendas familiares es considerablemente más favorable que el método de valoración utilizado para el impuesto sobre bienes inmuebles de las mismas viviendas

[331] Cf. Sección 4-10 a Sección 4-19, sktl. Disponible en el sitio web de la Administración Tributaria noruega: https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/valuation-discount-in-connection-with-assessment-of-wealth/. Consultado el: 20 de mayo de 2024.

familiares[332].

Dado que hay un porcentaje del impuesto que corresponde a los municipios, el apartado 4-30 (1), sktl, regula la *distribución de las deducciones de la deuda entre municipios. Si el* contribuyente posee bienes en varios municipios, la deuda se deduce en proporción al valor de los activos brutos en cada municipio, por regla general.

Son sujetos pasivos los residentes fiscales en Noruega a 31 de diciembre. En el caso de los no residentes, el impuesto sobre el patrimonio grava los bienes inmuebles situados en Noruega[333].

Los residentes fiscales en Noruega que sean accionistas de una sociedad también están sujetos al impuesto sobre el patrimonio por el valor de su participación en la sociedad de responsabilidad limitada, así como por los activos propiedad de las sociedades.

Las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas, las empresas estatales e intermunicipales y los fondos de valores están exentos del impuesto sobre el patrimonio (art. 2-36, sktl).

La Ley Tributaria noruega (Sección 2-32, sktl) también somete a las fundaciones familiares y fondos patrimoniales noruegos al impuesto sobre el patrimonio cuando el rendimiento del capital se destina principalmente a los miembros de una familia concreta, con un tipo del 0,15 por 100 al Estado y una exención para los activos inferiores a 10.000 coronas noruegas. No se aplica ningún impuesto a los municipios (artículo 2-36, sktl). Así pues, el impuesto sobre el patrimonio que grava a las fundaciones familiares es inferior en comparación con la situación hipotética de que los mismos activos fueran a parar al contribuyente individual. Aun así, BANOUN señala que no parece que haya muchas fundaciones familiares o fondos patrimoniales

[332] BANOUN, Bettina. *Op. cit.,* p. 12.

[333] La residencia fiscal se caracteriza por la estancia en Noruega. Se considera residente fiscal a toda persona que permanezca en Noruega más de 183 días en un periodo de 12 meses o más de 270 días en un periodo de 36 meses. También se cuentan los días en los que sólo se pasa una parte del día en Noruega, pero no tienen que ser necesariamente consecutivos, y el motivo de la estancia es irrelevante. Si los 183 días se dividen entre dos años naturales, se considera que el inicio de la residencia fiscal es el 1 de enero del segundo año.

noruegos[334].

El pago anticipado, basado en una declaración fiscal prefijada que incluye la base imponible, se abona en cuatro plazos al año y no es deducible ni imputable a ningún otro impuesto[335].

Muchos critican este impuesto, sobre todo los efectos que genera, y es el más controvertido de Noruega.

Teniendo en cuenta los 195 Estados y los 7.700 millones de habitantes del mundo, sólo una pequeña parte está sujeta al impuesto sobre el patrimonio, y los noruegos son la pequeña minoría, ya que sólo hay 5,357 millones de habitantes[336].

Para Bente A. LANDSNES, que prologó la obra publicada por GJEMS-ONSTAD, este impuesto repercute en la sociedad y su desarrollo, ya que afecta al crecimiento y desarrollo de las empresas, no fomenta la inversión en puestos de trabajo y empresas, ya que debe pagarse, aunque no haya ganancias, y tiene una estructura fiscal que supone un reto para los contribuyentes noruegos[337]. Otro punto que se menciona a menudo es la pérdida de competencia para las inversiones de capital y la transferencia de capital noruego a países que no tienen impuesto sobre el patrimonio, así como la discriminación del capital noruego frente al extranjero, ya que no hay impuesto sobre el patrimonio para este último[338].

Una encuesta realizada por el periódico noruego *Dagens Naeringsliv* mostró que más de 30 millonarios y multimillonarios noruegos habrán abandonado el país en 2022 y que esta cifra es superior al número total de los contribuyentes más ricos que han abandonado el país en los últimos 13 años, según un informe del diario británico *The Guardian*[339]*.*

---

[334] Del mismo modo, para los *trusts* extranjeros, según BANOUN (BANOUN, Bettina. *Op. cit.,* p. 13.

[335] BANOUN, Bettina. *Ibidem,* pp. 12-13.

[336] GJEMS-ONSTAD, Ole. *La gründere flytte. Formuesskattens dilemmaer i krisenes tidsalder.* Oslo: Cappelen Damm Akademisk, 2020, p. 15.

[337] GJEMS-ONSTAD, Ole. *Op. cit*., p. 136.

[338] GJEMS-ONSTAD, Ole. *Ibidem*, pp. 11-10.

[339] Disponible en: https://www.theguardian.com/world/2023/apr/10/super-rich-abandoning-norway-at-record-rate-as-wealth-tax-rises-

El 19 de abril de 2024, la revista *Fortune* informaba de la apertura de oficinas de representación de los mayores bancos noruegos en Zúrich, con el fin de apoyar a sus clientes noruegos que han emigrado. El titular subraya que el fuerte aumento de los impuestos sobre el patrimonio y los dividendos ha llevado a decenas de ricos del país nórdico a trasladarse a Suiza. Y especula con que "los planes de los banqueros de trasladarse al sur indican que la pequeña pero significativa migración de los empresarios adinerados podría convertirse en permanente". La presión fiscal sobre el patrimonio habría aumentado un 55 por 100, ajustada a la inflación, con unos ingresos fiscales estimados sobre la propiedad, más los impuestos sobre los dividendos, por un total de 65.000 millones de coronas en 2023, frente a los 38.000 millones de 2021, lo que pone de manifiesto el aumento de la presión fiscal. El informe también incluye datos del Ministerio de Finanzas noruego según los cuales ochenta y dos noruegos ricos, con una riqueza neta de aproximadamente 46.000 millones de coronas (4.300 millones de dólares), abandonarán el país en 2022-2023, y treinta y cuatro lo harán en 2023. De estos ochenta y dos noruegos ricos, más de setenta se trasladaron a Suiza, según información del periódico *Dagens Naeringsliv de* enero de 2024[340].

Con el reciente aumento del impuesto sobre el patrimonio en Noruega, el gobierno había previsto inicialmente un extra de 146 millones de dólares al año. Sin embargo, las estimaciones indican que, al abandonar el país los multimillonarios para escapar al impuesto, unos 54.000 millones de dólares en activos "abandonaron" Noruega. Como resultado, se han perdido 594 millones de dólares en ingresos anuales por el impuesto sobre el patrimonio. Así que, en lugar de aumentar los ingresos, el aumento del impuesto sobre el patrimonio causó un impacto negativo neto de más de 448 millones de dólares[341]. En vista de ello y del aumento de la presión

slightly#:~:text=More%20than%2030%20Norwegian%20billionaires,previous%2013%20years%2C%20it%20added. Fecha de consulta: 30 de enero de 2024.

[340] UMMELAS, Ott. "Wealthy Norwegians flee to Switzerland to evade high wealth taxes, with their bankers following". *Fortune*. Publicado el: 19 de abril de 2024. Disponible en: https://fortune.com/europe/2024/04/19/wealthy-norwegians-flee-to-switzerland-to-evade-high-wealth-taxes-bankers-following-dnb-abg-sundal-collier/. Consultado el: 3 de junio de 2024.

[341] RUBINSTEIN destaca el concepto "elasticidade da receita taxável", como "um aumento em alíquotas pode resultar em uma redução de arrecadação fiscal. E justamente por esse motivo, a fuga do capital". (RUBINSTEIN, Leonardo. Noruega aumenta impostos e Curva de Laffer ensina porque é uma má ideia taxar bilionários. Publicado el: 10 de octubre de 2024. Disponible en: https://blocktrends.com.br/noruega-aumenta-impostos-curva-laffer-taxar-bilionarios/#:~:text=O%20valor%20de%20US%24%2054,o%20governo%20deixou%20de%20recolher. Consultado el: 28 de noviembre de 2024).

fiscal,[342] los “legisladores progresistas noruegos han elaborado un nuevo “impuesto de salida” que hará que los exiliados ricos paguen un impuesto de salida sin lagunas sobre las ganancias de capital no realizadas. Los exiliados tendrán la opción de pagar su impuesto de salida en cuotas sin intereses durante 12 años o pagar el total adeudado, con intereses, después de 12 años. Por supuesto, estos exiliados tendrán la opción de regresar a Noruega cuando lo deseen. Y si regresan, lo harán a la que puede ser la nación más igualitaria del mundo”[343].

BANOUN subraya también la ausencia de un límite a la tributación de los activos, lo que fomentaría el cambio de residencia o la donación de activos a una fundación benéfica. Aunque existen normas para la descaracterización de la residencia fiscal (el individuo no puede tener una residencia disponible ni pasar más de 61 días al año en Noruega durante tres años consecutivos después del año de salida, y sólo a partir del quinto año no se cobrará el impuesto sobre bienes inmuebles)[344], esto no ha impedido que los noruegos adinerados emigren, sobre todo a Suiza, donde la fiscalidad del patrimonio es más beneficiosa. Esto se debe a que Noruega y Suiza tienen un convenio de doble imposición[345]. Según BANOUN, si la persona cambia su residencia fiscal a Suiza y está sujeta al impuesto suizo sobre el patrimonio, existe una exención del impuesto noruego sobre el patrimonio durante el primer año, y algunos convenios fiscales conceden una exención adicional[346].

Cabe destacar que el 20 de junio de 2019, en Oslo, Suiza y Noruega firmaron

---

[342] SÁNCHEZ DE LA CRUZ señala que “…el gobierno izquierdista de Noruega ha aprobado importantes subidas impositivas volcadas en los ricos, no solamente mediante el incremento del Impuesto sobre el Patrimonio, que ha subido un 55%, sino también con una subida de la tributación aplicada al reparto de dividendos” (SÁNCHEZ DE LA CRUZ, Diego. *Los ricos noruegos huyen a Suiza y se llevan consigo 4.000 millones hartos de las subidas de impuestos.* Publicado el: 21 de octubre de 2024. Disponible en: https://www.libremercado.com/2024-10-21/los-ricos-noruegos-huyen-a-suiza-y-se-llevan-consigo-4000-millones-hartos-de-las-subidas-de-impuestos-7175479/. Consultado el: 28 de noviembre de 2024).

[343] PIZZIGATI, Sam. Noruega no se doblega ante las amenazas de fuga de capital. Disponible en: https://www.sinpermiso.info/textos/noruega-no-se-doblega-ante-las-amenazas-de-fuga-de-capitales. Consultado el: 28 de noviembre de 2024.

[344] BANOUN, Bettina. *Op. cit*., p. 5.

[345] Convenio entre el Reino de Noruega y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Berna el 7 de septiembre de 1987, actualizado con modificaciones posteriores (artículos 10 y 23). Disponible en: https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/taxes-and-duties/skatteavtaler/convention-norway---switzerland/id2676235/. Consultado el: 31 de mayo de 2024.

[346] BANOUN, Bettina. *Ibidem*, p. 5.

un protocolo de modificación del Convenio de 1987, que entró en vigor el 26 de octubre de 2020, que contiene una cláusula para evitar que se abuse del Convenio, ya que su objetivo es la "eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, sin crear oportunidades para la no imposición o la reducción de la imposición a través de la evasión fiscal o la elusión fiscal (incluso a través de acuerdos de *treaty shopping* diseñados para obtener los beneficios previstos en el presente Convenio en beneficio indirecto de los residentes de terceros Estados)", tal y como se describe en su preámbulo[347].

BANOUN señala también que existe una norma general antiabuso en el artículo 13-2 de la Ley fiscal noruega[348], pero que no hay muchos ejemplos de su uso en relación con el impuesto sobre el patrimonio, y no existe ninguna norma específica al respecto[349].

Además, el impuesto sobre el patrimonio supondría un gravamen sobre los valores no realizados, proporcionando unos ingresos fiscales más estables en periodos de declive y menos crecientes en períodos de recuperación, teniendo un carácter anticíclico, ya que no sigue los ciclos económicos[350].

El impuesto en cuestión serviría también para desincentivar el ahorro de una parte de la clase media, sin debate social sobre el capital privado[351].

---

[347] Protocolo para modificar la Convención de 1987, 20 de junio de 2019. Disponible en: https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-138-s-20182019/id2668812/?ch=5#ved1. Consultado el: 31 de mayo de 2024.

[348] En caso de evasión, la legislación fiscal noruega estipula que la tributación se realizará de forma que refleje el contenido económico, y si esto no es posible, la tributación podrá realizarse mediante la aplicación analógica de las normas fiscales existentes que sean desventajosas para el contribuyente, o mediante la interpretación restrictiva de las normas fiscales existentes que sean beneficiosas para el contribuyente, llevada a cabo sólo en la medida necesaria para evitar la obtención de la ventaja fiscal, cfe. Sección 13-2, (4), (5) y (6), sktl.

[349] BANOUN, Bettina. *Op. cit*., p. 13.

[350] GJEMS-ONSTAD, Ole. *Op. cit*., p. 42.

[351] La OCDE, en un informe sobre fiscalidad del patrimonio publicado en 2018, señalaba que: "Apoyar la acumulación de riqueza por parte de los hogares con niveles de riqueza medios o bajos también es clave para reducir las disparidades de riqueza, lo que implica que el diseño de los impuestos sobre el capital o sobre las rentas del capital no debería desincentivar el ahorro de los hogares situados en la parte media o baja de la distribución de la riqueza. Si el impuesto sobre el patrimonio se aplica a (parte de) la clase media, podría tener efectos regresivos. Por ejemplo, los contribuyentes con una gran parte de sus activos en cuentas de ahorro ordinarias, para las que la tasa de rendimiento es cercana a cero, son gravados por un rendimiento que generalmente no obtuvieron, mientras que los contribuyentes

También habría efectos que aún no se han estudiado, como el debilitamiento de la rentabilidad del capital, fomentando la inversión en capital humano, en el desarrollo de competencias (conocimientos y educación)[352].

Por lo que se refiere a los activos, BANOUN señala que la legislación y sus excepciones a la imposición hacen que el impuesto sobre el patrimonio se aplique de forma diferente a los distintos tipos de activos, y pone un ejemplo: "un prestador de servicios con grandes inversiones en fondo de comercio y *know-how* estará generalmente sujeto a un nivel inferior de impuesto sobre el patrimonio que una empresa intensiva en capital, que en su mayor parte tiene inversiones en activos materiales valiosos". Lo mismo ocurre con las acciones cotizadas, que tributan sustancialmente más que las no cotizadas[353]. El autor señala también que otra forma eficaz de reducir el impuesto sobre el patrimonio es invertir en activos con descuentos de valoración, como la vivienda habitual, las residencias de vacaciones o las acciones de empresas que no cotizan en bolsa, ya que la valoración de estos activos tiene mayores descuentos, lo que disminuye la base imponible, lo que reduce la cuantía del impuesto a pagar[354].

En cuanto a los costes administrativos y de cumplimiento del impuesto sobre el patrimonio, aunque la OCDE considera que algunos países deberían suprimir este impuesto porque sus ingresos son inferiores a los costes generados, este no es el caso de Noruega[355].

En 2016, por ejemplo, el impuesto sobre el patrimonio representó solo el 0,48 por 100 de los ingresos fiscales totales en Francia y el 0,54 por 100 en España. En Noruega, sin embargo, la proporción fue mayor, del 1,13 por 100. En Suiza, fue del 3,7 por 100[356]. El informe también menciona que en Noruega los ingresos fiscales procedentes del impuesto sobre el patrimonio son bajos, en contraste con su elevado

---

más ricos que han invertido gran parte de sus ahorros en acciones tienden a obtener mayores ganancias que los gravados." (OCDE. *Op. cit.*, p. 18).

[352] GJEMS-ONSTAD, Ole. *Op. cit*., p. 45.

[353] BANOUN, Bettina. *Op. cit*., p. 5.

[354] BANOUN, Bettina. *Op. cit*., p. 5.

[355] OCDE. *Op. cit*.

[356] Idem.

tipo y su bajo tramo de exención. Se supone que esta baja recaudación se debe a que la vivienda en propiedad tiene un valor bajo (muchas están situadas fuera de los grandes centros)[357].

2.4.2.2 Impuestos noruegos sobre elementos patrimoniales singulares

Como en otros países, en Noruega también existe un impuesto sobre bienes inmuebles (*Eiedomsskatt*), que corresponde al municipio.

El impuesto sobre bienes inmuebles en Noruega está regulado por la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Ley n.º 1992-1, conocida como *Eiendomsskatteloven*). Esta legislación establece las normas generales para la recaudación del impuesto sobre bienes inmuebles, incluyendo quién está sujeto al impuesto, cómo se evalúa el valor del inmueble, los tipos aplicables y las posibles exenciones.

Además de la *Eiendomsskatteloven*, cada municipio tiene autonomía para definir aspectos específicos sobre la aplicación del impuesto, como el tipo y los límites de exención. Esto significa que la aplicación del impuesto puede variar de una localidad a otra, aunque la ley establezca las directrices generales. El tipo impositivo corresponde a un porcentaje del valor de mercado del inmueble y puede variar entre el 0,2 por 100 y el 0,7 por 100, dependiendo de la localidad. Algunos municipios también conceden exenciones o reducciones a determinadas propiedades, por ejemplo, las de bajo valor o las utilizadas para fines específicos, como la vivienda. Si la vivienda residencial está situada en un municipio que utiliza el valor de mercado calculado por la Administración Tributaria, ese será la base imponible y se tomará de la propia declaración de la renta. Dicha base se extrae de la valoración del patrimonio y del impuesto sobre la renta de los años anteriores. Como ejemplo, los valores de 2023 son la base para el impuesto sobre bienes inmuebles calculado en 2025.

Así, mientras que la *Eiendomsskatteloven* regula la base del impuesto, la administración local es responsable de determinar los tipos específicos y las normas

[357] GJEMS-ONSTAD, Ole. *Op. cit*., p. 39.

de recaudación dentro de sus respectivos límites.

En Oslo, el impuesto sobre bienes inmuebles (*Eiendomsskatt*) se calcula en función del valor de mercado de los inmuebles y tiene un tipo del 0,2 %. Sin embargo, el valor de mercado se determina mediante una tasación oficial realizada por el municipio y existe una exención para los inmuebles con un valor de mercado inferior a un umbral determinado.

En 2025, la exención en Oslo se aplica a las propiedades con un valor de mercado inferior a 1,5 millones de coronas noruegas (NOK). Por encima de este valor, se aplica un tipo del 0,2 % sobre el valor de mercado del inmueble.

También están exentas del impuesto algunas propiedades, como las de uso público o propiedad de organizaciones sin ánimo de lucro.

Aparte del *Eiedomsskatt*, existe un impuesto anual sobre la propiedad de los vehículos llamado *årsavgift*. Este impuesto es anual y varía en función de una serie de factores, como el tipo de vehículo, su peso, el tipo de combustible, el año de fabricación y la antigüedad del vehículo y, en algunos casos, las emisiones de CO_2.

El impuesto *årsavgift* está regulado por la Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos *(Veibruksavgift).* La base jurídica de este impuesto se describe en la Ley nº 17 de 1967, que establece las normas de recaudación del impuesto de circulación de los vehículos matriculados y que circulan por las carreteras noruegas.

El *årsavgift* es administrado por la Autoridad Noruega de Transporte *(Statens vegvesen)***,** que se encarga de recaudar y gestionar el impuesto, así como de emitir los importes anuales en función de las características de los vehículos.

Los vehículos eléctricos e híbridos, por ejemplo, pueden estar exentos o gozar de importantes descuentos en el impuesto adeudado, como forma de fomentar el uso de vehículos más respetuosos con el medio ambiente.

El importe del impuesto anual varía en función de diversos factores relacionados con el vehículo. Muchos coches eléctricos gozan de una exención total o una reducción del *årsavgift*. En el caso de los coches de gasolina o diesel, suele ser de unas 300 NOK a 2.000 NOK anuales para los coches normales. Los coches

híbridos, por su parte, pagan una tasa reducida en comparación con los coches de gasolina o diesel.

El *årsavgift* también se aplica a las embarcaciones, pero está regulado por una legislación distinta, y la cuota varía según la clase de embarcación y la potencia del motor, y difiere en función de si la embarcación se utiliza con fines recreativos o comerciales. Las embarcaciones pequeñas con motores de baja potencia están exentas del impuesto o pagan una tasa reducida. Las embarcaciones comerciales utilizadas para la pesca o el transporte, por otro lado, tributan a un tipo inferior al de las embarcaciones utilizadas con fines recreativos o de ocio, como incentivo fiscal para la industria pesquera y el transporte comercial.

El impuesto sobre las embarcaciones en Noruega está regulado por la Ley nº 33/1991 (*Lov om avgift på fartøy* o Ley del Impuesto sobre las Embarcaciones), que establece las normas para recaudar el impuesto sobre las embarcaciones matriculadas en el país.

Asimismo, la *Statens vegvesen* también es responsable de la recaudación y el registro de las embarcaciones.

2.5 Los modelos de imposición patrimonial en España y Brasil: la forma mezclada española y la practica exclusiva sobre elementos patrimoniales singulares brasileña

España cuenta con un sistema de tributación patrimonial tan completo como complejo. En su diseño y aplicación intervienen múltiples actores, incluyendo al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales.

En este contexto, se implementan diversos impuestos municipales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). En algunas C.C.A.A., los mismos elementos singulares del patrimonio sujetos al IBI y al IVTM están sujetos a tributos propios, como el “Impuesto sobre las Viviendas Vacías” de la Comunidad Autónoma de Cataluña, el “Impuesto sobre tierras infrautilizadas” de Andalucía, y el “Impuesto sobre Fincas o

Explotaciones Agrarias Infrautilizadas” y el “Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales” del Principado de Asturias.

La imposición sobre el patrimonio global se inició en 1977. La implementación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) se estableció mediante la Ley n.º 50/1977, de 14 de noviembre, la cual introdujo el impuesto sobre el patrimonio, inicialmente de manera transitoria, como parte de un conjunto de medidas fiscales de carácter urgente. Este impuesto experimentó fluctuaciones en su aplicación hasta que se estableció de manera permanente en el sistema fiscal español. Recientemente, se ha visto reforzado por el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), que grava los grandes patrimonios y permite compensar lo pagado en concepto de impuesto sobre el patrimonio[358].

En consecuencia, se evidencia la implementación de una tributación patrimonial plena en España, que abarca tanto los componentes singulares como el conjunto del patrimonio.

En el contexto histórico de Brasil, la imposición patrimonial, originalmente conocida como “Décima Urbana”, fue instituida por la Corona Real Portuguesa en 1808, mediante la Carta del 27 de junio. Posteriormente, la jurisdicción sobre esta materia pasó de las provincias a los estados. En 1879, se implementó un impuesto del 5 % sobre la propiedad rural y urbana en todo el Imperio. A su vez, en 1891, los estados —previamente las provincias— obtuvieron la potestad de recaudar un impuesto territorial, sin especificar si se limitaría a las zonas urbanas o rurales. Con la promulgación de la Constitución de 1934, la competencia tributaria se fraccionó en el impuesto territorial rural y el impuesto territorial urbano, pasando este último a ser

[358] El hecho de que el IP haya sido eliminado de los ordenamientos jurídicos de muchos países de la OCDE y que siga en vigor únicamente en España, Noruega y Suiza es otro de los argumentos esgrimidos a favor de su supresión[358]. A propósito de ello, ADAME MARTÍNEZ entiende que el mantenimiento o supresión del IP es una opción de política fiscal posible, siempre que se articule de acuerdo con los principios constitucionales que permitan el gravamen de la riqueza. Esto implica, en el caso de optar por mantener el IP, una reforma que permita superar las deficiencias actuales que impiden garantizar una tributación efectiva de la riqueza. En caso de optar por la supresión, convendría plantearse al menos las principales alternativas de gravamen de la riqueza en otros impuestos. (Notas personales tomadas durante la ponencia “Competencia fiscal en materia de imposición sobre la riqueza”, impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en el seminario “La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma”, celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València).

competencia de los municipios. En 1961, la Enmienda Constitucional n.º 5 transfirió nuevamente la competencia a los municipios, pero tres años más tarde, en 1964, la recaudación del impuesto volvió a la Unión, en virtud de la CE n.º 10 de 1964, y los ingresos fueron transferidos a los municipios donde se ubicaban las propiedades rurales. La legislación actual del municipio de São Paulo sigue tratando estos impuestos por separado y con nombres diferentes, aunque desde la Constitución de 1946 están unificados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles Urbanos. La Constitución de 1988, actualmente en vigor, divide esta competencia entre la Unión, los Estados y los Municipios. De acuerdo con los artículos 153, VI, 156, I y 155, III de la Constitución, la Unión es responsable del *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR*), los Municipios del *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana* (*IPTU*) y los Estados del Impuesto sobre Vehículos Automóviles. El artículo 153, VII, asimismo, establece la potestad de la Unión para instituir un impuesto sobre las grandes fortunas, en los términos de una ley complementaria, una legislación que requiere la mayoría absoluta de los miembros del parlamento. Es pertinente señalar que la Constitución prevé la imposición tanto de elementos patrimoniales singulares (bienes rústicos, bienes urbanos y vehículos) como del patrimonio global (grandes fortunas). La calificación de “grandes fortunas” implica que los proyectos de ley solo se aplican a los patrimonios de gran envergadura. En virtud del artículo 153, VII, no sería factible gravar el patrimonio global de los contribuyentes en general, sino únicamente el de un grupo altamente selecto. A modo ilustrativo, se puede establecer una comparación con la tributación en España de los patrimonios superiores a setecientos mil euros, y su tributación de los patrimonios superiores a tres millones de euros como impuesto de solidaridad. En lo que respecta a la competencia de Brasil para gravar el patrimonio global, esta se refiere a un impuesto que se asemejaría más al impuesto de solidaridad español.

Sin embargo, es importante señalar que la atribución constitucional de competencias para gravar las grandes fortunas nunca se ha plasmado en la institución efectiva de un impuesto de este tipo. Es cierto que las competencias fiscales no prescriben y que, por esta razón, el impuesto podría introducirse en cualquier momento y que existen proyectos de ley en el Congreso Nacional a tal efecto. Sin embargo, han pasado más de treinta y cinco años desde la entrada en vigor de la Constitución de 1988 y todavía no tenemos este impuesto.

De hecho, la tributación patrimonial en Brasil se limita a los mencionados impuestos sobre bienes individuales. Se trata de competencias de diferentes entidades, cada una ejercida por sus propias leyes. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria están determinados por el Código Tributario Nacional, que establece normas generales sobre los hechos generadores, las bases de cálculo y los sujetos pasivos de los impuestos enumerados en la Constitución. El *ITR* grava el valor del suelo y el *IPTU* el valor venal del inmueble, según los artículos 29 y 33. El *IPVA* no tiene esta intermediación por ley complementaria, por lo que los estados ejercen directamente su plena competencia legislativa. En el estado de Rio Grande do Sul, el art. 8 de la Ley 8.115/1985, que instituyó el *IPVA*, establece que la base de cálculo es el valor medio de mercado de los vehículos. En el estado de São Paulo, el art. 7 de la Ley 13.296/2008 define la base de cálculo del *IPVA* como el valor de mercado del vehículo usado y el valor que figura en el documento fiscal para la compra de un vehículo nuevo. Estos impuestos se aplican incluso a motocicletas y coches de turismo populares y de bajo valor. Y ninguno de estos impuestos autoriza la deducción de las deudas de financiación. El tipo impositivo suele ser del 4% para los coches de turismo. Además, tienen carácter real, con la previsión de la responsabilidad fiscal de los adquirientes, establecida por el art. 130 del *CTN*.

2.6 Resumen conclusivo del segundo capítulo

La tributación del patrimonio puede llevarse a cabo a través de uno o varios impuestos. Por razones históricas y, hoy en día, debido a la simplicidad de la imposición y su gran potencial recaudatorio, la mayoría de los países gravan con más de un impuesto la propiedad de bienes específicos. Sin embargo, en algunos países también existen impuestos globales, que tienen en cuenta todo el patrimonio del contribuyente, lo que en teoría podría prescindir de impuestos concurrentes. De hecho, en un mismo país es posible encontrar una combinación de impuestos sobre elementos singulares y sobre el patrimonio global.

El primer modelo es el de la imposición de elementos patrimoniales singulares, especialmente la propiedad de bienes inmuebles y vehículos. Estos impuestos se caracterizan casi como obligaciones reales, en el sentido atribuido a

esta expresión por el Derecho Civil, obligaciones que siguen a la cosa, sea quien sea su propietario, asumiendo así, en términos fiscales, un carácter objetivo. Son impuestos selectivos, que suelen recaudarse a partir de bases muy bajas, que cuentan con un gran número de contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, y que tienen un carácter regresivo, en la medida en que otros bienes, que a menudo están en manos de contribuyentes con gran capacidad económica, dejan de estar gravados.

El segundo modelo es el de la imposición sobre el patrimonio global, que se basa en la idea del patrimonio como una universalidad, que abarca todo el conjunto de posiciones jurídicas con contenido económico que posee el contribuyente. No obstante, en algunos casos, ciertos elementos identificados como parte del patrimonio destinado a actividades productivas, entre otros, pueden estar exentos de tributación. La imposición sobre el patrimonio global, no por definición, ni por naturaleza, sino como suele ser comúnmente en su aplicación, grava únicamente a las personas físicas.

El tercer modelo es el de la tributación mezclada de los elementos patrimoniales singulares y globales. En este caso, existe un riesgo potencial de doble imposición, ya que los elementos patrimoniales singulares también componen el patrimonio global. Sin embargo, este riesgo suele ser mitigado mediante la implementación de una banda de exención significativa y exenciones específicas para las residencias, hasta un determinado valor.

Existen diversas experiencias en cuanto a la tributación del patrimonio. El modelo de imposición de los elementos singulares se adopta prácticamente en todos los países. En cambio, el modelo de imposición del patrimonio global rara vez se presenta en su forma pura; más comúnmente se mezcla con la imposición de los elementos singulares. A este respecto, podemos fijarnos en lo sucedido en países como Alemania y Francia, que dejaron de tributar sobre el patrimonio global y, actualmente, gravan solo algunos bienes de forma particular. En cuanto a los países europeos que, junto con España, han gravado tradicionalmente el patrimonio en su conjunto, tenemos a Suiza y Noruega, que han adoptado el modelo de imposición mezclada, es decir, gravando tanto el patrimonio global como los elementos patrimoniales singulares.

En Suiza, el impuesto sobre el patrimonio (conocido como *"Impôt sur la Fortune"*, "*Vermögenssteuer*" o "*Imposte sulla Sostanza*") se aplica a nivel cantonal y municipal. Además, existen impuestos específicos sobre bienes inmuebles y vehículos de motor. En la mayoría de los cantones suizos, las tarifas son progresivas, aunque algunos cantones aplican tipos impositivos fijos. En 16 de las 26 capitales cantonales, el tipo impositivo máximo anual no supera el 0,5 por 100. La combinación máxima de los impuestos sobre el patrimonio cantonal y municipal oscila entre el 0,1 por 100 (en Nidwalden) y el 1,1 por 100 (en Ginebra). Suiza también grava singularmente los bienes inmuebles y los vehículos de motor. En Noruega, el impuesto sobre el patrimonio (*Formuesskatt*) fue introducido en 1892. En 2022, el tipo impositivo aumentó al 1 por 100, con un 0,7 por 100 para el municipio y un 0,3 por 100 para el Estado. Existe una exención de 1.700.000 coronas noruegas (doblada para cónyuges que tributan conjuntamente). Para patrimonios superiores a 20 millones de coronas, el tipo para el Estado es del 0,4 por 100, alcanzando un total de 1,1 por 100. Además, Noruega tiene impuestos sobre bienes inmuebles (*Eiedomsskatt*) y un impuesto anual sobre vehículos (*Årsavgift*), que también se aplica a embarcaciones bajo una legislación distinta. En resumen, el modelo adoptado actualmente por Suiza y Noruega es el de la tributación patrimonial mezclada, que grava tanto elementos singulares como del patrimonio universal del contribuyente.

En España, existen al menos cuatro impuestos sobre el patrimonio, de los cuales dos gravan elementos singulares y dos afectan al patrimonio global. Por un lado, están los impuestos sobre bienes inmuebles y automóviles y, por otro, el impuesto sobre el patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas, con un mínimo exento de setecientos mil euros, y, de forma no acumulativa, el impuesto de solidaridad del Gobierno español, con un mínimo exento de tres millones de euros. A esto hay que añadir el IBINR y los impuestos propios de la C.C.A.A, que también gravan los inmuebles y vehículos.

En Brasil, existen actualmente tres impuestos diferentes recaudados por distintas entidades federales sobre elementos patrimoniales singulares: la propiedad rural, la propiedad urbana y los vehículos de motor, este último abarcando no sólo los vehículos terrestres, sino también las embarcaciones y las aeronaves. Existe una disposición constitucional para gravar el patrimonio global, que constituya una gran fortuna, pero esta previsión aún no se ha implementado.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS COMPARADO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE ELEMENTOS PATRIMONIALES SINGULARES EN ESPAÑA Y EN BRASIL: INMUEBLES Y VEHÍCULOS

3.1 Consideraciones preliminares al tercer capítulo

La imposición de elementos singulares de la propiedad se manifiesta, si no en su totalidad, en la mayoría de los países. La constatación de que dicha imposición recae sobre la propiedad y que es selectiva permite su análisis crítico, ya que puede implicar regresividad y vulnerar la neutralidad. Asimismo, resulta pertinente considerarla al gravar la riqueza global, con el propósito de evitar el *bis in idem.*

En este capítulo, analizaremos cómo y en qué medida se gravan los elementos patrimoniales singulares en España y Brasil, focalizándose en los bienes inmuebles y los automóviles, que constituyen las principales figuras impositivas.

Comenzaremos explicando los orígenes de la tributación de los bienes singulares y las razones por las que se mantiene en la actualidad.

Posteriormente, nos centraremos en cómo se lleva a cabo esta tributación en España, a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Inmuebles de No Residentes (IBINR), el Impuesto sobre Vehículos (IVTM) y los impuestos propios autonómicos que inciden sobre el patrimonio. A pesar de ser un Estado nominalmente unitario, España aporta cierta complejidad a este tributo, debido al carácter descentralizado de su ejercicio, ya que se atribuye a numerosas Entidades Locales.

A continuación, el presente apartado expondrá la tributación de la propiedad y del automóvil en Brasil, a través del llamado *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana* (*IPTU*), *el Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural* (*ITR*) y *el Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores* (*IPVA*), este último ampliado

por la reforma fiscal resultante de la Enmienda Constitucional 132/2023, de forma que se aplica no sólo a los vehículos de carretera, sino también a embarcaciones y aeronaves. En este contexto, se observan complejidades derivadas de la estructura federativa del Estado, donde el *IPTU* es competencia de los municipios, en calidad de entidades locales, mientras que el *ITR* es competencia de la Unión y el *IPVA* es competencia de los Estados miembros. No obstante, se cuenta con una ley complementaria, el Código Tributario Nacional, que establece normas generales. En este contexto, la tributación de los elementos patrimoniales singulares adquiere una relevancia particular en Brasil, dada la ausencia de un impuesto sobre el patrimonio como universalidad.

Una vez esclarecida la tributación de estos elementos patrimoniales singulares, se podrán desarrollar análisis más profundos sobre la selectividad y la amplitud de dicha tributación. Estos estudios servirán como punto de partida para el próximo capítulo, en el que se abordará el estudio de la tributación del patrimonio como universalidad en estos países.

3.2 La imposición sobre elementos patrimoniales singulares en España

3.2.1 La imposición sobre inmuebles (IBI)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un tributo que grava la propiedad de bienes inmuebles, ya sean rústicos, urbanos o de características especiales[359].

También constituye su hecho imponible la titularidad de un derecho real de usufructo o superficie o de una concesión administrativa sobre los mismos o sobre los

[359] FAYOS COBOS y CASCANTE SERRANO subrayan que, a pesar las opiniones divergentes, “es difícilmente cuestionable que IBI actualmente recae sobre el patrimonio de los contribuyentes. La reforma operada por la LHL modificó el paradigma del impuesto y de su objeto, pasando de gravar la renta real –o incluso potencial– que producían los inmuebles, a gravar la mera titularidad de los inmuebles. En esta línea se posicionan Martin Queralt o Rubio de Urquía”, junto con Tejerizo López y Cayón Galiardo. (FAYOS COBOS, Cristiano; CASCANTE SERRANO, Ekaitz. “El encaje constitucional de los tributos que gravan la propiedad inmobiliaria: el IBI y el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes”. En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021).

servicios públicos a los que estén afectos. En estos casos, el sujeto pasivo es el titular del derecho de usufructo o uso, y no el nudo propietario[360].

Su hecho imponible es, por tanto, el patrimonio inmobiliario o la riqueza inmobiliaria que representa cada inmueble[361].

Es el principal impuesto local, debido a los ingresos que genera para los municipios y al amplio abanico de contribuyentes que abarca[362].

El IBI es un impuesto directo, real y objetivo, aunque su normativa prevé la

---

[360] La legislación establece un orden de preferencia de estos derechos para definir el hecho imponible y, en consecuencia, su sujeto pasivo. Así, cuando uno de estos derechos esté sujeto al hecho imponible, observando el orden establecido en el artículo 61 del TRLRHL, los demás titulares de derechos posteriores no estarán sujetos al impuesto. Este artículo establece el siguiente orden: concesión administrativa sobre bienes inmuebles o servicios públicos a los que estén afectos; derecho real de superficie, derecho real de usufructo y derecho real de propiedad.

[361] PÉREZ ROYO, Ignacio. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Curso de derecho tributario: parte especial*. 13ª ed. Madrid: Tecnos, 2019, p. 1052.

[362] Según la recopilación de datos extraídos del Registro de Entidades Locales y del Ministerio de Hacienda y Función en 2022, MANZANO SILVA destaca que, "junto a la Administración General del Estado y a las distintas Comunidades Autónomas, concurren en la actualidad un total de 13.081 Entidades Locales territoriales. Los municipios, además de ser los más numerosos, con un total de 8.132, son los que asumen los principales servicios y competencias que prestan a la ciudadanía, y disponen de la mayor partida de ingresos y gastos del ámbito local. El 68,4% del ingreso total corresponde a los Ayuntamientos, y son los encargados de gestionar el 67,8% del gasto en esta esfera. La mayor parte de los recursos municipales provienen de sus propios ingresos, de sus tributos y de sus ingresos patrimoniales. La importancia relativa de sus propios ingresos, tributos propios e ingresos patrimoniales (procedentes de la explotación o enajenación del patrimonio público), alcanza el 59,7% de sus recursos totales, cobrando una especial relevancia el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y las tasas municipales." (MANZANO SILVA, María Elena. "Los tipos diferenciados en el impuesto sobre bienes inmuebles: ¿incrementados y/o reducidos". En: *Tributos Locales*, n.º 159, 2022, pp. 119-145, p. 119). El sistema financiero de los municipios se asienta sobre dos pilares principales, que son la participación en los ingresos del Estado (PIE) y cinco impuestos municipales sobre los que se dispone de cierto margen de autonomía tributaria municipal. Según datos del Ministerio de Hacienda, los ingresos tributarios propios de los municipios son los más importantes pues representan el 51,4 por 100 del total de ingresos de media, mientras que las transferencias suponen el 42,4 por 100 del total de ingresos municipales. (Ministerio de Hacienda. Haciendas *Locales en Cifras Año 2022*, Madrid, 2024, p. 43, § 43). Cabe señalar que los "tributos municipales, en especial el impuesto de bienes inmuebles (IBI) produce escasos rendimientos en los municipios pequeños y medianos (por la baja cuantía de las correspondientes bases imponibles," lo que provoca "desequilibrios en el tratamiento de los grandes y pequeños municipios". Para corregir esa diferencia "estos municipios necesitarían una mayor participación en los ingresos estatales (PIE). En cambio, los grandes municipios, donde normalmente la riqueza y la capacidad contributiva per cápita es mayor, podrían financiarse en mayor cuantía con los rendimientos de sus propios impuestos (e incluso de tasas) y permitir así que las transferencias estatales cumplan una función niveladora o ecualizadora. A ello apunta la reciente Recomendación 465 (2021) del Consejo de Europa sobre la autonomía financiera local en España (supra § 20)." (VELASCO CABALLERO, Francisco. "Conflictos normativos en el sistema de Derecho local". En: *Anuario de Derecho Municipal 2023*, n.º 16, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2024, pp. 23-44, pp. 38 - 42. Disponible en: https://www.marcialpons.es/media/pdf/primeras_pags_ANUARIO_DE_DERECHO_MUNICIPAL_2023.pdf. Consultado el: 02 de febrero de 2025).

posibilidad de establecer una bonificación para los contribuyentes que pertenezcan a una familia numerosa, lo que le confiere cierto matiz subjetivo. Cuenta con tipos de gravamen diferentes en función de la naturaleza y uso del inmueble. También es un impuesto obligatorio, por lo que todos los Ayuntamientos deben exigirlo, y entró en vigor en 1990[363].

La base imponible de este impuesto está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, atribuido por la Administración tributaria a cada inmueble, a partir de los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario, que sigue un procedimiento administrativo y unos criterios de valoración contenidos en la legislación específica, con el objetivo de aproximarse lo más posible al valor de mercado, utilizando un coeficiente de referencia[364]. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado pueden actualizar los valores registrados utilizando coeficientes que pueden ser diferentes para cada categoría de inmuebles o para cada grupo de municipios determinados reglamentariamente.

Sobre la base imponible, que lo es el valor catastral, cabe practicar reducciones cuando como consecuencia de un procedimiento de actualización colectiva de los valores catastrales, éstos se ven sustancialmente incrementados, resultando una cuota de IBI a pagar bastante mayor que en años anteriores. Así se obtiene la base liquidable, que es el resultado de aplicar la reducción a la base imponible. La cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible o, en su caso, liquidable el tipo de gravamen correspondiente. La cuota íntegra será minorada en el importe de las bonificaciones previstas legalmente (obligatorias y potestativas), a efectos de determinación de la cuota líquida a pagar a Hacienda.

La legislación estatal establece tipos mínimos y supletorios para cada tipo de bien inmueble, que la ordenanza fiscal puede elevar sin rebasar las horquillas legales, y que aplicados sobre la base imponible o, en su caso, liquidable, permitirán determinar la cuota íntegra del impuesto. Para los inmuebles urbanos, el tipo mínimo

---

363 CEPA DUEÑAS, Antonio; TEJEDOR RUIZ, Carlos; y BERCHÉ MORENO, Eduardo. *Sistema tributario local*. 1.ª ed. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2013. Disponible en: https://elibro.net/es/lc/bibliotecasusal/titulos/59785. Consultado el: 03 de febrero de 2025.

364 Según el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Ley 48/2002, de 23 de diciembre).

(y complementario) es del 0,4 por ciento y el tipo máximo es del 1,10 por 100. En el caso de los inmuebles rústicos, los tipos son el 0,3 por 100 y el 0,90 por 100, respectivamente. Existen una serie de circunstancias en las que el ayuntamiento puede incrementar este porcentaje para cada caso, por ejemplo, que el municipio donde se ubique el inmueble sea capital de provincia o de comunidad autónoma, que preste un servicio de transporte público urbano de superficie, entre otras. Si el municipio no ejerce esta opción, se aplica el porcentaje mínimo adicional fijado por el Estado.

En el caso de los inmuebles con características especiales, los municipios también pueden fijar un tipo diferente para cada grupo de esta categoría, que no puede ser inferior al 0,4 por 100 ni superior al 1,3 por 100. El tipo suplementario para este tipo de bienes, es decir, cuando el municipio no lo define, es del 0,6 por 100[365].

A modo de ejemplo, en Madrid, los inmuebles urbanos están sujetos a un gravamen del 0,442 por 100 en 2024, los rústicos del 0,567 por 100 y los de características especiales del 1,141 por 100. El IBI ha descendido desde 2019, cuando se situaba en el 0,510 por 100, hasta el 0,442 por 100 en 2024, acercándose cada vez más al mínimo legal del 0,4 por 100. En 2025, el tipo general del IBI se reducirá nuevamente, esta vez del 0,442 por 100 al 0,428 por 100.

En Salamanca, el tipo de gravamen es del 0,7125 por 100 cuando se trate de bienes de naturaleza urbana, del 0,4845 por 100 cuando se trate de bienes de naturaleza rústica y del 0,6175 por 100 cuando se trate de bienes inmuebles de características especiales, según lo previsto en la Ordenanza Fiscal n.º 1 del Ayuntamiento de Salamanca.

Cabe recordar que no están sujetas a este impuesto las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios, así como los bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados, de dominio público afectos a uso público, de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación, y los bienes

[365] Según el art. 72 del TRLRHL.

patrimoniales enclavados, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación[366].

Además de algunas exenciones, como la de los bienes propiedad del Estado español[367], también se han previsto algunas bonificaciones, unas obligatorias (pero rogadas) y otras potestativas (arts. 73 y 74 TRLHL). Un ejemplo de bonificación obligatoria es la que se concede a los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra (art. 73.3 del TRLRHL), del 95 por 100 de la cuota íntegra. Además, como bonificación potestativa, el ayuntamiento puede establecer a favor de aquellos contribuyentes que ostenten la condición de titulares de familias numerosas una bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra (art. 74.4 del TRLRHL); también para los inmuebles de organismos públicos de investigación y entidades docentes universitarias de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra (art. 74.2 bis del TRLRHL); asimismo para los propietarios de inmuebles que tengan instalados sistemas de aprovechamiento de energía solar térmica o eléctrica y los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos de hasta 50 por 100 (art. 74.5 y art. 74.7 del TRLRHL); para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica de hasta 95 por 100 (art. 74.6 del TRLRHL), entre otros.

También se prevé un *recargo municipal* de hasta el 50 por 100 sobre la cuota líquida de los inmuebles residenciales desocupados permanentemente (art. 72.4 TRLHL) y otro recargo de las áreas metropolitanas, de hasta el 0,2 por 100 de la base imponible para los inmuebles situados en el territorio de dicha entidad[368].

---

[366] Art. 61.5 del TRLRHL.

[367] El Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales recoge tres categorias de exenciones en el IBI: 1.- Exenciones obligatorias y automáticas, que se conceden de oficio (art. 62.1 TRLHL); 2.- Exenciones obligatorias rogadas, aplicables previa solicitud del interesado (art. 62.2 TRLHL). 3.- Exenciones de establecimiento potestativo por los Ayuntamientos, en sus correspondientes ordenanzas fiscales (art. 62.3 y 4 TRLHL).

[368] "Respecto de los recargos sobre el IBI, resulta de interés la STS de 10 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:990). Esta sentencia considera que, pese a que las áreas metropolitanas tienen potestad para aprobar y regular recargos sobre el IBI, los mismos no pueden excluir a algunos municipios por considerar que no disponen de los mismos servicios que el resto, pues el legislador no ha previsto este tipo de diferenciaciones, al tratarse de un recargo que tiene el mismo hecho imponible que el IBI." (JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César; y TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus. "Tributos Locales". En: *Anuario de Derecho Municipal 2023*, n.º 16, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2024, pp. 327-360, p. 331. Disponible en:

3.2.2 La imposición sobre inmuebles de no residentes (IBINR)

En el contexto del sistema tributario español, el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (IBINR) es un tributo que recae sobre una base patrimonial, con el objetivo específico de contrarrestar la planificación fiscal agresiva asociada a la posesión de inmuebles mediante entidades opacas ubicadas en jurisdicciones no cooperativas.

El legislador español, en su propósito de combatir la evasión fiscal y el uso de estructuras opacas para la tenencia de activos inmobiliarios en el país, ha previsto un gravamen especial para las entidades no residentes que poseen bienes inmuebles en España. Esta medida se dirige particularmente a aquellas entidades domiciliadas en jurisdicciones no cooperativas, anteriormente denominadas paraísos fiscales[369].

La regulación del gravamen especial se encuentra en los artículos 40 a 45 del Capítulo VI de la Ley del IRNR (Real Decreto Legislativo 5/2004), el Capítulo IV del Reglamento del IRNR (Real Decreto 1776/2004), así como en la Orden EHA/3316/2010, que establece los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213.

Se trata de un impuesto no cedido, es decir, de titularidad estatal, que utiliza el poder normativo, la gestión exclusiva y el producto propio.

El gravamen especial se dirige a las entidades residentes en países o territorios considerados jurisdicciones no cooperativas, que sean titulares en España, por cualquier título, de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos. La tenencia pasiva de estos bienes constituye el hecho imponible del gravamen.

No obstante, la normativa prevé importantes excepciones al gravamen

---

https://www.marcialpons.es/media/pdf/primeras_pags_ANUARIO_DE_DERECHO_MUNICIPAL_2023.pdf. Consultado el: 02 de febrero de 2025).

[369] Cabe destacar que, desde la reforma operativa introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, la referencia a “paraísos fiscales” ha sido sustituida por el concepto de “jurisdicción no cooperativa”, de acuerdo con el Anexo IV de la normativa fiscal española.

especial, excluyendo de su aplicación a los Estados, organismos internacionales e instituciones públicas extranjeras, así como a las entidades que desarrollen de forma continua o habitual en España una actividad económica diferenciable de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, y también a las sociedades cuyas acciones coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

Estas exclusiones buscan evitar la imposición en casos en que existe una justificación económica sustantiva para la tenencia del bien, o cuando el titular posee transparencia y control público suficientes.

La base imponible del gravamen está constituida, con carácter general, por el valor catastral del inmueble. En caso de que no exista un valor catastral asignado, se atenderá al valor determinado por la Administración conforme a otros métodos legales. El tipo impositivo aplicable es del 3 por 100, configurando así un tributo de naturaleza proporcional.

Una particularidad relevante es la consideración del importe satisfecho por este gravamen como gasto deducible para la determinación de la base imponible del IRNR. Esto implica una integración parcial del gravamen dentro del propio sistema del impuesto sobre la renta, con efectos fiscales directos para el contribuyente no residente.

El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes actúa como un mecanismo de control fiscal y prevención de prácticas elusivas, dirigiéndose a entidades radicadas en jurisdicciones no cooperativas. A través de una imposición fija y objetiva, el sistema busca incentivar la transparencia en la titularidad de bienes inmuebles situados en España y limitar el uso de estructuras opacas.

En suma, el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes constituye una manifestación patrimonial específica dentro del sistema fiscal español, con un enfoque preventivo frente a la evasión fiscal internacional y el uso de vehículos jurídicos en jurisdicciones no cooperativas para la tenencia de activos inmobiliarios. Su tratamiento como impuesto patrimonial reforzado refleja la voluntad del legislador de dotar de coherencia al principio de capacidad económica, incluso en contextos transfronterizos.

3.2.3 La imposición sobre vehículos (IVTM)

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) es un impuesto municipal de carácter patrimonial, que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica susceptibles de circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase o categoría, es decir, los vehículos que estén inscritos en los correspondientes registros públicos[370].

Su hecho imponible es, por tanto, el patrimonio o riqueza que representa un vehículo de motor.

El IVTM es un impuesto directo, real, objetivo y obligatorio recaudado por todos los municipios de acuerdo con su legislación o, en su defecto, sobre la base de las tarifas mínimas establecidas en el TRLRHL.

El sujeto pasivo es la persona física, jurídica o entidad a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación, según el artículo 94 del TRLRHL. Esta disposición legal simplifica la gestión de este impuesto.

El sujeto activo es el municipio que figura en el domicilio mencionado en el documento del permiso de circulación del vehículo (art. 97 del TRLRHL).

Su periodo impositivo coincide con el año natural, como regla general, salvo en el caso de la primera adquisición de los vehículos, supuesto este en el que comenzará el día en que se produzca la adquisición y transcurrirá hasta la finalización del año natural. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo, es decir, el 1 de enero de cada año, con carácter general, o bien el día en que se adquiere el vehículo, en el caso en que la adquisición se produzca a lo largo del período impositivo

---

370 "Desde una perspectiva amplia se puede encontrar el origen de la fiscalidad del automóvil en la llamada Ley de Desgravación de vinos, de 3 de agosto de 1907, donde se suprimió el Impuesto de consumos sobre la especie vinos, a partir del 1 de enero de 1908, en las capitales de provincia, poblaciones de más de 30.000 habitantes y puertos de Cartagena, Gijón y Vigo. Tal desgravación municipal se compensó con, entre otros, el Impuesto de los carruajes de lujo que pasaría a ser municipal en tales poblaciones. Posteriormente, esta medida, se extendió al resto de municipios con el art. 3 de la Ley 12 de junio de 1911 que suprimía los impuestos de Consumos, Sal y Alcoholes." (FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*. 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013, p. 11. Disponible en: https://biblioteca.nubedelectura.com/cloudLibrary/ebook/show/9788490339466. Consultado el: 03 de febrero de 2025).

(art. 96 TRLHL).

El TRLRHL permite el prorrateo de la cuota tributaria en tres supuestos: matriculación o primera adquisición del vehículo, baja definitiva del vehículo y baja temporal por robo o hurto del vehículo. El prorrateo se realiza por trimestres naturales, siendo efectivo en la práctica cuando la adquisición y/o matriculación se produce después del primer trimestre o si la baja se produce antes del inicio del cuarto trimestre.[371]

El IVTM tiene un "genuino proceso liquidatorio", según el cual su determinación se realiza mediante una cantidad fija, por lo que no hay base imponible, base liquidable y ni tipos de gravamen[372]. La cuota del impuesto se determina conforme al cuadro de tarifas del artículo 95 del TRLRHL, que puede ser modificada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE), según dispone el art. 95.2 del TRLRHL. En dicho cuadro, a cada clase de vehículo se le asigna un valor en euros en función de su "factor tributario" (potencia, número de plazas, capacidad de carga útil o cilindrada)[373]. Las clases de vehículos consideradas en este cuadro son::automóviles (turismo), autobuses, camiones, tractores; remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica; y otros vehículos, categoría que incluye, por ejemplo, ciclomotores y motocicletas[374].

---

[371] PÉREZ ROYO, Ignacio. *Op. cit*., p. 1052.

[372] ROMERO FLOR, Luis María. "Lección 7.- Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica". *Manual de Derecho Financiero Autonómico y Local*. Cuencas: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2015. Disponible en: https://elibro.net/es/ereader/bibliotecasusal/113853. Consultado el: 03 de febrero de 2025.

[373] FERNÁNDEZ MARÍN critica la ausencia de tipos de gravámenes, al tiempo que reconoce la imposibilidad de hacerlo por falta total de sentido práctico: "La utilización de estos parámetros, así como la asignación de un modo directo por el TRLRHL de una cuota -la ausencia de tipos de gravamen, y por tanto la imposibilidad de aplicar un tipo medio efectivo de gravamen-, a cada uno de las clases de vehículos en sus distintos tramos, dificulta la adecuación plena del IVTM a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica. A modo de ejemplo puede verse la diferencia de cuota existente, véase el cuadro de tarifas reproducido más abajo, entre un vehículo de 11,99 CVF y otro con 12 CVF casi el doble, o el hecho de que a vehículos con casi cuatro CVF de diferencia le corresponda la misma cuota (…) Llevar a la práctica la teoría del actor supondría la imposibilidad material y funcional de exigir el impuesto, lo que evidentemente no ha querido el legislador." (FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *Op. cit*., p. 169 *et seq*.

[374] Cuadro de tarifas del artículo 95 del TRLRHL, que establece la cuota mínima del IVTM:

Potencia y clase de vehículo	Cuota-Euros	Potencia y clase de vehículo	Cuota-Euros
A) Turismos:		*D) Tractores:*	
De menos de ocho caballos fiscales	12.62	De menos de 16 caballos fiscales	17.67
De 8 hasta 11.99 caballos fiscales	34.08	De 16 a 25 caballos fiscales	27.77

Las cuotas especificadas en el cuadro de tarifas son las mínimas, pero pueden ser incrementadas por los ayuntamientos, aplicando un coeficiente no superior a 2, para cada una de las clases de vehículos previstas en el cuadro de tarifas, que a su vez podrá ser diferente para cada tramo establecido en cada clase de vehículo (art. 95.4 del TRLRHL)[375].

El artículo 95.6 del TRLRHL recoge tres bonificaciones de carácter potestativo, aplicables a la cuota de la tarifa o a la cuota incrementada, de acuerdo con lo dispuesto en la correspondiente Ordenanza Fiscal. La primera bonificación puede alcanzar hasta el 75 por 100 y se basa en la clase de combustible que utilice el vehículo, considerando la incidencia de la combustión en el medio ambiente, o las características del motor y su impacto ambiental. También cabe establecer una segunda bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente. Por otra parte, se prevé la posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si esta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

En Madrid, la cuota en 2024 para un vehículo de 20 caballos o más es de 224 euros.

De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94	De más de 25 caballos fiscales	83,30
De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61	*E) Remolques y semirremolques:*	
De 20 caballos fiscales en adelante	112,00	De menos de 1.000 y más de 750 Kg de carga útil	17,67
B) Autobuses:		De 1.000 a 2.999 Kg de carga útil	27,77
De menos de 21 plazas	83,30	De más de 2.999 Kg carga útil	83,30
De 21 a 50 plazas	118,64	*F) Vehículos:*	
De más de 50 plazas	148,30	Ciclomotores	4,42
C) Camiones:		Motocicletas hasta 125 cm^3	4,42
De menos de 1.000 Kg de carga útil	42,28	Motocicletas de más de 125 hasta 250 cm^3	7,57
De 1.000 a 2.999 Kg de carga útil	83,30	Motocicletas de más de 250 hasta 500 cm^3	15,15
De más de 2.999 a 9.999 Kg de carga útil	118,64	Motocicletas de más de 500 hasta 1.000 cm^3	30,29
De más de 9.999 Kg de carga útil	148,30	Motocicletas de más de 1.000 cm^3	60,58

[375] A modo de ejemplo, la cuota anual del IVTM para turismos clasificados como turismo para 2023, en su máxima potencia fiscal, es de 224 euros, y la menor potencia fiscal es de 20 euros. Esta tarifa es también la adoptada, por ejemplo, por el Ayuntamiento de Madrid. El tipo impositivo puede variar en cada municipio y cada uno puede establecer las siguientes bonificaciones: por tener al menos 25 años desde su fabricación o por ser un vehículo histórico (hasta el 100 por 100) y por el consumo de carbono y su impacto en el medio ambiente (hasta el 50 por 100), según el art. 95.6 del TRLRHL.

En Salamanca, el impuesto para un vehículo de turismo de 20 caballos o más también es de 224 euros, ya que las cuotas del cuadro de tarifas del impuesto fijado en el artículo 95 del R.D.L. 2/2004 de 5 de marzo se incrementan mediante la aplicación de los coeficientes previstos en la Ordenanza Fiscal n.º 2 del Ayuntamiento de Salamanca. En el caso del vehículo de turismo de 20 caballos o más, el coeficiente es de 2,0000, por lo que la cuota resultante es de 224 euros.

Conviene recordar que las C.C.A.A. pueden crear un nuevo impuesto sobre el mismo hecho imponible que el IVTM, de acuerdo con lo previsto en el TRLRHL, con base en lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA, con el resultado de que desaparezca el IVTM de sus municipios. Dicha medida deberá ir acompañada de una compensación económica para los municipios afectados, en forma de subvención incondicionada o participación en los ingresos tributarios de la C.C.A.A., que no podrá ser inferior a la recaudación del IVTM, ni prescindir de su posibilidad de crecimiento futuro[376].

Por último, aunque el impuesto no haya experimentado novedades legislativas en los últimos años, en el Libro Blanco para la Reforma Tributaria figura una propuesta de modificación de la estructura del impuesto para penalizar las tecnologías más contaminantes, lo que sin duda supondría un reto para una reforma futura del impuesto[377].

3.2.4 Otros impuestos

En el sistema tributario español también existen otros tributos denominados “impuestos propios”, establecidos, gestionados y recaudados por las Comunidades Autónomas sobre determinados elementos patrimoniales singulares, o como

[376] PÉREZ ROYO, Ignacio. *Op. cit*., p. 1084.

[377] JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César; y TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus. *Op. cit*., p. 335.

recargos, y que tienen una finalidad extrafiscal[378].

Según el artículo 6 de la LOFCA, las C.C.A.A. pueden crear tributos nuevos distintos a los existentes. No obstante, no pueden establecer impuestos que recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por las Corporaciones Locales. El Estado, por su parte, sí puede invadir la materia imponible autonómica y establecer tributos sobre hechos imponibles ya gravados por las C.C.A.A., opción esta última que le obligaría, no obstante, a establecer medidas de compensación a favor de las mismas. El artículo 9 LOFCA prevé que las C.C.A.A. pueden establecer sus propios impuestos respetando, además, algunos principios como el de la territorialidad y el principio de no obstaculizar la libre circulación de personas y mercancías. Así, las C.C.A.A. tienen potestad para crear impuestos propios, pero con limitaciones para evitar conflictos con el sistema tributario estatal y local[379].

En el listado de los impuestos de las C.C.A.A. actualizado a 17 de marzo de 2025, facilitado por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda[380], se pueden identificar algunos impuestos autonómicos de naturaleza patrimonial[381].

Tras examinar el amplio listado de impuestos autonómicos, hemos podido verificar que algunos de ellos gravan el patrimonio de diversas maneras: impuestos sobre las grandes superficies comerciales (Cataluña, Asturias y Aragón), sobre las tierras infrautilizadas (Andalucía y Asturias), sobre los depósitos bancarios (Asturias, Cantabria y Extremadura), sobre las viviendas vacías (Cataluña y Valencia), sobre los

---

[378] Antes que nada, cabe destacar la curiosa situación de la Comunidad de Madrid, que no tiene impuestos propios. Todas las demás tienen impuestos propios, pero solo algunos de naturaleza patrimonial.

[379] El artículo 4 de la LOFCA, modificado por la Ley 3/2009, establece que los recursos de las C.C.A.A. provienen de los ingresos procedentes de su patrimonio, de sus propios impuestos, tasas, contribuciones especiales, entre otros.

[380] ESPAÑA. Vicepresidencia Primera del Gobierno. Ministerio de Hacienda. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas. *Tributación Autonómica 2024*. Actualizado a 3 de diciembre de 2024. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2024.aspx. Consultado el: 28 de abril de 2025.

[381] Véase también el listado facilitado por PÉREZ BERNABÉU en su artículo “Las Haciendas Territoriales”, en: *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Coordinadora Eva Aliaga Agulló, 7ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2024, pp. 545-548.

activos no productivos (Cataluña) y sobre los inmuebles en estado de abandono (Galicia)[382].

LAGO MONTERO, en un intento de sistematización, atendiendo a la riqueza gravada y al fin extrafiscal pretendido, clasifica los impuestos propios autonómicos diferenciando tres grandes grupos [383]. En dos de ellos hay impuestos propios de carácter patrimonial: *impuestos sobre actividades y/o bienes pretendidamente contaminantes o peligrosos* (por ejemplo, el impuesto sobre grandes superficies comerciales, el impuesto sobre las estaciones de esquí y el impuesto sobre los coches); *impuestos extrafiscales no ambientales* (impuestos sobre tierras infrautilizadas, impuestos sobre viviendas desocupadas, impuestos sobre solares sin edificar y construcciones ruinosas, impuestos sobre depósitos bancarios e impuestos sobre activos de personas jurídicas no afectos ni cedidos, todos ellos velatorios de la función social de la propiedad). Según el autor, el cuadro de los impuestos propios, siempre polémicos y poco recaudatorios ronda las cien figuras, siendo diferentes en cada Comunidad Autónoma. Muchas veces recaen indebidamente sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado o por las Entidades Locales, generando mucha litigiosidad[384].

---

[382] De conformidad con el Anexo IX: Impuestos proprios y recargos por materias del Capítulo I Líneas de actuación de las CCAA en tributos cedidos y tributos proprios. En: *Tributación Autonómica 2024.* Actualizado a 3 de diciembre de 2024, pp. 84-85. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/SGFAL/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-I-Tributacion-Autonomica-2024.pdf. Consultado el: 28 de abril de 2025.

[383] LAGO MONTERO sistematiza los impuestos propios en tres grupos: i) impuestos tan ambientales como recaudatorios, ii) impuestos sobre actividades y/o bienes pretendidamente contaminantes o peligrosos/as, y iii) otros impuestos extrafiscales no ambientales. (LAGO MONTERO, José María. "Los impuestos propios en el sistema de financiación autonómica". En: *Tributos propios de las comunidades autónomas.* Coordinador Rafael Sanz Gómez. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017, pp. 13-44, pp. 28-39).

[384] "Así que son, según nuestra indagación personal en los albores de la primavera de 2016, 72 impuestos propios vigentes, así como 3 recargos con tipo efectivo, 2 recargos al 0% y 21 impuestos suspendidos, dejados sin efecto o indefinidamente derogados por ley o por sentencia constitucional. 98 tributos o recargos autonómicos que existen o han existido Sólo un comentario respecto de la azarosa actividad legislativa que han desplegado 11 Parlamentos autonómicos, importadores de impuestos de diseño que, pese a venir elaborados por encargo a nuestros colegas universitarios, buena parte de ellos, y por ende, con maestría, han naufragado en las procelosas aguas jurisdiccionales o en su aplicación práctica. Así, Cataluña, uno suspendido y dos declarados inconstitucionales; Andalucía, dos dejados sin efecto y uno que es pura entelequia, el de las tierras infrautilizadas que recauda cero euros; Asturias, uno declarado inconstitucional; Cantabria, uno implantado y derogado; Valencia, uno declarado inconstitucional; Aragón, uno derogado y revivido y uno declarado inconstitucional; Canarias, dos, suspendidos y uno dejado sin efecto; Extremadura 3 derogados, otro parcialmente inconstitucional luego remodelado, otro abortado en su tramitación parlamentaria); Baleares, uno declarado inconstitucional y dos derogados; Castilla La Mancha, dos declarados inconstitucionales; Navarra, uno

Cataluña, por ejemplo, cuenta con varios impuestos propios de carácter patrimonial. La referida Comunidad Autónoma de Cataluña tiene un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, regulado por la Ley 16/2000, de 29 de diciembre. Según la exposición de motivos, este impuesto "grava la especial capacidad económica de los establecimientos que, al disponer de grandes superficies, gozan de una situación dominante en el sector y generan externalidades cuyo coste no asumen". Se trata de un impuesto "marcadamente extrafiscal", cuya finalidad "tiende a la corrección y compensación del impacto territorial y medioambiental que puede ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales, y también a la atención de las necesidades de modernización y fomento del comercio integrado en trama urbana". Es verdad que su supuesto no es la propiedad, sino la "la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales por razón del impacto que puede ocasionar al territorio, al medio ambiente y a la trama del comercio urbano de Cataluña", conforme a su art. 4.1. Sin embargo, es habitual que los impuestos patrimoniales recaigan sobre la propiedad o la posesión, es decir, sobre la manifestación externa del ejercicio de prerrogativas de propietario[385]. Según LAGO MONTERO, este impuesto, que también está presente en Navarra, Asturias, Aragón, Canarias y La Rioja, atenta contra el principio de libre ejercicio de la actividad empresarial sin discriminaciones arbitrarias y, además, grava materias imponibles ya gravadas y bien gravadas por el IBI y por el IAE[386].

La Comunidad Autónoma de Cataluña aún mantiene el "Impuesto sobre las Viviendas Vacías" (IVVCAT), objeto de la Ley 14/2015, de 21 de julio. La exposición de motivos de esta ley aclara que "se configura como un impuesto que grava el

declarado inconstitucional." (LAGO MONTERO, José María. "Los impuestos propios…" *Op. cit*., pp. 27 y 28).

385 PÉREZ BERNABEU, Begoña. "Las Haciendas Territoriales". En: *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Coordinadora Eva Aliaga Agulló, 7ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2024, pp. 545-548.

386 "Al controvertido gravamen catalán, impuesto por la presión de los pequeños comerciantes, y numerosos votantes al Gobierno autonómico de entonces, tan sensible a sus lamentos, le han seguido emuladores en Navarra, Asturias, Aragón, Canarias y La Rioja, convalidados todos por endebles Sentencias del Tribunal Constitucional, sensibles a la reforma de la LOFCA-2009, que permite gravar materias imponibles ya gravadas y bien gravadas por el IBI y por el IAE. Están en el punto de mira de las autoridades comunitarias, que ya han requerido al Reino de España para que se lo piense, así que no les auguro larga vida, visto que atentan contra el principio de libre ejercicio de la actividad empresarial sin discriminaciones arbitrarias, tan protegido por el ordenamiento y los poderes comunitarios, al que nuestro TC no atendió, pese a que también se trata de un principio constitucional y de la LOFCA". (LAGO MONTERO, José María. "Los impuestos propios…" *Op. cit*., p. 33).

incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente". Por lo tanto, recae sin disimulo sobre la propiedad, con la finalidad extrafiscal de obligar al propietario de viviendas desocupadas permanentemente durante más de dos años sin causa justificada a ponerlas en alquiler. De este modo, su naturaleza es de recargo. Además de pagar el IBI, el propietario de una vivienda desocupada aún tiene que pagar el IVVCAT. El Tribunal Supremo[387], en la STS de 22 de junio de 2022, respeta los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad y considera adecuado que, considerando que se trata de un impuesto, "se cuantifique a razón de un importe por cada metro cuadrado de superficie desocupada"[388].

Otro impuesto que se puede considerar de cuño patrimonial, también de la Comunidad Autónoma de Cataluña, es el "Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas". Según la exposición de motivos de la Ley 6/2017, de 9 de mayo, además de tener un carácter redistributivo e incentivar el uso más eficiente del

[387] "... as cortes de diferentes países tornaram-se mais influentes no desenvolvimento da jurisprudência uma das outras. Tribunais constitucionais e cortes supremas de todo o mundo começaram a se engajar em um crescente diálogo constitucional envolvendo citação mútua, conferências de intercâmbio acadêmico e organização de fóruns públicos como a Comissão de Veneza. Dois fatores têm contribuído para o aprofundamento desse processo. Em primeiro lugar, os países onde o Estado de Direito foi instaurado mais recentemente se espelham, com frequência, na experiência de democracias mais sedimentadas. Nas últimas décadas, temos observado ondas de democratização que alcançaram diversas partes do mundo, incluindo a Europa nos anos 1970 (Grécia, Portugal e Espanha), a América Latina na década de 1980 (Brasil, Chile, Argentina) e a Europa Central e Oriental nos anos 1990. Órgãos como a Suprema Corte dos Estados Unidos e o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha têm desempenhado, como seria de esperar, um significativo papel de modelo para essas novas democracias. Embora o fluxo de ideias seja mais intenso em um sentido do que em outro, também é verdade que, como em qualquer outra forma de intercâmbio, esta é uma avenida de mão dupla. Também é importante notar que algumas cortes que foram instituídas mais recentemente, como a Suprema Corte do Canadá e a Corte Constitucional da Africa do Sul, tornaram-se "particularmente influentes" e são frequentemente citadas por outras cortes. O segundo fator envolve o compartilhamento de experiências entre as democracias mais maduras e tradicionais. Sociedades plurais e altamente complexas se deparam com desafios em áreas que vão da segurança nacional até questões religiosas, raciais e sexuais. Controvérsias, ideias, argumentos jurídicos, inferências morais e propostas de soluções são similares e recorrentes por todo o mundo, e as visões e percepções dos juízes de um país podem enriquecer o raciocínio dos juízes de outras jurisdições. Decisões judiciais estrangeiras podem oferecer novas informações e perspectivas, e também ajudar na construção de consensos. (...) Como intuitivo e fora de qualquer dúvida, as decisões judiciais estrangeiras têm apenas uma autoridade persuasiva, não sendo vinculantes. Somente esse fato já seria suficiente para afastar qualquer espécie de temor provinciano. Em determinadas ocasiões, a abordagem comparativa pode ser utilizada por votos divergentes, para demonstrar como razões locais, culturais, sociais ou políticas deveriam levar a soluções diferentes". (BARROSO, Luís Roberto. A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporânea. A Construção de um Conceito Jurídico à Luz da Jurisprudência Mundial. 5ª reimpresión. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp. 34-35).

[388] Como se desprende de la consulta a la jurisprudencia del Tribunal Supremo realizada en la página web oficial. Disponible en: https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1226141. Consultado el: 21 de febrero de 2025.

patrimonio, también tiene el objetivo de “reducir las prácticas actuales de evasión y elusión fiscal, que consisten en trasladar patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar verdaderas titularidades y, por lo tanto, capacidades económicas”, pues el “destino a usos privados de los activos cuya titularidad se formaliza a nombre de personas jurídicas y que no están afectos a actividades productivas es una práctica elusiva e insolidaria que genera pérdida de recaudación, graves iniquidades horizontales y verticales y una pérdida de eficiencia económica. Por lo tanto, los poderes públicos tienen la obligación de eliminar los estímulos a este tipo de prácticas”. Según el art. 3.1 de la Ley 6/2017, el hecho imponible es “la tenencia del sujeto pasivo, en la fecha del devengo del impuesto, de los siguientes activos, siempre que no sean productivos y estén ubicados en Cataluña: a) bienes inmuebles; b) vehículos a motor con una potencia igual o superior a doscientos caballos; c) embarcaciones de ocio; d) aeronaves; e) objetos de arte y antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico; f) joyas”. Además, conforme al apartado 2, la tenencia está determinada por la titularidad de “de un derecho real de superficie, de usufructo, de uso o de propiedad”, el “uso como consecuencia de la cesión derivada de la realización de una operación de arrendamiento financiero o como consecuencia de la adquisición del bien con reserva de dominio” o “el uso derivado de cualquier acuerdo que, con independencia de su instrumentación jurídica, permita la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del acuerdo”[389].

Cataluña también tiene el “Impuesto sobre las Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente”, objeto de la Ley 5/2000, de 29 de abril. Este impuesto “grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona la realización de las actividades a que hace referencia el artículo 9 sobre el medio ambiente en Cataluña, mediante las instalaciones y otros elementos patrimoniales afectos a las mismas, con el fin de contribuir a compensar la sociedad del coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural” conforme al artículo 8.2, pero no recae sobre la tenencia de patrimonio, sino sobre la actividad económica realizada,[390] así como diversos otros impuestos sobre “instalaciones o actividades” de otras C.C.A.A. Sin embargo, LAGO

[389] PÉREZ BERNABEU, Begoña. *Op. cit.,* pp. 545-548.

[390] *Idem.*

MONTERO es tajante al afirmar que “No se deberían gravar instalaciones que, por inmobiliarias, están siempre gravadas por el IBI, últimamente bien gravadas bajo la fórmula de BICES, no obstante, lo cual, haciendo mejor hincapié en el carácter extrafiscal e insistiendo en la benéfica afectación de la recaudación, impuestos posteriores al balear han sobrevivido a los recursos de inconstitucionalidad, pues la doctrina del TC ha devenido laxa e inoperante. Merced a esta laxitud prosperó el gravamen catalán sobre actividades de riesgo, que como todas las actividades empresariales están gravadas en el IAE, y, después de una reforma, el impuesto extremeño sobre instalaciones ambientalmente dañinas en su versión reformada”[391].

Andalucía mantienen también algunos impuestos propios de naturaleza patrimonial, como el “Impuesto sobre tierras infrautilizadas”. Por su parte, el Principado de Asturias tiene previstos el “Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas” y el “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales”[392].

En resumen, los impuestos propios establecidos por las Comunidades Autónomas en España presentan una amplia variedad en su naturaleza, objetivos y áreas de aplicación, especialmente en lo que respecta a los tributos patrimoniales. Aunque estos impuestos buscan, en muchos casos, corregir impactos negativos y fomentar el uso adecuado del patrimonio, también han generado controversias debido a la posible duplicidad con otros tributos ya establecidos a nivel estatal o local, como se verá más adelante. Las Comunidades Autónomas tienen la capacidad de crear estos impuestos, pero deben asegurarse de respetar ciertos principios y evitar conflictos con la normativa nacional. La diversidad de estos tributos, que varía según la región, refleja las diferencias en las políticas fiscales autonómicas, las cuales utilizan el sistema tributario no solo para recaudar, sino también como una herramienta extrafiscal para incentivar determinados comportamientos y mitigar efectos sociales y medioambientales. No obstante, la existencia de estos impuestos plantea retos en cuanto a litigiosidad y posibles interferencias con el sistema fiscal estatal, lo que

[391] LAGO MONTERO, José María. “Los propios…” *Op. cit*., p. 32.

[392] PÉREZ BERNABEU, Begoña. *Ibidem*, pp. 545-548.

requiere un constante esfuerzo por mantener el equilibrio entre la autonomía fiscal y la coherencia normativa.

3.3 La imposición exclusiva sobre elementos patrimoniales singulares en Brasil

3.3.1 La imposición sobre inmuebles urbanos (IPTU)

La *CRFB* atribuye a los municipios la facultad de establecer un impuesto sobre la propiedad urbana (art. 156, I). El *Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)* grava la riqueza revelada no sólo por la propiedad territorial urbana, sino también por las construcciones realizadas sobre ella, teniendo como base de cálculo el valor venal de la propiedad considerada como un todo, como un terreno, una casa, un piso, entre otros.

La ley municipal define qué zonas son urbanas, observando el requisito mínimo de la existencia de determinadas mejoras enumeradas en el §1 del art. 32 del *CTN*, a saber: bordillos o aceras, con conducciones de aguas pluviales, abastecimiento de agua, red de alcantarillado sanitario, red de alumbrado público, con o sin farolas de distribución domiciliaria, o escuela primaria o centro de salud a una distancia máxima de 3 (tres) kilómetros del inmoble en cuestión.

Aunque el *IPTU* se considera un impuesto real, ya que tiene en cuenta la propiedad de bienes inmuebles, la Constitución ha autorizado la posibilidad de progresión del impuesto. El art. 156, §1, permite la progresividad basada en el valor del inmueble. El art. 182, §4, autoriza la progresividad en función del tiempo, mediante una ley específica, en los casos en que el propietario de un terreno urbano no edificado, infrautilizado o inutilizado no promueva su utilización adecuada. El artículo 156, § 1, también permite la selectividad basada en la ubicación y el uso de la propiedad, estableciendo tipos diferentes, sujetos a estos criterios. La base imponible es actualizada por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con los criterios establecidos por la legislación municipal, recogidos en la *EC 132/23*, con ocasión de la Reforma Tributaria de 2023.

El *CTN* regula el hecho imponible, la base de cálculo y los sujetos pasivos del *IPTU*, estableciendo los aspectos de la norma tributaria que deben cumplir las autoridades municipales a la hora de imponer el impuesto (arts. 32 a 34).

El hecho imponible se define en el artículo 32 del *CTN* como “la propiedad, el dominio útil o la posesión de bienes inmuebles por naturaleza o por acceso físico, tal como se definen en la legislación civil, situados en la zona urbana del Municipio”.

La base de cálculo se define en el artículo 33 del *CTN* como el valor de mercado del inmueble. El párrafo único del art. 33 no permite tener en cuenta para el cálculo de la base imponible “el valor de los bienes muebles que se mantengan en forma permanente o transitoria en el inmueble para su uso, explotación, conformación o conveniencia”. En general, los valores se miden “según unas tablas denominadas ‘plan de valores fiscales’, que definen el valor del metro cuadrado en función de la ubicación, la naturaleza y el nivel de la construcción”[393]. La Súmula 160 del *STJ* prohíbe la actualización de los valores inmobiliarios, por decreto, en un porcentaje superior al índice oficial de corrección monetaria, ya que ello supondría aumentar el impuesto sin ley.[394]

El artículo 34 del *CTN* define al sujeto pasivo como “el propietario del bien, el titular de su dominio útil o su poseedor a cualquier título”. Sólo el poseedor con *animus domini* es considerado contribuyente, según el *STJ*[395]. Esto excluye a inquilinos, comodatario y arrendatarios. En este sentido, el Precedente 614 del *STJ* establece que “El arrendatario no tiene legitimación para discutir la relación jurídico-tributaria del *IPTU* y las tasas relativas al inmueble alquilado, ni para repetir el pago en exceso de estos tributos”.

Como ejemplo, en el Municipio de Porto Alegre, la *LC* 07/73 establece los tributos que son de su competencia[396], entre ellos el *IPTU*, y el Decreto 16.500/2009 reglamenta este impuesto.

---

[393] PAULSEN, Leandro. *Curso... Op. cit.* p. 420.

[394] *Idem*.

[395] *STJ*, REsp 325.489 y AgRgAg 1.009.182.

[396] Capital del Estado do Rio Grande do Sul.

El artículo 3 de la *LC* 07/73 establece como hecho imponible la propiedad, el dominio útil o la posesión de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física, tal como se definen en la legislación civil, situados en la zona urbana del municipio, o que, aunque situados en la zona rural, debido a su uso o superficie, se consideren urbanos a efectos fiscales. La ley excluye expresamente los inmuebles destinados a la extracción vegetal, agrícola, ganadera o agroindustrial y que estén situados en la 3ª División Fiscal.

La ley define el inmueble como “la construcción ocupada o terminada, es decir, el que dispone de una licencia de vivienda” (art. 4). El apartado 2 establece que el impuesto incide “independiente del cumplimiento de cualesquiera otros requisitos legales, reglamentarios o administrativos relativos al inmueble, sin perjuicio de las sanciones aplicables”.

La base para el cálculo del impuesto se establece en el art. 5, que es el valor de mercado del inmueble. El apartado 1 establece que “los tipos para el cálculo del impuesto sobre bienes inmuebles son diferenciados en función del uso y progresivos en función del valor del inmueble, desglosado en tramos”, según la tabla adjunta a la citada norma.

En cuanto al aspecto temporal, la *LC* 07/73 define el hecho imponible del *IPTU* como “el 1 de enero de cada año” (§7 del artículo 3).

El art. 10 define que “el valor venal de la edificación está constituido por la suma del valor del terreno o de la parte ideal del mismo, con el valor de la edificación y dependencias, sujeto a las reglas de registro”. El artículo 9 establece que “los precios del metro cuadrado de terreno y de cada tipo de construcción, así como sus definiciones, serán fijados anualmente por decreto ejecutivo, que instruirá la propuesta de presupuesto”. Para el ejercicio 2023, el Decreto n.º 21.772, del 8 de diciembre de 2022, estableció que los precios del metro cuadrado del terreno y de los distintos tipos de construcción de los inmuebles que cuenten con inscripciones registradas, a los efectos de la determinación de la base de cálculo del *IPTU*, son los mismos que los establecidos para el ejercicio 2022, actualizados en un 6,47 por 100, correspondiente a la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor Nacional Amplio (IPCA) para el período comprendido entre noviembre de 2021 y octubre de 2022, incluyendo

los meses extremos de dicho período. La *LC* 859/2019 establece el Plan Genérico de Valores (PGV).

Las tasas del *IPTU* en el municipio de Porto Alegre son progresivas, con varias bandas. Para los inmuebles residenciales, oscilan entre el 0 por 100 y el 0,85 por 100. Para los inmuebles no residenciales, los tipos son del 0 por 100 para los inmuebles con un valor inmobiliario de hasta 82.000 reales (aproximadamente 15.000 euros) y del 0,80 por 100 para los inmuebles con un valor superior. En el caso de los terrenos, los tipos varían entre el 0 por 100 y el 3 por 100, en función del valor y la ubicación. A modo de ejemplo, una propiedad residencial con un valor de mercado de 690.000 reales (aproximadamente 125.000 euros) tributa a un tipo del 0,62 por 100.

De acuerdo con el artículo 70 de la Ley Complementaria 07/1973, están exentas del pago del *IPTU* en la ciudad de Porto Alegre, entre otras, las siguientes personas físicas y jurídicas: jubilados, inactivos y pensionistas, titulares de la seguridad social oficial con carácter permanente y personas con discapacidad cuyos ingresos sean iguales o inferiores a 3 (tres) salarios mínimos nacionales, propietarios de un único inmueble con valor de mercado de hasta 100.000 *UFM*, y el inmueble cuyo valor de mercado sea superior al límite establecido tributará sólo por el valor que lo exceda; viuda o huérfano menor no emancipado, reconocido como pobre; una persona que padezca la “enfermedad de Hansen”, una vez demostrada la enfermedad mediante un certificado médico oficial; persona jubilada a causa de una enfermedad contraída en el lugar de trabajo e incapacitada para ejercer cualquier otra actividad, reconocida como pobre; discapacitado físico, discapacitado psíquico o sus tutores legales, reconocidos como pobres; los excombatientes que hayan participado efectivamente en operaciones bélicas durante la Segunda Guerra Mundial, en los términos de la Ley Federal 5315 de 12 de septiembre de 1967; la viuda de un excombatiente, tal y como se define en el punto anterior y mientras permanezca en este estado civil; y el propietario de un inmueble residencial o mixto, cuyo valor de mercado no supere los 3. 325 (tres mil trescientas veinticinco) *UFMs*[397].

[397] La Unidad Financiera Municipal (*UFM*) fue creada por la Ley Complementaria 303/93 del Município de Porto Alegre y es el índice de todos los impuestos municipales, intereses, multas y sanciones fiscales y administrativas. En 2025, el valor de la UFM es de 5,771 reales.

Con respecto a las propiedades construidas y utilizadas exclusiva o predominantemente como residencias en la ciudad de São Paulo, en 2025, el impuesto se calcula al tipo del 1 por 100 del valor de venta, con aumentos y descuentos definidos por bandas de valor de venta. Para otros inmuebles construidos y terrenos, el impuesto se calcula al 1,5 por 100 del valor de mercado, con aumentos y descuentos también definidos por bandas de valor de mercado.

Están exentos del *IPTU* los inmuebles residenciales, de tipo horizontal o vertical y de nivel bajo a medio, cuyo valor de mercado en 2025 sea igual o inferior a 230.000,00 reales.

Asimismo, los demás inmuebles construidos, con excepción de las plazas de aparcamiento, los edificios de garajes y los aparcamientos comerciales, con un valor de mercado en 2025 igual o inferior a R$ 120.000,00.

También existen descuentos que varían en función de los rangos de valores inmobiliarios establecidos. Para los inmuebles residenciales, de tipo horizontal o vertical y de nivel bajo a medio, cuyo valor venal en 2025 sea superior a 230.000,00 reales e inferior a 345.000,00 reales, recibirán un descuento sobre el valor venal correspondiente a la diferencia entre 690.000,00 reales y el doble de su valor venal.

3.3.2 La imposición sobre inmuebles rurales (ITR)

Corresponde al Gobierno Federal instituir el *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)*, de acuerdo con el artículo 153, VI, de la *CRFB*.

La *CRFB* define la propiedad como la riqueza que revela la capacidad de pago, a efectos de la imposición del *ITR*. A diferencia del *IPTU*, la base económica del *ITR* es solamente la propiedad por naturaleza, es decir, la tierra desnuda, sin considerar cualquier construcción o mejoramiento. Tanto es así que la Ley n.º 9.393, de 19 de diciembre de 1996, que prevé el *ITR*, establece como base imponible el valor de la tierra desnuda imponible (VTNt).

Esta propiedad debe estar situada fuera de la zona urbana del municipio, es

decir, debe estar ubicada en una zona rural (art. 29 del *CTN* y art. 1 de la Ley n.º 9.393/96). El criterio para caracterizar un inmueble como rural es su localización. De esta forma, el plan director de cada municipio es una herramienta importante, junto con las disposiciones del art. 32, § 1 del *CTN*, que establecen los requisitos mínimos de infraestructura urbana para considerar lo que es un área urbana, para subsidiar la caracterización de un inmueble como rural o urbano[398].

Sin embargo, cabe destacar que el *STJ* considera que los inmuebles ubicados en el área urbana utilizados para actividades rurales son considerados inmuebles rurales a los efectos de la imposición del *ITR*, con base en el artículo 15 del Decreto-Ley 57/66[399].

En cuanto a la progresividad del *ITR*, ésta fue autorizada en 2002 por la *EC 42* (art. 153, § 4, I, de la *CRFB*)[400], con el fin de desincentivar el mantenimiento de inmuebles improductivos. Así, se establecieron criterios extrafiscales para inducir el cumplimiento de la función social de la propiedad (art. 170, III, de la *CRFB*)[401]. En este sentido, la Ley 9.393/96, refrendada por el *STF*, establece que el valor del impuesto se calculará aplicando la alícuota al Valor de la Tierra Desnuda Imponible - VTNt,

---

[398] "[...] La Constitución Federal contiene, de forma implícita, la definición de inmuebles rurales y urbanos, utilizando para ello el criterio de la localización. En efecto, de la lectura de los capítulos sobre Política Urbana y sobre Política Agrícola, Fundiaria y Reforma Agraria, ambos pertenecientes al título de Orden Económica y Financiera, se desprende esta conclusión. La Constitución vincula la expresión propiedad urbana a la ciudad, estableciendo que debe satisfacer las exigencias fundamentales de ordenación de la ciudad expresadas en el plan director aprobado por la Cámara Municipal. Cuando la Constitución se refiere a inmueble rural, por su parte, lo hace en contraposición al inmueble urbano." Una traducción libre propia del texto original en português (PAULSEN, Leandro. *Desapropriação e reforma agrária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 95).

[399] "Por supuesto, la aplicación de esta disposición exige mucho cuidado. El artículo 15 del Decreto Ley n.º 57/66 se dirige a aquellas áreas periféricas de la ciudad que, no obstante pasar a ser consideradas urbanas, continúan, durante algún tiempo, albergando inmuebles con superficie suficiente para la práctica de actividades rurales económicamente viables. En cambio, terrenos enclavados en el centro de las ciudades o en barrios consolidados, con pequeña superficie y alto valor, no son aptos para la explotación extractiva vegetal, agrícola, ganadera o agroindustrial, porque sería desproporcionado en relación con los destinos alternativos inherentes a la condición de inmueble urbano, como su alquiler o edificación. Realizar una explotación rural que no se justifique económicamente y reclamar, con ello, la no sujeción al IPTU —especialmente cuando es aplicable la progresividad extrafiscal que busca inducir al propietario a dar al inmueble urbano su función social— constituye una maniobra evasiva que viola el ordenamiento jurídico. Es preciso analizar caso por caso." Una traducción libre propia del texto original en portugués (PAULSEN, Leandro. *Curso... Op. cit.*, pp. 427-428).

[400] Art. 153, *CRFB*: "§ 4º El impuesto previsto en el inciso VI del caput: I - será progresivo y tendrá sus alícuotas fijadas de forma que desestimulen el mantenimiento de propiedades improductivas;".

[401] Art. 170, *CRFB*: "La orden económica, fundada en la valorización del trabajo humano y en la libre iniciativa, tiene por finalidad asegurar a todos una existencia digna, conforme a los dictados de la justicia social, observados los siguientes principios: (...) III - función social de la propiedad;".

según consta en su anexo, teniendo en cuenta el área total del inmueble y el Grado de Utilización - GU[402].

El inciso II del § 4 del art. 153 de la *CRFB*, a su vez, concede inmunidad a las "pequeñas parcelas rurales, definidas por ley, cuando sean explotadas por el propietario que no posea ninguna otra propiedad". El artículo 2 de la Ley 9.393/96 define las pequeñas parcelas rurales, según la región, como "inmobles con área igual o inferior a 100 ha, si están ubicadas en un municipio de la Amazonia Occidental o en el Pantanal de Mato Grosso y Mato Grosso Sur; 50 ha, si están ubicadas en un municipio del Polígono das Secas o de la Amazonia Oriental; 30 ha, si están ubicadas en cualquier otro municipio".

Por fin, el art. 153, §4, III de la *CRFB* delega la competencia de inspección, liquidación y recaudación del *ITR* a los municipios que así lo elijan, bajo la forma de ley, siempre que no implique reducción del impuesto o cualquier otra forma de dispensa tributaria, reservando a la Unión las competencias supletorias para este fin y excluyendo la facultad de imponer multa por retraso en la presentación de la declaración y de juzgar los contenciosos administrativos derivados del ejercicio de las competencias delegadas[403]. La norma de distribución del impuesto estipula que los ingresos del *ITR* se reparten a partes iguales entre la Unión y los municipios en los que está situado el inmueble. Cuando el municipio opte por realizar la inspección y la recaudación, todos los ingresos serán recaudados por el municipio, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 158, II, de la *CRFB*[404].

Cabe destacar que ciertos hechos externos, ajenos a la voluntad del

---

[402] STF, RE 1.038.357 AgR.

[403] De acuerdo con el art. 2 de la Instrucción Normativa n.º 1.640/2016 de la Secretaria da Receita Federal: "A RFB, em nome da União, poderá celebrar convênio com o Distrito Federal e os municípios que assim optarem, para delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança relativas ao ITR. § 1º A celebração do convênio não prejudicará as competências supletivas da RFB de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança relativas ao ITR. § 2º A opção de que trata o caput não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. § 3º O disposto no caput não abrange: I - a competência da RFB para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR); e II - o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas".

[404] Art. 158, *CRFB*: "Pertenecen a los municipios: (...) II - el cincuenta por ciento de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la propiedad territorial rural, en relación con las propiedades situadas en el mismo, siendo el importe total debido en el caso de la opción a que se refiere el art. 153, § 4, III;".

propietario, que le impiden ejercer sus prerrogativas como tal, excluyen la incidencia del *ITR*, como la invasión de tierras[405] o la expropiación indirecta resultante del deslinde de tierras indígenas[406], porque no revelan la capacidad contributiva, por lo que no se produce el hecho imponible.

Además de la disposición contenida en el *CTN* (arts. 29 a 31), la Ley n.º 9.393/96, que establece el *ITR*, define al contribuyente como "el propietario de un inmueble rural, el titular de su dominio útil o su poseedor a cualquier título", en los términos del art. 4.

El *CTN* define la base imponible como el valor del suelo (art. 30), es decir, el valor de la tierra desnuda. Los artículos 10 y 11 de la Ley n.º 9.393/96 definen la base de cálculo mediante la expresión Valor de la Tierra Desnuda Imponible (Valor da Terra Nua Tributável - VTNt). Para calcular el VTNt, se excluyen diversas áreas, como las de preservación permanente, las reservas legales, las áreas de interés ecológico para la protección de ecosistemas, las áreas manifiestamente inadecuadas para cualquier explotación agrícola, pecuaria, granjería, acuícola o forestal, las áreas bajo servidumbre ambiental, las áreas cubiertas por bosques nativos, primarios o secundarios en fase media o avanzada de regeneración y las áreas inundadas con el objetivo de crear embalses para centrales hidroeléctricas autorizadas por el gobierno. Además, se excluyen del valor de la propiedad el valor de las construcciones, instalaciones y mejoras, los cultivos permanentes y temporales, los pastos cultivados y mejorados y los bosques plantados. El *CTN* define como base de cálculo el valor del suelo.

Los tipos se establecen en la tabla anexa a la Ley 9.393/96 y tienen en cuenta la superficie total y el grado de utilización, pudiendo variar entre el 0,03 por 100 (para inmuebles de hasta 50 ha con un grado de utilización superior al 80 por 100) y el 20 por 100 (para inmuebles de más de 5.000 ha con un grado de utilización de hasta el 30 por 100, considerado más improductivo, justificado por la función extrafiscal del impuesto). En el caso de la misma propiedad con más de 5.000 ha, pero con un grado de utilización entre el 50 por 100 y el 60 por 100, por ejemplo, el tipo del *ITR* será del 6,4

[405] TRF4, AC 5004054-57.2015.4.04.7207.

[406] TRF4, AC 5010145-68.2016.4.04.7001.

por 100, en cumplimiento de la función social de la propiedad.

El *ITR* es evaluado y pagado por el contribuyente, independientemente del procedimiento previo de la administración tributaria, en los plazos y condiciones establecidos por la Receita Federal, y está sujeto a homologación posterior (art. 10). En caso de ausencia o inexactitud de la evaluación, se puede realizar una evaluación de oficio, con base en el Sistema de Precios de la Tierra - SIPT, en el cual los Municipios y el Distrito Federal informan anualmente el valor de la tierra desnuda[407].

3.3.3 La imposición sobre vehículos (IPVA)

El *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)* es de competencia de los estados brasileños y está previsto en el artículo 155, inciso III, de la *CRFB*. El hecho imponible es la propiedad de vehículos automotores, considerados como tales los propulsados por motor de propulsión, que circulan por sus propios medios y sirven normalmente para el transporte por carretera de personas o cosas, según lo dispuesto en el Código de Tránsito Brasileño - *CTB*. Sin embargo, con la reforma tributaria de 2023, se incluyeron los vehículos acuáticos y aéreos, excluyendo los tractores y máquinas agrícolas, las aeronaves agrícolas y las aeronaves pertenecientes a un operador certificado para prestar servicios aéreos a terceros, las embarcaciones pertenecientes a una persona jurídica a la que se le haya concedido una licencia para prestar servicios de transporte acuático o a una persona física o jurídica que practique la pesca industrial, artesanal, científica o de subsistencia, la pesca artesanal, científica o de subsistencia, las plataformas capaces de desplazarse sobre el agua por sus propios medios, incluidas las que tengan como finalidad principal la exploración de actividades económicas en las aguas territoriales y en la zona económica exclusiva y las embarcaciones que tengan esta misma finalidad principal (art. 155, § 6, III, del *CRFB*).

Aunque la *CRFB* prevea la necesidad de una ley complementaria que

[407] A título de ejemplo, el valor de la tierra desnuda/ha para cultivos con buena aptitud en 2023 en el municipio de Bento Gonçalves/RS es de 104.100 reales (aproximadamente 570.000 euros). Disponible en: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/documentos-tecnicos/vtn. Consultado el: 21 de febrero de 2024.

establezca reglas generales sobre la definición del hecho imponible, de la base de cálculo y de los sujetos pasivos del *IPVA* (art. 146, III, *a*, de la *CRFB*), aún no ha existido. En consecuencia, en decisión del *STF*, se consideró que los Estados están autorizados a ejercer la plena competencia legislativa, con base en el art. 24, § 3, de la *CRFB*[408]. Y en ausencia de una ley complementaria, los Estados que fijan tasas más bajas incitan a una verdadera guerra fiscal, pues incentivan a los vehículos a ser matriculados en su territorio para pagar menos impuestos, aunque sean propiedad de personas físicas o jurídicas, como empresas de alquiler de vehículos domiciliadas en otro Estado. Esta situación fue considerada por el *STF*, que estableció la siguiente tesis para resolver el problema, en el Tema 708 de repercusión general (*RE* 1.016.605), en 2020: "La Constitución autoriza la recaudación del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (*IPVA*) solamente por el Estado en que el contribuyente mantiene su sede o domicilio fiscal"[409]. Por lo tanto, el impuesto es recaudado válidamente por el Estado en el que el propietario del vehículo tiene su domicilio.

Otro punto a destacar es que no es necesario observar la anterioridad nonagesimal en la fijación de la base imponible, prevista en § 1 del art. 150 de la *CRFB*. Así, el valor de los vehículos puede ser fijado al final del año y aplicado al hecho imponible del año siguiente, sin tener que esperar 90 días.

En cuanto a la responsabilidad personal del antiguo propietario, el Tribunal Superior de Justicia ha resumido su comprensión (*STJ* Precedente 585) de que "La responsabilidad solidaria del antiguo propietario, prevista en el artículo 134 *CTB*, no abarca el *IPVA* cobrado sobre el vehículo automotor, en lo que se refiere al período posterior a su venta"[410]. La responsabilidad del antiguo propietario, en el caso de que

---

[408] *STF*, REAgRg 206.500-5.

[409] *RE* 1.016.605: "... 4. La presente controversia retrata uno de los supuestos de 'guerra fiscal' entre entidades federativas, configurando la conocida situación en la que un Estado busca aumentar su recaudación mediante la oferta de una ventaja económica al contribuyente domiciliado o establecido en otro Estado. 5. La imposición del IPVA presupone que el vehículo automotor circule en el Estado en el que está matriculado. No por casualidad, el inciso III del artículo 158 de la Constitución de 1988 asigna el cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto estatal sobre la propiedad de vehículos automotores a los Municipios donde están matriculados los automóviles. 6. Por lo tanto, el artículo 1º, párrafo único, de la Ley del Estado de Minas Gerais n.º 14.937/2003 se encuentra en consonancia con la Constitución, siendo válida la cobranza del IPVA por parte del Estado de Minas Gerais respecto de los vehículos cuyos propietarios tienen sede en dicho Estado".

[410] *CTB*, art. 134: "En caso de transferencia de propiedad, si ha expirado el plazo previsto en el § 1º del art. 123 de este Código sin que el nuevo propietario haya tomado las medidas necesarias para la

no haya comunicación de la venta del vehículo a la autoridad de tráfico del Estado o del Distrito Federal, depende de una ley específica del Estado, como decidió el *STJ* en 2022, en el Tema 1118: “Solamente por medio de una ley específica del estado/distrito se puede responsabilizar solidariamente al vendedor por el pago del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automóviles (*IPVA*) sobre el vehículo vendido, en el caso de que no haya comunicación de la venta del bien a la autoridad de tráfico competente”.

Y para dilucidar mejor la tributación de los vehículos automotores como expresión de la riqueza del contribuyente, analizaremos a continuación la legislación del estado de Rio Grande do Sul que instituyó el Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (Ley n.º 8.115/85).

El *IPVA* de Rio Grande do Sul, de vencimiento anual, tiene como hecho imponible la propiedad de un vehículo automotor, y se considera ocurrido en la fecha de adquisición, en la fecha de despacho aduanero, en el caso de vehículos importados del exterior por el consumidor, y en la fecha de subasta, en el caso de vehículos nuevos adquiridos en subasta (art. 2).

El art. 3 reproduce las inmunidades constitucionales. El art. 4 regula exenciones, como para propietarios de vehículos eléctricos; vehículos fabricados hace más de veinte años o cuyo valor fiscal sea inferior al equivalente a 4 *UPF-RS*[411]; para personas con discapacidad en relación con vehículos adaptados, cuyo valor fiscal base no sea superior al equivalente a 5.094 *UPF-RS*[412], limitado a un vehículo; taxis, autobuses y transporte público o escolar, entre otros. Este artículo también exime del pago del impuesto cuando haya “pérdida total del vehículo por robo, hurto, accidente o cualquier otra causa que caracterice su propiedad o posesión útil”, eximiendo del pago “en proporción al número de meses en que el titular del vehículo no ejerció sus

---

emisión del nuevo Certificado de Registro del Vehículo, el antiguo propietario deberá enviar al órgano ejecutivo de tránsito del Estado o del Distrito Federal, en un plazo de 60 (sesenta) días, una copia autenticada del comprobante de transferencia de propiedad, debidamente firmado y fechado, bajo pena de tener que responsabilizarse solidariamente por las sanciones impuestas y sus reincidencias hasta la fecha de la comunicación. Párrafo único. El comprobante de transferencia de propiedad al que se refiere el encabezado de este artículo podrá ser sustituido por un documento electrónico con firma electrónica válida, conforme a la reglamentación del Contran.”

411 En 2025, 4 *UPF-RS* equivalen a 108,52 reales. Esto es aproximadamente 16 euros.

412 En 2025, 5.094 *UPF-RS* equivalen a 138.200,22 reales. Esto es aproximadamente 21.000 euros.

derechos de propiedad y posesión y mientras éstos no se restablezcan, en los casos de robo o hurto".

Los sujetos pasivos son los propietarios de vehículos sujetos a licencia o matriculación y, en el caso de enajenación fiduciaria, el deudor fiduciario o el poseedor directo. La Ley n.º 8.115/85 prevé expresamente la responsabilidad solidaria del vendedor hasta el momento del registro de la notificación en el organismo público de tráfico encargado de la matriculación y registro, matriculación o registro, así como del adquirente o transmitente del vehículo de motor, en relación con las deudas del propietario o propietarios anteriores (art. 6).

La base de cálculo es el valor medio de mercado de los vehículos. En el caso de vehículos nuevos, el valor medio de mercado es el que figura en el documento fiscal, incluido el valor de los extras y accesorios opcionales. En el caso de vehículos automóviles usados, el valor medio de mercado es el publicado anualmente por el Poder Ejecutivo, en moneda nacional, antes del inicio del año natural en que se devengará el impuesto, teniendo en cuenta los precios practicados habitualmente en el mercado, los precios medios medidos por publicaciones especializadas, la marca, el tipo, la potencia, el año de fabricación, el peso, la cilindrada, el número de ejes, la capacidad máxima de tracción (CMT), el peso bruto total combinado (PBTC), el peso máximo al despegue, el tamaño, el material utilizado en la fabricación y el modelo del vehículo automotor (art. 8º).

El tipo es del 3 por 100 para vehículos de motor como turismos o furgonetas; y del 1 por 100 para camiones, autobuses, minibuses y vehículos de alquiler (art. 9). Para los vehículos nuevos, el impuesto "se reduce proporcionalmente al número de meses transcurridos en el año natural, anteriores al mes de adquisición" (art. 10). El pago del *IPVA* es un requisito previo para la matriculación inicial y la renovación del permiso de circulación del vehículo (art. 11).

Aunque se trate de un impuesto real, que considera aisladamente la riqueza correspondiente a la propiedad del vehículo, la reforma fiscal de 2023 previó la posibilidad de que los tipos del *IPVA* fueran diferenciados en función del tipo, valor, uso e impacto ambiental (art. 155, § 6, II, de la *CRFB*), permitiendo así la selectividad y la progresividad.

En cuanto a la concesión de descuentos por “buen conductor”[413], el *STF*[414] ya dictaminó “que la finalidad extrafiscal de incentivar el cumplimiento de las leyes de tránsito justifica la distinción de tratamiento, no caracterizando una violación de la isonomía”[415]. A pesar de ese entendimiento, existe doctrina en el sentido de que no puede el legislador usar el ilícito como criterio para determinar el monto a pagar, así como ocurre, en la concesión de descuentos en el *IPVA* para los conductores sin infracciones en el último año, ya que genera una desigualdad, puesto que, aunque los contribuyentes tengan la misma capacidad económica, pueden recibir notificaciones para pagar cantidades diferentes de *IPVA*, lo cual vulnera el concepto de tributo”[416].

El descuento de “Buen Conductor” en el estado de Rio Grande do Sul se deriva de la aplicación de la Ley 11.400/99 y se concede al conductor y propietario de un vehículo de motor que no haya incurrido en una infracción de tráfico, de acuerdo con determinados períodos: 5 por 100 para el período del 01/11/2022 al 31/10/2023 sin multas; 10 por 100 para el período del 01/11/2021 al 31/10/2023 sin multas, y 15 por 100 para el 01/11/2020 al 31/10/2023.

También existe un descuento del 6 por 100 por pronto pago o de hasta el 5 por 100 por acogerse al Programa de Ciudadanía Fiscal, establecido por la Ley 14.020, de 25 de junio de 2012.

En todo Brasil, en 2024, los porcentajes del *IPVA* variaron entre el 1 por 100 y el 4 por 100, dependiendo del Estado y de la categoría. En el caso de turismos, los porcentajes más elevados (4 por 100) se dan en el Estado de São Paulo, que cuenta con el mayor parque automovilístico del país, así como en los Estados de Minas Gerais y Rio de Janeiro. Los porcentajes más bajos corresponden a los Estados de Tocantins y Acre, con un 2 por 100[417].

---

[413] Descuentos para propietarios de vehículos sin infracciones de tráfico.

[414] *STF, ADI 1.276, 2002.*

[415] PAULSEN, Leandro. *Curso... Op. cit*, p. 415.

[416] PAULSEN, Leandro. *Ibidem*, p. 26.

[417] Los tipos del *IPVA* en Brasil para 2024:

Estado	Turismos	Camiones/vehículos utilitarios	Motos	**Estado**	Turismos	Camiones/vehículos utilitarios	Motos
Acre	2%	1%	1%	*Paraíba*	3%	3%	3%
Alagoas	3%	3%	3%	*Paraná*	4%	4%	4%

Por último, cabe mencionar que el 50 por 100 de la recaudación se reparte con los municipios en los que se autorizaron los vehículos, tal y como establece la *CRFB*.

3.4 Las ventajas en común de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares en ambos países

3.4.1 Son sencillos y de baja litigiosidad tanto en España como en Brasil

Desde la perspectiva del contribuyente, la simplicidad se refiere a la facilidad de saber cuándo se ha producido el hecho imponible, cuánto hay que pagar y cuándo hay que hacerlo. Por regla general, esta simplicidad se encuentra en los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares tanto en España como en Brasil. Y esta sencillez da lugar a muy pocos litigios, por lo que no hay costes residuales.

De hecho, la fiscalidad es muy similar. Ambos países tienen impuestos sobre bienes inmuebles y vehículos.

Por regla general, los propietarios de bienes inmuebles o de automóviles están obligados a pagar los impuestos respectivos el 1 de enero de cada año, y la cantidad a pagar la indica el sujeto pasivo, de modo que el contribuyente tiene que pagar en la fecha prevista.

Amapá	3%	3%	2%	*Pernambuco*	3%	3%	3%
Amazonas	3%	3%	2%	*Piauí*	3%	3%	2%
Bahia	3%	3%	3%	*Rio de Janeiro*	4%	3%	2%
Ceará	3%	3%	2%	*Rio Grande do Norte*	3%	3%	2%
Distrito Federal	4%	1%	2%	*Rio Grande do Sul*	3%	3%	2%
Espírito Santo	2%	2%	1%	*Rondônia*	3%	3%	2%
Goiás	4%	3%	3%	*Roraima*	3%	2%	2%
Maranhão	3%	3%	1%	*Santa Catarina*	2%	2%	1%
Mato Grosso	3%	3%	1%	*São Paulo*	4%	2%	2%
Mato Grosso do Sul	4%	4%	2%	*Sergipe*	3%	3%	2%
Minas Gerais	4%	3%	2%	*Tocantins*	2%	3%	2%
Pará	3%	3%	1%	-	-	-	-

Existen, por supuesto, criterios para calcular el importe, ya se trate del impuesto sobre bienes inmuebles o del impuesto sobre vehículos, pero el contribuyente no tiene que ocuparse de estas variables, ya que, por regla general, es la Administración Tributaria la que calcula estos impuestos y los recauda.

En lo que respecta al IBI, la determinación de la cuota a abonar recae en cada ayuntamiento, aunque el porcentaje aplicable se encuentra delimitado por la TRLRHL, que establece tipos mínimos y supletorios para cada tipo de bien inmueble (urbano, rústico y de características especiales) que la ordenanza fiscal podrá elevar en los términos ya señalados. Se trata de un impuesto de notificación colectiva y de cobro periódico por recibo. En Madrid, la notificación se lleva a cabo anualmente mediante la publicación, previa aprobación de la matrícula, del anuncio de exposición de la matrícula del impuesto en su Boletín Oficial y a través de la publicación en prensa del anuncio. Adicionalmente, el Ayuntamiento, con el fin de facilitar las obligaciones tributarias a sus ciudadanos, envía anualmente los recibos o cartas informativas del IBI a los contribuyentes, según el sistema de pago seleccionado por el sujeto pasivo. Es pertinente señalar que, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Haciendas Locales, la notificación del IBI únicamente resulta exigible en el caso de que se trate del primer año en el que dicho impuesto figure en la matrícula del impuesto, mediante la notificación de la correspondiente liquidación. Las notificaciones de los periodos impositivos siguientes se efectuarán de manera colectiva mediante edictos que así lo notifiquen. Este procedimiento también se aplica en caso de cambio de titularidad del inmueble, siendo suficiente la notificación colectiva mediante edictos y la emisión del recibo cobratorio a nombre del contribuyente, de acuerdo con el artículo 54.3 de la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección. En el caso particular de la Comunidad de Madrid, se enumeran las siguientes opciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias: domiciliación bancaria en sus distintas modalidades, presentación del recibo en las entidades bancarias indicadas en el mismo, banca telefónica o a través de Internet, y utilización de tarjeta de crédito directamente en el teléfono disponible por el municipio, en Oficinas de Atención a la Ciudadanía y Oficinas de Atención Integral al Contribuyente[418].

[418] Como se desprende de la consulta realizada en la página web oficial de la Agencia Tributaria de Madrid, en el Portal del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. Disponible en: https://agenciatributaria.madrid.es/portales/contribuyente/es/Impuestos-tasas-y-precios-publicos/Bienes-Inmuebles-IBI-/Preguntas-frecuentes/Preguntas-frecuentes-sobre-el-Impuesto-sobre-Bienes-Inmuebles-IBI-

En el caso del IVTM, se trata de un impuesto cuya cuantía varía en función de la clase del vehículo, como hemos indicado más arriba. La propia ficha técnica del fabricante indica cuántos caballos fiscales tiene cada modelo. La tabla del IVTM tiene cuotas fijas y los Ayuntamientos pueden incrementar este impuesto hasta el doble mediante la aplicación de un coeficiente. En el caso de los vehículos de turismo, los importes oscilan entre 12,62 y 112 euros, por lo que, incluso duplicados, no superan los 224 euros.

El *IPTU* brasileño está establecido por ley en cada municipio. Los propietarios de inmuebles urbanos reciben el recibo de pago por correo o lo obtienen consultando la página web de la Administración Tributaria municipal y lo pagan a principios de cada año, normalmente antes del 31 de enero.

El *IPVA* brasileño está establecido por ley en cada estado miembro. Las Administraciones Tributarias envían los recibos de pago por correo a los propietarios de vehículos y los ponen a su disposición en sus páginas web con sólo buscar el número de matrícula del vehículo. Las autoridades fiscales también tienen acuerdos con las entidades financieras para transferir información, de modo que los propietarios de vehículos pueden acudir directamente a los bancos con los que tienen acuerdos, averiguar cuánto tienen que pagar y abonar el impuesto anual inmediatamente, lo que pueden hacer a través de las respectivas aplicaciones, si son clientes, o acudiendo en persona, directamente al cajero.

Los datos necesarios para las respectivas liquidaciones de impuestos son calculados automáticamente por las propias Administraciones Tributarias, basándose en sus registros. De hecho, como los impuestos gravan los activos registrados, las autoridades fiscales ya disponen de los datos necesarios para clasificarlos en la tabla de tipos, por lo que las declaraciones periódicas de los contribuyentes son innecesarias.

Al tratarse de impuestos anuales, el pago se refiere a todo el periodo y puede efectuarse en un único plazo en la fecha de vencimiento, sin perjuicio de la conveniencia de los fraccionamientos, que, al aligerar la carga fiscal, especialmente en lo que respecta al impuesto sobre bienes inmuebles y al impuesto sobre vehículos brasileños, hacen más cómodo el pago.

/?vgnextfmt=default&vgnextoid=b3b0d21bb9589410VgnVCM2000000c205a0aRCRD&vgnextchannel=8da9884944f79710VgnVCM1000001d4a900aRCRD. Consultado el: 21 de febrero de 2025.

Hay una excepción en este punto con el *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)* brasileño, porque varía en función del grado de utilización del inmueble, que es un factor que oscila de año en año y que debe ser comunicado, por lo que exige una mayor implicación del contribuyente e incrementa la complejidad, lo que no hace sino realzar la simplicidad de los otros impuestos, los de propiedad urbana y sobre los vehículos de motor. El cálculo del *ITR* es complejo, ya que hay que calcular la productividad, entre otros factores.

La simplicidad de estos impuestos sobre la propiedad inmobiliaria y el automóvil evita los litigios. Mientras que otros impuestos son objeto de acalorados debates en las esferas administrativa y judicial, los impuestos sobre bienes inmuebles y vehículos no generan prácticamente ningún litigio.

La litigiosidad tributaria en general, hay que decirlo, es una gran preocupación en todo el mundo. Alcanza niveles extremadamente altos en Brasil, donde aproximadamente el 31% de los casos se refieren a cuestiones fiscales. El Consejo Nacional de Justicia ha elaborado en los últimos años importantes informes, por encargo o directamente, sobre el estado de la litigación tributaria brasileña. Ellos son *Justiça em Números 2023*[419] y *Diagnóstico do Contencioso Tributário Brasileiro 2022*[420]*.*

En Brasil, en diciembre de 2023, había 83,8 millones de procesos judiciales en curso (incluidos los suspendidos, aplazados y cerrados provisionalmente), según las cifras divulgadas por la *CNJ* en su informe “La Justicia en cifras”, publicado en 2024. De ellos, 26.945.908 eran ejecuciones fiscales, lo que representa aproximadamente el 31 por 100, con una tasa de congestión del 87,8 por 100, es decir, de cada cien casos de ejecuciones fiscales tramitados en 2023, sólo 12 se han terminados. Entre los impuestos que más casos generan en el Poder Judicial se encuentra el *IPTU*[421], que representa el 25 por 100 de los casos tributarios de la recaudación analizada. En otras palabras, la mayoría de las ejecuciones fiscales en Brasil se refieren al *IPTU*.

[419] BRASIL. *Justiça em Números 2023.* Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2023. Disponible en: https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[420] BRASIL. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ)/Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), 2022. Disponible en: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[421] El *IPTU*, el *ICMS*, el *PIS/COFINS* y la contribución a la Seguridad Social representan el 60% de las ejecuciones fiscales judiciales.

Sin embargo, aunque represente un gran número de ejecuciones fiscales, la ejecución fiscal del *IPTU* no es una acción que genere litigios, debido a la falta de oposición. Del número total de ejecuciones fiscales, sólo el 5,4 por 100 fueron objeto de oposición (*embargos*) y, de éstas, sólo el 8,2 por 100 fueron precedidas de una excepción previa a la ejecución (*exceção de pre-executividade*).

En la actualidad, se encuentra en proceso de deliberación un proyecto de ley en Brasil que propone la implementación de la ejecución extrajudicial de los créditos tributarios, específicamente del impuesto predial y de automóviles. El proyecto de ley, identificado como *PL 4.257/2019*, establece la ejecución extrajudicial únicamente para los tributos sobre bienes inmuebles y automóviles, con su subasta para la satisfacción del crédito. Este proyecto de ley, presentado por el senador Antonio Anastasia, busca modificar la *Ley n.º 6.830/1980* "instituir la ejecución fiscal administrativa y el arbitraje tributario". Sin embargo, es importante destacar que la aplicabilidad de esta ley se restringe únicamente a la ejecución administrativa en el cobro de los tributos sobre la propiedad de bienes inmuebles y vehículos automotores (*IPTU, ITR* y *IPVA*), así como de las contribuciones de mejora y de las tasas asociadas a dichos bienes. También existe otro proyecto de ley, denominado *PL 2488/2022*[422], de iniciativa del senador Rodrigo Pacheco, que propone la ejecución extrajudicial para las deudas de pequeño valor. El proyecto de ley en cuestión se centra en la "cobro de la deuda activa de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal, de los Municipios y de las respectivas autarquías y fundaciones de derecho público", aunque se restringe a la ejecución extrajudicial de los créditos de reducido valor, es decir, sesenta salarios en el ámbito federal o cuarenta salarios en los ámbitos estatal o municipal[423].

La situación de los litigios fiscales en Europa está muy bien retratada en el libro *Litigiosidad Tributaria*, que contiene datos sobre la situación en España, Portugal, Alemania, Italia y Bélgica[424]. En esta obra se señala que ambos impuestos (IBI e IVTM)

[422] En la Cámara de los Diputados, se encuentra en proceso de tramitación un proyecto legislativo de naturaleza similar, presentado por el diputado Alexis Fonteyne bajo el número *3010/2022* y asociado al *PL 2412/2007*.

[423] De acuerdo con la cotización de la divisa en el mes de febrero de 2025, se estima que la cantidad aproximada es de 15.000 euros, con una variación de 10.000 euros.

[424] LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa (coord.); GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018.

tienen un bajo nivel de litigiosidad y explican por qué. El IBI es un tributo “de fácil gestión, lo que hace que su litigiosidad sea relativamente escasa, si comparamos las cifras de los miles de actos tributarios que se emiten en relación con este impuesto con la de los recursos que se plantean”. Además, conforme a la gráfica de litigiosidad en el IBI, "el número de reclamaciones mantiene una cierta uniformidad, con algunos picos que responden a revisiones catastrales”, siendo “reducible a medida que las revisiones catastrales vayan convirtiéndose en rítmicas y proporcionadas al valor del mercado”. Los autores argumentan que “revisiones de valor desproporcionadas y las deficiencias en las motivaciones y notificaciones de las mismas, amén de las subidas tarifarias no anunciadas y aprobadas recién transcurridas unas elecciones” son las principales razones del litigio del IBI y que el “catastro no debe dejar que los valores se anquilosen y luego actualizarlos repentinamente” además de “mejorar aún bastante en materia de notificaciones y motivaciones, menos jeroglíficas que den cuenta comprensible de las razones de los nuevos valores”. En cuanto al IVTM, “aunque no es excesivamente conflictivo, sí suscita algunos problemas de aplicación relacionados concretamente con la titularidad real y registral del vehículo o con los cambios de titularidad del mismo”[425].

3.4.2 Tienen una amplia gama de contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, y una base imponible significativa

Los impuestos se justifican, por regla general, por los ingresos que producen, por lo que el potencial recaudatorio de cada impuesto es un criterio importante para verificar su pertinencia en el sistema fiscal. Dos aspectos son de gran importancia a este respecto: el número de contribuyentes y la determinación de la base imponible.

Los impuestos sobre los bienes inmuebles y los automóviles son reales, por lo

[425] Los autores señalan que, sobre el IBI, en su informe publicado el 26 de julio de 2017 bajo el título “Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local”, la Comisión de Expertos para la revisión del Sistema de Financiación Local aconseja ‘avanzar en la integración de la gestión tributaria y la gestión catastral, y conferir mayor seguridad jurídica a los derechos de los contribuyentes’. En cuanto al IVTM, destcan que “la cuestión más importante a la que debería hacer frente el legislador en relación con este impuesto es la competencia fiscal lesiva llevada a cabo por los municipios con baja tributación en este impuesto, que permiten inscribir vehículos sin vinculación alguna de su titular con dicho municipio”. (LAGO MONTERO, José María; GARCÍA FRÍAS, Ángeles. “La litigiosidad…”, *Op. cit.*, pp. 340-341 y 363-364). Véase también la obra de LAGO MONTERO: *La reordenación de la hacienda local en la segunda descentralización: P.I.C.A.S. y Pacto Local en Castilla y León*. 1ª ed. Cizur Menor. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

que afectan a todos los propietarios de estos activos.

El parque automovilístico español en 2023, conforme a los datos de la Dirección General de Tráfico (DGT) publicados en 2024, alcanza la suma total de 30.722.465 (unidades de turismos, vehículos comerciales, industriales y autobuses). Los turismos tienen de media 14,2 años. Uno de cada cuatro vehículos tiene más de 20 años, lo que suma un total de 7.782.321 vehículos, es decir, el 25,3 % del total[426].

El Ministerio de Transportes brasileño proporciona datos detallados sobre la flota de vehículos en Brasil, desglosados por estados miembros y municipios, y también según cada clase de vehículo[427]. Brasil cuenta con 123.974.520 vehículos, según datos de 2024. En cuanto al número de hogares, los datos del *CENSO* de 2022[428] indican que hay 90,68 millones en Brasil[429]. De ellos, 71,0 millones de hogares, en los que viven 197,5 millones de personas, tienen al menos un cuarto de baño de uso exclusivo. Esta cifra corresponde al 97,8% de la población brasileña.

Si bien no se dispone de un censo preciso de las propiedades sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en el territorio español, es relevante destacar que este tributo constituye una significativa fuente de ingresos para los gobiernos locales. Su aplicación abarca una amplia gama de propiedades, tanto urbanas como rurales, incluyendo viviendas, comercios y estacionamientos, lo que refleja la diversidad y magnitud del patrimonio inmobiliario en el país. Y debe tenerse en cuenta que los bienes inmuebles, en particular, son activos de gran valor, al igual que los automóviles.

En las 27 entidades federativas (26 estados y el Distrito Federal), el IPVA se paga

---

[426] Dirección General de Tráfico (DGT). Parque de vehículos-Tablas Estadísticas auxiliares 2023. Fecha última actualización: 14/06/2024. Disponible en: https://www.dgt.es/menusecundario/dgt-en-cifras/dgt-en-cifras-resultados/dgt-en-cifras-detalle/Parque-de-vehiculos-Tablas-Estadisticas-auxiliares-2023/. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[427] BRASIL. Presidência da República. Ministério dos Transportes. Publicado em 26/02/2024. Atualizado em 15/01/2025. Disponible en: https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/transito/conteudo-Senatran/frota-de-veiculos-2024. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[428] BRASIL. Presidência da República. Disponible en: https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2023/06/censo-2022-indica-que-o-brasil-totaliza-203-milhoes-de-habitantes. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[429] BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponible en: https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/22064-caracteristicas-dos-domicilios-censo-2022.html. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

desde el momento en que se adquieren los vehículos hasta que cumplen 20 años, momento en el que sus propietarios están exentos de pagar el impuesto. Sin embargo, la edad media de los vehículos en circulación es de 10,7 años[430], por lo que prácticamente todos están sujetos al impuesto.

Esta amplia masa de contribuyentes, unida al hecho de que las cantidades adeudadas son importantes, hace que el impuesto se recaude en cantidades elevadas, que los estados comparten con los municipios.

Un informe del Instituto Brasileño de Planificación y Tributación (*IBPT*)[431] señala que el *IPVA* es el segundo impuesto estatal más importante, por detrás del *ICMS* (Impuesto sobre la Circulación de Mercancías). En 2023, la recaudación del *IPVA* ascendió a 81.02 billones de reales[432], es decir, alrededor de 504 millones de euros, aproximadamente[433].

En España, el IBI superó los 14.000 millones en 2022, con una media de 340 euros por vivienda. De ellos, 13 170 millones de euros correspondieron al IBI urbano, 480 millones al IBI rústico y 550 millones al impuesto sobre los bienes inmuebles de características especiales. En Madrid, la media fue de 564 euros[434].

En Brasil, la recaudación del *IPTU* entre 2000 y 2004 se situó en torno al 0,5% del *PIB*, muy por debajo del nivel de los países desarrollados, y representó alrededor del 6,4 por 100 de los Ingresos Corrientes de los municipios. En los municipios de más de 200.000 habitantes, el *IPTU* representó una media del 9,4 por 100 de los Ingresos Corrientes. Sin embargo, en los municipios de hasta 5.000 habitantes, el *IPTU* sólo

---

[430] Conforme el *Relatório da Frota Circulante* - Edição 2024 (Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores - Sindipeças e Associação Brasileira da Indústria de Autopeças - Abipeças. Assessoria de Mercado de Reposição Assessoria de Economia. Disponible en: https://www.sindipecas.org.br/area-atuacao/?co=s&a=frota-circulante. Consultado el: 04 de febrero de 2025).

[431] OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; YAZBEK, Cristiano. *Estudo Sobre Arrecadação de IPVA e Sua Proporcionalidade em Relação à Frota de Veículos em Circulação e à População Brasileira*. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. 2023. Disponible en: https://ibpt.org.br/estudo-sobre-arrecadacao-de-ipva-e-sua-proporcionalidade-em-relacao-a-frota-de-veiculos-em-circulacao-e-a-populacao-brasileira. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

[432] *Idem*.

[433] Considerando el tipo de cambio de R$ 6,23 el 13 de febrero de 2025.

[434] Según datos de la Dirección General del Catastro, dependiente del Ministerio de Hacienda.

representaba el 0,5 por 100[435]. El *IPTU* creció a tasas más bajas y estables (3,8 por 100 anual entre 2003 y 2011 y 3,0 por 100 anual entre 2011 y 2014). Entre 2002 y 2014, el *IPTU* cayó de casi un tercio del total de los ingresos municipales a alrededor de un quinto. En términos *per cápita*, la media nacional del *IPTU* pasó de 96 reales en 2002 a 140 reales en 2014, lo que corresponde a una tasa de crecimiento del 3,2 por 100 anual, inferior a la tasa de crecimiento del *PIB* per cápita, que fue de aproximadamente el 4 por 100 anual[436].

En 2022, la ciudad de São Paulo recaudó 14.323 millones de reales en impuestos *IPTU*, con 3.177.928 contribuyentes pagadores y 489.228 contribuyentes en mora[437]. A partir del análisis de los datos, se ha determinado que la recaudación de este impuesto ha experimentado un incremento en los últimos años. En 2020, el *IPTU* representó el 32,27 por 100 de los ingresos fiscales y el 19,65 por 100 de los ingresos corrientes netos. La ciudad ocupa el cuarto lugar entre las cinco mayores participaciones del *IPTU* en los ingresos fiscales[438].

Sólo el impuesto sobre bienes inmuebles rurales (*ITR*) brasileño escapa a la regla, ya que su recaudación es muy pequeña, a veces cedida completamente a los municipios a cambio de que éstos se hagan cargo de la supervisión y la recaudación. En 2024, la recaudación del *ITR* ascendió a 3.523 millones de reales[439]. Considerando la

---

[435] CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. *Texto para discussão n.º 1251. IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais.* Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2006, p. 16. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD_1251.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

[436] ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. *Capacidade de arrecadação do IPTU: Estimação por fronteira estocástica com dados em painel*. *Texto para discussão.* Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2017, pp. 8 y 12. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7930/1/td_2309.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

[437] Según Relatório Simplificado de Arrecadação Tributária Municipal - 2º semestre de 2022, publicado el 14 de marzo de 2023. Disponible en: https://capital.sp.gov.br/web/fazenda/w/contaspublicas/33122 y https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/inadimplentes_02_2022_inciso_ii_1678814126.pdf. Consultado el: el 20 de febrero de 2025.

[438] *Nota Técnica 11,* de 20 de setembro de 2021*. O IPTU como instrumento de arrecadação e equidade tributária nas cidades: o caso do município de São Paulo*, publicada por el Centro de Estudos da Metrópole y disponible en: https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/11-nota_tecnica_iptu_desigualdade_01.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

[439] Según datos de la *Receita Federal do Brasil*, disponibles en el Portal GOV.BR: https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/resultado-da-arrecadacao. Consultado el: 14 de febrero de 2025.

recaudación de la Receita Federal do Brasil desde 1995, el *ITR* representó aproximadamente el 0,3 por 100 de la recaudación total del país. Actualmente, la recaudación del *ITR* representa el 0,13 por 100 de todo lo recaudado por el fisco[440].

3.5 Los inconvenientes en común de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares en ambos países

3.5.1 No atienden a los principios de neutralidad e igualdad

Los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares, al ser selectivos, sólo afectan a algunas de las manifestaciones del patrimonio de los contribuyentes, por lo que sólo se aplican a las personas que han decidido invertir en esa clase de bienes.

Es posible que este efecto no se produzca en el caso de los bienes para uso personal de los propietarios, porque todo el mundo necesita vivir y desplazarse y, si no lo hace adquiriendo la propiedad de bienes adecuados para estos fines, en cualquier caso, soporta esta carga fiscal como contribuyente *de facto*, porque tiene que alquilar bienes gravados por estos impuestos.

Pero desde el punto de vista de la inversión, sí. Quien decide comprar varias propiedades acaba pagando el *IPTU* por todas ellas, independientemente de que estén alquiladas o no. Quienes destinan la misma cantidad a inversiones financieras no pagan este impuesto.

Hay que tener en cuenta que los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares generalmente tienen bases imponibles débiles. Por ejemplo, un inmueble urbano en Salamanca tributa por un tipo del 0,7125 por 100, mientras que en Madrid los inmuebles urbanos están sujetos a un gravamen del 0,442 por 100 en 2024. Una

[440] La recaudación total de ingresos federales en 2024 ascendieron a 2,652 billones de reales, según los datos del *Ministério da Fazenda*, disponibles en: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/arrecadacao-total-das-de-receitas-federais-alcancou-r-2-652-trilhoes-no-ano-de-2024#:~:text=TRIBUTOS-,Arrecada%C3%A7%C3%A3o%20total%20das%20receitas%20federais%20alcan%C3%A7ou%20R,trilh%C3%B5es%20no%20ano%20de%202024. Consultado el: 14 de febrero de 2025.

propiedad residencial con un valor de mercado de 690 000 reales (aproximadamente 125 000 euros) tributa a un tipo del 0,62 por 100 en Porto Alegre. A diferencia de los impuestos sobre el patrimonio global, que se benefician de tramos de exención muy importantes (700.000 euros en el IP y 3 millones en el ITSGF; de 2 millones a 5 millones de reales en el *PLP* 277/2008, 50 millones de reales en el P LS 315/2015 y 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF brasileño, equivalente a 33 888 millones de reales en 2024 en los *PLP* 183/2019 y *PLP* 50/2020), los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares suelen gravar bases imponibles bajas.

Cuando un propietario de varios inmuebles, casi todos alquilados, deja de alquilarlos, tiene que soportar él mismo la carga económica de ser propietario. Y cuando las transfiere al inquilino, ya sea por cláusula contractual o indirectamente incluyéndolas en el precio del alquiler, el inquilino soporta la carga, aunque sea indirectamente, sin tener siquiera una propiedad propia[441].

Alguien puede plantearse vivir en un inmueble de escaso valor para evitar la tributación patrimonial. De hecho, este coste siempre se tiene en cuenta a la hora de comprar o alquilar una propiedad. Y hay que tenerlo en cuenta, porque los porcentajes se repiten efectivamente cada año debido a su carácter recurrente.

También conviene considerar que esta violación de la neutralidad va en detrimento de la propiedad destinada a vivienda y, por tanto, esencial para la dignidad de la persona humana. En Brasil, la vivienda ha sido elevada a la categoría de derecho social fundamental, incluido en la lista del artículo 6 de la Constitución, como se volverá a

[441] De acuerdo con la doctrina alemana, a pesar de que se alegue que el impuesto sobre bienes inmuebles se fundamenta en el principio de equivalencia, además de infringir el principio de capacidad, sus tipos se muestran contrarios a los indicadores de equivalencia para el uso de los servicios municipales: "La carga sobre la vivienda basada en el principio de equivalencia infringe el principio de tributación en función de la capacidad económica, ya que se aplica a una parte del mínimo vital necesario para la existencia humana que debe estar exenta de impuestos. Es contrario al principio de subsidiariedad, que se deriva de los derechos fundamentales de libertad de trabajo y de existencia (art. 1; 2 I; 12 I; 14 I de la Ley Fundamental alemana), que el Estado grave los ingresos del propietario del terreno y (indirectamente) del inquilino en forma de impuesto sobre bienes inmuebles, algo que devuelve al mismo tiempo en forma de ayudas a la construcción de viviendas o de subsidio de vivienda. Incluso si se considera que la existencia de un impuesto sobre bienes inmuebles está justificada por el principio de equivalencia, esto no se aplica al baremo fiscal actual (párr. 23). Esto se debe a que los valores unitarios arbitrarios de los terrenos (párr. 10 y ss.) son totalmente inadecuados como indicadores de equivalencia para el uso de los servicios municipales." (TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. "Grund-/Vermögensteuer". En: *Steuerrecht*. 22. neu bearbeitete Auflage. Basel/Berlin/Boston: Otto Schmidt KG, Verlag, 2015. pp. 869–888, p. 870. Disponible en: https://doi.org/10.9785/9783504384166-021. Consultado el: 25 de febrero de 2025).

subrayar más adelante. La propiedad residencial utilizada como vivienda es una expresión del derecho fundamental a la vivienda, al igual que un automóvil utilizado como herramienta de trabajo. En ambas situaciones, al tratarse de derechos fundamentales que entran dentro del concepto de mínimo existencial, deberían estar exentos de tributación patrimonial, al tratarse de bienes que cumplen determinadas funciones que responden a los derechos fundamentales de la persona. En palabras de GONZÁLEZ ORTIZ, "una exención del 'patrimonio existencial' en el Impuesto sobre el Patrimonio"[442]. PAULSEN argumenta que, cuando las personas no son propietarias de esos bienes, se convierten en beneficiarias de políticas públicas de acceso a la vivienda y transporte. Y que gravarlas como si fueran manifestaciones de riqueza, mientras la mayoría de los demás activos quedan completamente exentos, infringe el principio de igualdad y distorsiona la lógica de la capacidad contributiva, resultando en un sistema impositivo claramente regresivo[443].

Por lo tanto, esta selectividad es muy cuestionable y la violación de la neutralidad va en contra de la naturaleza esencial de estas clases de patrimonio.

Cabe señalar que la familia tampoco se tiene en cuenta a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, ya que su concepto no es tenido en cuenta por el sistema fiscal brasileño cuando se trata del patrimonio.

Así pues, la situación de quienes poseen bienes es muy diferente de la de quienes poseen activos financieros. Aunque el patrimonio de las personas, y por lo tanto su riqueza, puede ser la misma en su expresión económica, sólo una de ellas, o la parte convertida en inmuebles y automóviles, está gravada por esta riqueza y porque han elegido adquirir estos activos. Esto afecta a su libertad económica, les discrimina, atenta contra la neutralidad e, indirectamente, contra la igualdad entre las personas.

---

[442] GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. "Sobre...". *Op. cit.*, p. 133.

[443] "A propriedade de imóvel residencial e de automóvel constituem itens patrimoniais funcionalizados, voltados a atender necessidades fundamentais." (PAULSEN, Leandro. *Curso... Op. cit.*, p. 412).

3.5.2 Recaen sobre bienes desde valores muy bajos y tienen límites de exención muy reducidos, lo que afecta al derecho a la vivienda y es poco indicativo de la capacidad económica

Un aspecto muy importante es que los impuestos sobre los bienes inmuebles se cobran sobre una base muy baja, por lo que llegan prácticamente a todas las propiedades, incluso a las muy modestas. Téngase en cuenta el carácter esencial de la vivienda, que en Brasil ha sido incluso elevada a la lista de derechos sociales fundamentales y que, en España, es objeto de numerosas políticas destinadas a facilitar y abaratar el acceso a la vivienda[444]. Suponer que quien posee uno de estos bienes, en virtud de ello, tiene capacidad económica para pagar impuestos es malinterpretar esta esencialidad. La gente hace a menudo enormes sacrificios para adquirir una vivienda, y ello simplemente porque la necesita y precisamente porque vivir de alquiler puede ser incluso más caro que adquirir una.

Es bastante común en Brasil que las pensiones de las personas sean inferiores a sus ingresos anteriores. Es más, la gente sigue viviendo en sus casas en la vejez cuando son de su propiedad.

El elevado valor del inventario de viviendas implica que su tratamiento impositivo como activo sea muy relevante. El economista británico MIRRLEES, ganador del Premio Nobel de Ciencias Económicas en 1996, señala dos aspectos importantes de la riqueza inmobiliaria basados en el análisis de los datos de la Encuesta del Panel de Hogares Británicos (*British Household Panel Survey, BHPS*): la variación de la riqueza neta inmobiliaria a lo largo del ciclo vital y la relación entre la riqueza inmobiliaria y la renta y riqueza vitalicia, pero no necesariamente con la renta corriente. El autor pone como ejemplo a los ingleses de 60 años, que poseen más riqueza en vivienda que los de 30, pero tienen menor renta. También observa que de “los ocupantes de vivienda propia mayores de 60 años, la décima parte con mayor renta poseen inmuebles que valen en promedio casi 400.000 libras, mientras que los que están en la quinta parte de renta más baja son propietarios de inmuebles

[444] Casi todas estas políticas asistenciales tienen un alcance muy reducido y, cuando implican intervenciones en el mercado limitando los precios e imponiendo cargas a los propietarios, desincentivan la inversión inmobiliaria al reducir la oferta, generando el efecto contrario al pretendido.

con un valor que es la tercera parte de aquel"[445].

Es interesante preguntarse por qué no hay franjas de exención significativas en el caso de los impuestos sobre los elementos patrimoniales singulares, mientras que en el caso de los impuestos sobre el patrimonio global, sí las hay, y son significativas.[446]

¿Por qué la fiscalidad de los patrimonios globales está envuelta en la ceremonia, pero las entidades políticas no tienen reparos en gravar cualquier bien inmueble o automóvil?

---

[445] "Primero, la riqueza neta en vivienda de las personas varia a lo largo del ciclo vital. Si miramos a la población hoy, las personas con menos de 30 aõos de edad tienden a tener pequeñas cantidades de riqueza en vivienda. Incluso entre las personas con edades comprendidas entre los 40 y los 45 años, apenas un 10% posee un inmueble libre de cargas (sin hipoteca), en comparación con algo más del 70% entre los 65 y los 69 años de edad. Los que tienen una mayor riqueza en vivienda, en promedio, están en torno a los 50 años; han tenido la oportunidad de mejorar y de pagar sus hipotecas. Los mayores de esa edad poseen bastante menos vivienda, en parte porque vienen de una generación donde la propiedad era menos común, en relación con vivir en una vivienda social, y, en parte, porque pueden haberse pasado a inmuebles menores. Segundo, la propiedad de la riqueza en vivienda está estrechamente correlacionada con la renta y la riqueza vitalicias, pero no necesariamente con la renta corriente. Los que tienen 60 años poseen más riqueza en vivienda que los que tienen 30, pero tienen menor renta. Sin embargo, entre los jubilados, los que tienen una riqueza en vivienda importante tienen, también, en promedio, mayor riqueza total y mayor renta que los que tienen la misma edad con poca riqueza en vivienda. Entre los ocupantes de vivienda propia mayores de 60 años, la décima parte con mayor renta poseen inmuebles que valen en promedio casi 400.000 libras, mientras que los que están en la quinta parte de renta más baja son propietarios de inmuebles con un valor que es la tercera parte de aquel." (MIRRLEES, James A. *Diseño de un sistema tributario óptimo: informe Mirrlees*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013, p. 429).

[446] TIPKE y LANG destacan la misma contradicción en la legislación alemana, en la medida en que el Tribunal Constitucional Federal pronuncia la idea de un mínimo existencial y el respeto de la libertad como garantía al impuesto general sobre el patrimonio con respecto a las viviendas, pero la legislación del impuesto sobre bienes inmuebles no hace distinción alguna: "La tributación sin restricciones de las viviendas unifamiliares y bifamiliares contradice la sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán BVerfGE 93, 121 (140 y ss.), según la cual los bienes de uso personal y familiar deben estar protegidos de un impuesto sobre la renta presunta de conformidad con el artículo 14 I; 6 I de la Ley Fundamental (véase el artículo 3, apartado 192). En cambio, la jurisprudencia invoca su carácter de impuesto real y sobre bienes inmuebles y el principio de equivalencia, según el cual el impuesto debe gravarse sin tener en cuenta la situación personal y la capacidad económica individual del contribuyente. El principio de equivalencia no sirve para justificar el impuesto sobre el patrimonio (véase el apartado 3). No se entiende por qué el patrimonio de uso personal/familiar debe estar exento de impuestos para el impuesto general sobre el patrimonio, pero no para el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria en su concepción como impuesto especial. En consecuencia, con la sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán BVerfGE 93, 121 (140 y ss.), también debe eximirse la vivienda en propiedad para uso propio con el valor de una vivienda unifamiliar media. Si se tiene en cuenta la amplia repercusión del impuesto sobre bienes inmuebles sobre los inquilinos de viviendas (apartado 2), no se justifica por qué el propietario de una vivienda debe estar exento de pagar el impuesto sobre bienes inmuebles y el inquilino no. Por lo tanto, si se toma en serio el requisito de la exención fiscal del mínimo vital de la vivienda, se debe eximir a la vivienda en su conjunto del impuesto sobre bienes inmuebles (apartado 3). La idea de una fiscalidad que garantice el mínimo existencial y respete la libertad, desarrollada por el Tribunal Constitucional Federal a partir de los artículos 1, 2 I, 6 I y 14 I de la Ley Fundamental alemana, pone así en tela de juicio el impuesto sobre bienes inmuebles en su conjunto". (TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Op. cit.*, p. 879).

Es particular que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) constituya el tributo más extendido sobre la propiedad en todos los países miembros de la OCDE, sin que hasta la fecha se haya planteado de manera adecuada una posible vulneración del marco jurídico vigente[447]. Este impuesto presenta los mismos problemas constitucionales que el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), generando dificultades para justificar su existencia sin que se considere confiscatorio. Aunque los tipos efectivos del impuesto no parecen ser excesivamente altos en términos formales, en la práctica son muy elevados debido a la falta de un mínimo exento general y de uno específico para la vivienda habitual. Además, la normativa no permite deducir de la base imponible las deudas contraídas para la adquisición de los inmuebles, como se verá en el siguiente punto (3.5.3).

Eso no sucede en el contexto italiano, ya que la primera residencia se encuentra exenta del Impuesto Municipal Único (*IMU*), un similar al IBI e *IPTU*. Este impuesto, de ámbito municipal, grava la propiedad inmobiliaria y fue introducido en 2012 por el decreto legislativo del 6 de diciembre de 2011, n. 201, en coordinación con la ley de conversión del 22 de diciembre de 2011, n.º 214, que contiene: "Disposiciones urgentes para el crecimiento, la equidad y la consolidación de las finanzas públicas", en sustitución del antiguo impuesto municipal sobre la propiedad (*imposta comunale sugli immobili - ICI*). El *IMU* lo recauda cada municipio y su importe varía en función del valor y la ubicación de la propiedad. Este impuesto se aplica a las propiedades residenciales, comerciales y terrenos. Existen algunas exenciones o reducciones que pueden aplicarse, dependiendo del tipo de propiedad y de la situación del propietario. En el caso de la residencia principal (prima casa), es decir, los propietarios de una residencia en la que viven permanentemente pueden estar exentos del pago del *IMU*, pero bajo ciertas condiciones. La exención no se aplica, sin embargo, a las propiedades de alto valor o de lujo (como las casas de cierta clase). Con el paso de los años, la legislación ha cambiado, introduciendo o eliminando exenciones del pago de este impuesto. Más recientemente, la Ley de Presupuestos para 2020 ha previsto la exención del pago del *IMU* para las siguientes categorías de inmuebles, ya que se asimilan a la categoría de vivienda principal: las viviendas familiares asignadas al progenitor con la custodia de los hijos y los

[447] Esta observación ha sido destacada por el profesor Alonso Madrigal, quien subraya la falta de debate jurídico respecto a la constitucionalidad del IBI en el contexto internacional. (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué...?" *Op. cit.*, p. 150).

inmuebles destinados a viviendas sociales. De hecho, la *Corte costituzionale italiana*, en su sentencia de 12 de septiembre de 2022, n.º 209/2022[448], analizó la supuesta discriminación en el trato de las personas unidas en matrimonio o mediante uniones civiles y las personas solteras o meros convivientes, demostrando un mayor avance, tanto jurisprudencial como legislativo, en la imposición patrimonial sobre elementos patrimoniales singulares que garanticen y promuevan los derechos fundamentales del contribuyente[449].

LAGO MONTERO considera que el fortalecimiento del IBI, basado en el aumento de los valores catastrales, debería ir acompañado de una tarifa triple que distinga entre la vivienda habitual de familias de baja renta, el resto de las viviendas habituales y los inmuebles no residenciales. Este sistema evitaría la difícil implementación de recargos sobre propiedades desocupadas o segundas residencias, y establecería una diferenciación clara entre los diferentes tipos de

---

[448] "… la CCI declaró la inconstitucionalidad, por violación de los arts. 3, 31 y 53 de la CI, del cuarto periodo del art. 13.2 del *Decreto Legislativo* núm. 201 de 2011, el cual definía el domicilio principal a efectos de su exención en el *IMU* como "*el inmueble, inscrito o inscribible en el catastro urbano como una única unidad inmobiliaria, en la cual el titular y su núcleo familiar habitan habitualmente y residen formalmente*". En esencia, la norma censurada por la CCI entraría en conflicto con el principio de igualdad regulado en el art. 3 de la CI al introducir una referencia al *núcleo familiar*, generando de este modo una discriminación no razonable entre las personas unidas en matrimonio o mediante unión civil y los solteros o meros convivientes, pues en tanto no se forme el referido núcleo familiar, todo propietario (o titular de otro derecho real de los grabados en el *IMU*) de un inmueble que resida formalmente en él y more con habitualidad en el mismo puede disfrutar del beneficio fiscal en liza –aunque el contribuyente se encuentre en una convivencia de hecho con otra persona, disponiendo esta, asimismo, del derecho a aplicarse la exención–, mientras que el vínculo del matrimonio o de la unión civil precluirían esta última posibilidad, así como de toda exención a los cónyuges que situaran su residencia formal en viviendas ubicadas en municipios distintos… De acuerdo con estas cuestiones, basadas en los arts. 3, 31 y 53.1 de la CI, la definición anterior, al impedir el acceso al beneficio fiscal al tenedor de un inmueble dedicado a vivienda principal al verificarse la constitución del núcleo familiar (a pesar de que determinadas circunstancias hubiesen obligado a sus componentes a establecer residencias habituales diferentes), discriminaría injustificadamente no solo a las personas solteras, sino también a las parejas de hecho, a cada uno de cuyos miembros la estructura de la norma les consentiría acceder a la exención en el *IMU* por su respectiva vivienda principal. De igual forma, el precepto contrastaría con el principio de capacidad económica del art. 53 de la CI, dado que no sería achacable una mayor capacidad económica –y menos en un impuesto real como el *IMU*– al núcleo familiar que a las personas solteras". (CASAS AGUDO, Daniel. "Análisis de recientes pronunciamientos de la 'Corte Costituzionale' italiana en cuestiones relativas a fiscalidad inmobiliaria". En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 197, Enero – Marzo, 2023, pp. 189-204, p. 196).

[449] CASAS se refiere a la similitud entre el IMI y el IBI:" … la sentencia analizada tenía como protagonista de su cuestión litigiosa un relevante beneficio fiscal (sin correlato en nuestro ordenamiento jurídico-tributario) referido al inmueble que constituye la residencia principal del contribuyente en el *impuesto municipal propio* (*imposta municipale propria* o *imposta municipale única –IMU–*), tributo directo (de carácter patrimonial) y de naturaleza *real* perteneciente a los entes locales italianos ... Nos encontramos ante un tributo en gran medida parangonable (tanto en naturaleza como en su hecho imponible) a nuestro *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* (IBI), al recaer sobre la titularidad de los derechos reales de propiedad, usufructo, uso, habitación, enfiteusis o superficie sobre bienes inmuebles, terrenos urbanizables o terrenos rústicos…" (CASAS AGUDO, Daniel. *Idem*).

inmuebles[450].

Recuerde que estamos hablando de impuestos y, por tanto, de una imposición exigida sobre la base de ciertos hechos como manifestaciones de riqueza que denotan una presunta capacidad económica. Esto debería ser relevante.

3.5.3 La desconsideración de las deudas de financiación, a diferencia de la imposición objetiva por el valor bruto de las ventas en España y Brasil, no se ajusta al principio de capacidad económica

La tributación de los bienes inmuebles y los automóviles de forma aislada, tanto en Brasil como en España, es tan objetiva que acaba limitándose a una expresión aparente de esa riqueza, ignorando las deudas de financiación, que a menudo existen.

Por lo tanto, la tributación se basa a menudo en una capacidad económica parcialmente inexistente. Al gravar un inmueble con un valor equivalente a 600.000 reales, pero con una deuda de financiación de 400.000 reales, dos tercios de su valor no corresponden a la capacidad económica, sino a un pasivo que también genera gastos mensuales de intereses para el prestatario.

La situación merece un paralelismo con la tributación de las ganancias inflacionarias, que son ilusorias y, por lo tanto, rechazadas. GIANNINI ya criticó la imposición de los incrementos económicos meramente nominales o aparentes, exigiendo que fueran efectivos, por lo que se opuso a gravar con el impuesto sobre la renta la mera

[450] "El impuesto patrimonial operativo hoy con absoluta generalidad es el impuesto sobre los bienes inmuebles, gravamen clásico de la propiedad no menos clásica que aporta a la Hacienda local el principal de sus ingresos propios. El fortalecimiento del IBI sobre la base del robustecimiento de los valores catastrales, allí donde la explosión de la burbuja inmobiliaria no los haya acercado a los decrecientes de mercado, debería ir seguido, como hemos propuesto en otros lugares, de la adopción de una triple tarifa, discriminadora de la vivienda habitual en familias de baja renta, del resto de las viviendas habituales y de los demás inmuebles que no sean vivienda habitual. Con este mecanismo se obvia la adopción de nonatos recargos de difícil implantación sobre inmuebles desocupados o segundas residencias, y se diferencia suficientemente la distinta entidad que significa cada uno de ellos dentro de esta tipología." (LAGO MONTERO, José María. "¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?" En: *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 2, Junio 2014, pp. 17-24, p. 22. Disponible en: https://revistas.usal.es/cuatro/index.php/ais/article/view/11965/12328. Consultado el: 2 de abril de 2025).

revalorización de un activo como consecuencia de la inflación[451]. HOLMES, por su parte, insiste en la necesidad de que las ganancias imponibles constituyan beneficios económicos reales. Subraya que exigir el impuesto sobre la renta cuando, de hecho, no se ha producido ningún aumento de la posición económica del contribuyente es ilógico y vulnera la equidad. Subraya que sólo las rentas reales proporcionan capacidad económica[452]. De hecho, es precisamente por ello por lo que subrayamos que la autonomía del patrimonio como base imponible no puede considerarse desde la perspectiva del potencial de renta de los contribuyentes, lo que conduciría a la inconstitucionalidad precisamente porque implica la imposición de una renta ficticia.

En cuanto a la tributación patrimonial, tomar como base de cálculo una dimensión que no corresponde a la riqueza real del contribuyente, sino a una propiedad con su correspondiente pasivo, es exigir una tributación sin la respectiva capacidad económica. Y gravar sin capacidad económica carece de legitimidad e implica confiscación. MORENO FERNÁNDEZ defiende el juicio de "arbitrariedad" como límite a la confiscación, ya que las manifestaciones ficticias de la capacidad económica no podían gravarse, ni total ni parcialmente, porque sería arbitrario[453].

En España, tanto el IVTM como el IBI no contemplan la exclusión de las deudas de financiación. En Brasil, no hemos encontrado ninguna legislación sobre el IPTU que permita deducir las deudas de financiación en su totalidad. Del mismo modo, la fiscalidad de los automóviles no tiene en cuenta las deudas de financiación, aunque la financiación

---

[451] GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2022, p. 289.

[452] HOLMES, Dekin. *El concepto de renta: un análisis multidisciplinar.* IBFD Publications BV.: Amsterdam, 2000, p. 341 y ss.

[453] "…la prohibición de confiscatoriedad tiene una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de manifestaciones de capacidad económica ficticias, ya sea haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento). En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un "juicio de proporcionalidad" de la medida; en el segundo, como un "juicio de arbitrariedad" del legislador (para comprobar si ha sometido a tributación manifestaciones irreales de capacidad económica en contra de la prohibición de confiscatoriedad) o del aplicador (para impedir que sus decisiones tengan un alcance confiscatorio al conducir al gravamen de capacidades económicas inexistentes). En consecuencia, la citada prohibición constitucional no solo impide todo gravamen confiscatorio (mediante la adopción de medidas legales que soslayen la capacidad económica como fundamento o como medida), sino también el "alcance confiscatorio" de todo gravamen (mediante la toma de decisiones que impliquen someter a tributación inexistentes manifestaciones de capacidad económica o al gravamen de las existentes pero de una manera desproporcionada". (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 68).

suele formalizarse con la institución de crédito del propio fabricante de automóviles para comprar el coche, que es lo más habitual.

Esta es una diferencia flagrante entre la fiscalidad del patrimonio global en España y la fiscalidad de los elementos singulares (inmuebles y automóviles) en España y Brasil. En la tributación española del patrimonio global, como se verá más adelante, se procura considerar el pasivo de forma que el patrimonio medido se corresponda con la realidad del contribuyente.

En este sentido, ALONSO MADRIGAL señala que resulta “llamativo a este respecto, en mi opinión, que los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles español (IBI en adelante), que gravan sólo el patrimonio inmobiliario del contribuyente y no su patrimonio neto total, constituyan la forma más común de gravamen de la propiedad y sean recaudados en todos los países de la OCDE. Llamativo porque el IBI plantea exactamente los mismos problemas que se denuncian en relación con el IP en cuanto a la existencia o inexistencia de una capacidad económica gravada por el mismo y a su pretendido alcance confiscatorio, problemas que en el IBI se verían agravados por su carácter real y no personal, por no deducirse de su base imponible las deudas incurridas para la adquisición de los inmuebles y por los tipos efectivos relativamente elevados, en relación con los del IP, que resultan, tanto de la inexistencia de un mínimo exento general y uno específico para la vivienda habitual, como de no aplicarse al mismo una limitación al gravamen conjunto con el IRPF como la prevista en el art 31 del IP”[454].

En cualquier tributación patrimonial, considerar sólo los activos es inaceptable, porque distorsiona la base y, en consecuencia, vulnera la capacidad económica.

El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes resulta confiscatorio, puesto que carece de legitimidad[455]. Esta carencia de legitimidad puede

[454] ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué...?" *Op. cit.*, p. 150.

[455] “La doctrina tradicional del Tribunal Constitucional de España se centraba en un control cuantitativo de gravamen, considerando que era confiscatorio cuando, so pretexto del deber de contribuir a los gastos públicos, agotaba la riqueza imponible (100%). Desde la STC 26/2017, sin embargo, la prohibición de confiscatoriedad admite una nueva perspectiva de control: la cualitativa. De esta manera, junto con el examen cuantitativo del gravamen (juicio de proporcionalidad) se realiza también el de la legitimidad del gravamen (juicio de arbitrariedad). En consecuencia, en la actualidad, un gravamen es confiscatorio, entonces, no solo cuando agota la riqueza imponible; también lo es cuando grava una riqueza inexistente (una manifestación de capacidad económica ficticia), ya lo haga de manera total o parcialmente, pues en tal caso nos encontraríamos ante el gravamen ilícito de una renta inexistente en

deberse a la ausencia de un fundamento constitucional (para el legislador) o legal (para el aplicador)[456]. MORENO FERNÁNDEZ destaca la prohibición de confiscatoriedad con relación al gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes: "en aquellas situaciones en las que la norma, al calcular la riqueza gravable, impute una capacidad económica superior a la realmente obtenida, "la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)" [457]. En este contexto, se plantea la situación en la que el gravamen correspondiente al exceso de la capacidad económica realmente generada podría

contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE). Eso sí, si en el caso de gravamen excesivo (100%) o en el del gravamen de capacidades económicas inexistentes, la inconstitucionalidad de la norma será total, en el supuesto del gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes la inconstitucionalidad solo afectaría a la cuota tributaria correspondiente a la parte que excede de la riqueza realmente existente (que es la única que legítimamente es susceptible de someterse a tributación)". (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 71).

[456] "*La prohibición de confiscatoriedad "en todo caso"*: cuando el art. 31.1 CE impide el "*alcance confiscatorio*" del sistema tributario, está consagrando la no confiscatoriedad como un límite explícito a la progresividad en un intento de garantizar el respeto de otros valores y derechos previstos en la Constitución como es el derecho a la propiedad privada (art. 33 CE). Un sistema tributario no puede ser considerado "*justo*" cuando haga recaer sobre los contribuyentes un sacrificio irrazonable y desproporcionado de su propiedad individual. Cuando el art. 31.1 CE impone el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo "*que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*" está consagrando la prohibición de alcance confiscatorio del gravamen tributario "*en todo caso*". Pero, cuidado, la prohibición de confiscatoriedad no opera solo como una exigencia en la configuración del gravamen (como un límite a su medida) sino también como rasgo esencial de su legitimidad (como fundamento del mismo). Por esta razón, un acto o disposición es confiscatorio cuando agota la riqueza imponible, pero también lo es cuando carece de un fundamento constitucional (para el legislador) o legal (para el aplicador)". (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 68). En este sentido, VARONA ALABERN) también subraya que con "carácter general se podría afirmar que un impuesto es confiscatorio cuando la cuota tributaria coincide con el valor de la riqueza que grava (es el supuesto más extremo), o, aunque no coincida, cuando se aproxime excesivamente a aquel valor. Cuando el tipo de gravamen se concrete en un porcentaje, el tributo será confiscatorio si posee una alícuota especialmente elevada. También puede alcanzarse la confiscatoriedad por otras vías distintas, como, por ejemplo, introduciendo parámetros en la cuantificación del gravamen que den lugar a deudas tributarias desmesuradas, o incrementando artificialmente las bases imponibles de modo tal que se sobredimensionara la magnitud de la riqueza gravada." (VARONA ALABERN, Juan Enrique; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo. "Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)". En: *Nueva Fiscalidad,* n.º 1, 2023, pp. 23-55, p. 46).

[457] MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. "La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos". *Op. cit*., p. 65.

resultar confiscatorio, ya que excede de la capacidad económica real del contribuyente.

3.6 Las ventajas e inconvenientes comparativos de los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares entre ambos países

3.6.1 En la imposición sobre bienes inmuebles, el IBI español tiene la ventaja de ser más moderado que el IPTU brasileño, que suele situarse en torno a un 1 por 100 y, en algunos casos, llega hasta un 2 por 100

Los impuestos sobre bienes inmuebles urbanos en España y Brasil son bastante semejantes. En general, las alícuotas se sitúan en torno al 0,5 por 100, aunque a veces un poco más.

En Brasil, en muchos municipios, la valoración de los inmuebles sigue valores establecidos por ley hace décadas y cuya actualización monetaria genera distorsiones, ya que no tiene en cuenta el incremento o pérdida de valor que puede deberse a cuestiones relacionadas con los cambios en la infraestructura y en la ocupación de los barrios; es decir, no tiene en cuenta la revalorización o desvalorización inmobiliaria originada en factores distintos a la inflación. Sin embargo, muchos municipios ya han solucionado esto con nuevas leyes de valoración que reflejan el valor económico real de los inmuebles. Esto es fundamental, ya que, si la base no se corresponde con la realidad del mercado, el impuesto pierde su capacidad de tributar conforme a la capacidad económica del titular del inmueble.

A veces, las distorsiones de la base imponible verificadas en Brasil, cuando los inmuebles están subvalorados, se compensan con el aumento de la alícuota, lo que es un tanto peligroso. Es mejor trabajar con bases fidedignas y alícuotas moderadas, pues así hay más transparencia y justicia fiscal.

Otro punto a destacar es que, al comparar grandes ciudades de España y

Brasil, como Madrid y São Paulo[458], se observa que, en Madrid, el tipo máximo del IBI para inmuebles urbanos es del 0,442 por 100 en 2024[459], mientras que en São Paulo, este tipo alcanza el 1 por 100 para inmuebles construidos utilizados exclusivamente o predominantemente como residencia y 1,5 por 100 para otros inmuebles construidos y terrenos.

Cabe destacar que LAGO MONTERO sostiene, en relación con los tipos impositivos aplicables al IBI, la estructuración de una triple escala tarifaria: un tipo superreducido para las viviendas habituales de familias de baja renta, un tipo reducido para las viviendas habituales del resto de los contribuyentes, y un tipo ordinario para el resto de los inmuebles. Esto es para simplificar la tributación local, que utiliza recargos y tarifas especiales para segundas residencias, inmuebles desocupados o turísticos.[460].

También debemos considerar otro punto importante: el carácter recurrente de este impuesto en términos de tipo impositivo. Suele ser difícil sostener que un tipo de gravamen inferior al 2 por 100 pueda considerarse confiscatorio, al menos de forma individual. Pero, a diferencia de los tributos sobre la renta, que se pagan una sola vez, el IBI y el *IPTU* son un tributo anual, por lo que el análisis de su potencial confiscatorio cambia. En el peor de los casos, en 50 años, el IBI y el *IPTU* podrían llegar a representar

---

[458] São Paulo no es la capital política de Brasil, que es Brasilia, pero sí lo es económica. El estado de São Paulo es responsable por sí solo de más del 25 por100 del PIB brasileño (aproximadamente 500 billones de dólares estadounidenses), que en 2023 fue de 2,174 billones de dólares estadounidenses. La ciudad de São Paulo cuenta con más de 11,9 millones de habitantes y es la más rica del país, con un PIB de 150 billones de dólares estadounidenses. (BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024.* Disponible en: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024#:~:text=Ao%20todo%2C%2042%2C7%20milh%C3%B5es,(3%2C0%20milh%C3%B5es y https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Consultado el: 04 de febrero de 2025.)

[459] No se ignora que los ayuntamientos podrán incrementar los tipos fijados, según la tabla del art. 72.3, pero eso no es lo habitual.

[460] LAGO MONTERO, José María. *La reordenación de la hacienda local en la segunda descentralización: P.I.C.A.S. y Pacto Local en Castilla y León*. 1ª ed. Cizur Menor. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2013, p. 257. La misma idea, de un tipo superreducido destinado a gravar la vivienda habitual de los sujetos pasivos pertenecientes a unidades familiares de renta baja; un tipo reducido aplicable tanto a las restantes viviendas habituales —siempre que no superen un determinado valor catastral— como a los bienes inmuebles de naturaleza rústica; y, finalmente, un tipo general u ordinario que recaería sobre los demás bienes inmuebles, incluyendo las viviendas principales de elevado valor, las segundas residencias y los locales destinados a actividades económicas o comerciales, se refuerza en la obra "*Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios" (*LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa (coord.); GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). Navarra: Aranzadi, 2018, pp. 340-341).

más del 50 por 100 del valor catastral del inmueble. Por lo tanto, es crucial considerar el factor temporal en la evaluación de su impacto[461].

3.6.2 En la imposición sobre vehículos, la proporcionalidad al valor del vehículo es una ventaja del IPVA brasileño frente al IVTM español, cuya cuota fija tiene un efecto regresivo

El *IPVA* brasileño se calcula en función del valor venal del vehículo, lo que permite que varíe conforme a la capacidad económica del sujeto pasivo. Así, el contribuyente titular de un vehículo nuevo, cuyo precio es equivalente a 30.000 euros, paga el impuesto proporcionalmente a esa capacidad económica representada por dicho importe. En cambio, alguien que tenga un vehículo de la misma marca, pero usado, de diez años de antigüedad y con un valor de aproximadamente 5.000 euros[462], pagará una cantidad proporcionalmente menor. Por lo tanto, en Brasil, los tipos se aplican sobre el valor del vehículo, considerando tanto el valor de los vehículos más nuevos como su depreciación a lo largo del tiempo. En este sistema, paga más quien tiene un vehículo de mayor valor y menos quien tiene un vehículo de menor valor. Para cambiar de un vehículo usado a uno nuevo cada tres años, por ejemplo, se necesita una mayor capacidad

[461] Nesse sentido, FAYOS COBOS Y CASCANTE SERRANO, afiman que es "difícilmente defendible que un tipo de gravamen inferior al 2% puede alcanzar los límites de la confiscatoriedad que establece la Constitución Española, al menos individualmente considerado. En este sentido, no puede perderse de vista que estos tributos sobre el patrimonio, a diferencia de los tributos que gravan las rentas y que se devengan una única vez con ocasión de la percepción de la renta en cuestión, son tributos de devengo periódico –anual–, lo que modifica cualquier estructura de análisis a efectos confiscatorios. Es decir, para realizar un ejercicio correcto sobre el peso tributario soportado por el IBI, debería ponerse en valor que es un tributo que se paga anualmente, lo que podría suponer, en el escenario más gravoso, que en cincuenta años se estaría pagando solo por el IBI el 100% del valor catastral del inmueble. Por ello, una correcta estimación del elemento temporal resulta fundamental a estos efectos. ¿Cuántos ejercicios deben tenerse en consideración? Esa es una pregunta que, sin duda, deberían resolver los Tribunales de Justicia españoles y que, en nuestra opinión, evidentemente a favor de un plazo muy inferior a aquel." (FAYOS COBOS, Cristiano; CASCANTE SERRANO, Ekaitz. *Op. cit*.).

[462] Conforme a las tablas de devaluación de los costes de los coches del Ministerio de Hacienda y Función Pública, publicadas todos los años en el Boletín Oficial del Estado bajo el título "Anexo I - Precios medios de vehículos de turismo y de todo terreno usados durante el primer año posterior a su primera matriculación". (Véase: Orden HFP/1484/2024, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Disponible en: https://www.boe.es/boe/dias/2024/12/28/pdfs/BOE-A-2024-27285.pdf. Consultado el: 04 de febrero de 2025.)

contributiva que para utilizar vehículos de edad media de diez o quince años.

En España, en cambio, el sistema es diferente. Las personas que son titulares de vehículos con la misma potencia fiscal pagan el mismo impuesto, aunque una tenga un vehículo nuevo, bien valorado, y otro tenga un vehículo de diez años que se valore en menos del 20 por 100 que uno nuevo. Así, por ejemplo, para vehículos de turismo con una potencia fiscal de 20 caballos fiscales, ambos sujetos pagarán 112 euros, independientemente del valor del vehículo y, por lo tanto, de su capacidad económica. Esto implica una regresividad contraria a los principios generales de tributación. El artículo 31.1 de la Constitución española indica que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”. Si el tributo no es progresivo, ni siquiera proporcional, sino regresivo, la violación es evidente y clara.

Es verdad que la potencia fiscal tiene en cuenta criterios de extrafiscalidad, de modo que pagan más los vehículos más contaminantes. Aun así, este criterio debería combinarse con el del valor del vehículo. La cuota fija, establecida sin tener en cuenta la riqueza que se podría presumir del valor del vehículo, no se ajusta al principio de capacidad económica ni a la determinación constitucional de progresividad.

El hecho de que se trate de un impuesto real, con pocos elementos de subjetivación, no justifica esto. Esto puede mostrar que mide poco la capacidad económica efectiva.

El hecho de que las personas con alta capacidad económica puedan elegir utilizar vehículos de bajo valor tampoco es una justificación. Esto evidencia los límites de la imposición de elementos patrimoniales singulares. Pero, si se opta por esta tributación, se debe tener en cuenta la presunta capacidad económica que este bien singular pueda revelar.

Existe una presunción de capacidad económica asociada al valor del elemento patrimonial singular que no se puede olvidar ni menospreciar, pues a un bien de mayor valor corresponde una presunta mayor capacidad económica de su titular.

3.6.3 En la imposición sobre vehículos, la moderación de la cuota fija es una ventaja del IVTM español frente al IPVA brasileño, cuyo tipo estándar del 3 por 100 convierte el impuesto en excesivamente oneroso

La tabla del IVTM tiene cuotas fijas de un valor relativamente moderado, que los Ayuntamientos pueden incrementar hasta el doble, mediante la aplicación de un coeficiente que no puede ser superior a dos y que ha de concretar, en su caso, en la correspondiente ordenanza fiscal. Aun así, la cuota del impuesto sigue siendo moderada. En el caso de los vehículos de turismo, las cuotas fijas señaladas en la legislación estatal (art. 95 TRLHL) oscilan entre 12,62 euros y 112 euros, por lo que, incluso duplicadas, no superan los 224 euros. Los criterios de inclusión en la tabla son la clase y la potencia fiscal del vehículo, que se mide en caballos fiscales, por lo que también adquiere un carácter extrafiscal. Los caballos fiscales, también denominados potencia fiscal, se emplean para determinar la cuota del IVTM en los turismos. Se pueden consultar en la ficha técnica del vehículo o en la tarjeta de la Inspección Técnica de Vehículos (ITV), donde se indican como Potencia Fiscal medida en índice de caballos de vapor fiscal (CVF). Es importante destacar que los caballos fiscales no son sinónimo de la fuerza del motor del vehículo. Estos se calculan a partir de la cilindrada del motor. Para su cálculo, se toman en consideración factores como la carrera del pistón, el diámetro de los cilindros y el número de cilindros. En consecuencia, se infiere que, mientras mayor sea la cilindrada, mayor será la cantidad de caballos fiscales.

El *IPVA* brasileño se basa en el valor de mercado del automóvil. Esto subraya también el carácter predominantemente fiscal de este impuesto. Pero es cierto que aplicar un tipo del 3 por 100 sobre el valor del coche suele dar lugar a importes bastante significativos. Dentro de 50 años, un conductor habrá pagado un *IPVA* correspondiente al 150 por 100 del precio de un coche, es decir, una vez y media la base imponible.

Comparando las dos situaciones, para un vehículo medio, en España podríamos tener, a lo largo de cincuenta años, en torno a un 15 por 100 o 20 por 100 de imposición acumulada sobre el vehículo, mientras que en Brasil alcanzará el 150 por 100. De este modo, la carga fiscal acumulada supera con creces el valor del propio bien, por lo que adquiere un carácter claramente confiscatorio.

3.6.4 El solapamiento de algunos impuestos propios con el IBI y el IVTM en España es una desventaja en comparación con la exclusividad del IPTU, el ITR y el IPVA en Brasil

El solapamiento de impuestos patrimoniales se define como la superposición o coincidencia de diferentes impuestos que gravan los mismos bienes o derechos del contribuyente, generando una carga fiscal acumulada sobre el mismo patrimonio. Este fenómeno puede dar lugar a una tributación excesiva o desproporcionada.

El fenómeno del solapamiento de impuestos patrimoniales ocurre cuando se grava la misma base imponible, es decir, cuando se aplica el tributo sobre un valor similar, aunque con diferentes enfoques o sobre la misma propiedad, lo que resulta en la obligación de pagar varios impuestos sobre el mismo bien. Además, la tributación en distintos niveles administrativos puede superponerse a nivel estatal, autonómico y local[463]. Esta situación puede conducir a un incremento en la carga fiscal, lo que resulta en una injusticia tributaria y afecta negativamente al ejercicio de las libertades económicas[464].

---

[463] SALASSA BOIX destaca que el solapamiento suele producirse con los llamados impuestos ambientales y que, aunque se reconoce la competencia del Estado y de las C.C.A.A. para imponerlos, en los casos de solapamiento fiscal priman los impuestos estatales: “es cierto que el solapamiento competencial entre el Estado y las CC. AA. se produjo fundamentalmente en el ámbito de la fiscalidad ambiental (…) No olvidemos que el solapamiento de hechos imponibles implica la prevalencia del impuesto estatal, en virtud de su competencia tributaria originaria, y la suspensión del impuesto autonómico, a raíz de su competencia tributaria derivada.” Y concluye que “el Estado está firmemente decidido a ocupar una materia imponible que tradicionalmente fue acaparada por las CC. AA. y que los gravámenes ecológicos eran prácticamente los únicos impuestos propios de aquéllas, concluimos que la competencia tributaria autonómica, tal y como la conocíamos hasta ahora, parece encaminarse hacia su extinción o, al menos, hacia una nueva especie competencial mucho más limitada para las autonomías”. (SALASSA BOIX, Rodolfo. “Los impuestos autonómicos propios ¿una especie en peligro de extinción?” En: *Crónica Tributaria,* n.º 187, 2023, pp. 67-105, pp. 70, 76 y 103).

[464] En relación con el Impuesto de Activos No Productivos de la Comunidad de Cataluña, NADAL BENAVENT y SOLER GONZÁLEZ concluyen que “igual que señala Perez-Fadón, el Impuesto sobre Activos no Productivos guarda gran similitud con diferentes Impuestos. En este sentido, a los efectos que nos ocupan en el presente capítulo, lo cierto es que no deja de sorprender que no se considere que existe una doble imposición cuando el citado tributo grava la tenencia de un activo inmobiliario no afecto a la actividad cuando éste se encuentra ubicado en una sociedad, dado que, en nuestra opinión, es el mismo supuesto que el que se encuentra gravado en el Impuesto sobre el Patrimonio al tener que tributar sobre las acciones de la sociedad en la que se ubica el inmueble sin poder aplicar el régimen especial de “empresa familiar” sobre el mismo. Atendiendo a lo anterior, se genera la sensación de que, con cierta mano izquierda, una Comunidad Autónoma puede ir generando nuevos tributos que graven de manera distinta la misma manifestación de riqueza como puede ser un

En su análisis exhaustivo, LAGO MONTERO[465] enumera los impuestos establecidos por las C.C.A.A. de manera meticulosa y sistemática. Al clasificar dichos impuestos según la riqueza gravada y la finalidad extrafiscal perseguida, el autor identifica una serie de tributos que podrían solaparse con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM): Impuestos por la emisión de gases contaminantes (sistematizados como *"Impuestos tan ambientales como recaudatorios")*; Impuestos sobre Instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, gravamen sobre actividades de riesgo, Impuestos sobre grandes superficies comerciales[466], Impuesto sobre las instalaciones de esquí, Impuestos sobre los embalses de agua, Cánones eólicos e Impuestos sobre los coches de alquiler (sistematizados como *"Impuestos sobre actividades y/o bienes pretendidamente contaminantes o peligrosos/as"*); Impuestos velatorios de la función social de la propiedad: impuestos sobre tierras infrautilizadas e impuestos sobre viviendas desocupadas o vacías[467], Impuesto sobre solares sin edificar y edificaciones ruinosas, Impuestos sobre depósitos bancarios e impuesto sobre los aprovechamientos cinegéticos (sistematizados como *"otros impuestos extrafiscales no ambientales"*).

En Brasil no hay solapamiento, ya que la Constitución atribuye competencias privativas a la Unión para gravar la propiedad rural, a los Estados, los vehículos de motor, y a los Municipios, la propiedad urbana. Es más, no existen impuestos encubiertos recaudados sobre las mismas bases, ni siquiera con fines y bajo la

---

bien inmueble sin caer en doble imposición tributaria". (NADAL BENAVENT, Guillem; SOLER GONZÁLEZ, Bàrbara. "Los límites en la imposición patrimonial de las Comunidades Autónomas". En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021).

[465] Véase: LAGO MONTERO, José María. "Los impuestos propios…" *Op. cit*., p. 31-39.

[466] Como hemos mencionado en el punto *3.2.4 Otros Impuestos* los Impuestos sobre Instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, el gravamen sobre actividades de riesgo y los Impuestos sobre grandes superficies comerciales se solapan con el IBI.

[467] FAYOS COBOS y CASCANTE SERRANO Fayos Cobos y Cascante Serrano también coinciden en esa apreciación: "En nuestra opinión, el hecho imponible del tributo autonómico coincide con el del IBI, al menos parcialmente, dado que el IBI recae sobre los inmuebles (tanto viviendas, como garajes, oficinas, naves, almacenes, etc.), mientras que el IVV únicamente grava las viviendas –vacías–. La coincidencia se acentúa a la vista del recargo del IBI regulado en los párrafos tercero y cuarto del artículo 72.4 de la LHL, introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, para inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, lo que a simple vista ya denota que grava exactamente el mismo hecho y el mismo objeto que el IVV". (FAYOS COBOS, Cristiano; CASCANTE SERRANO, Ekaitz. *Op. cit*.).

apariencia de extrafiscalidad.

A pesar de que se desaconseja, no existe impedimento legal para el solapamiento, siempre y cuando no haya restricciones impuestas por los textos constitucionales. Esta práctica es común en varios países. Sin embargo, es crucial ejercer cautela en este aspecto[468].

En el caso de que coexistan múltiples gravámenes, resulta imperativo que conformen un auténtico sistema de imposición sobre el patrimonio, en el cual se contemplen las posibles superposiciones, tanto con el propósito de evaluar adecuadamente la directriz de imposición en función de la capacidad económica como para prevenir el efecto confiscatorio.

Para mitigar el fenómeno de la superposición de impuestos patrimoniales que inciden sobre el patrimonio en España, se hace imperativo implementar procesos de revisión y coordinación de los impuestos patrimoniales a nivel autonómico y local. Esta medida se propone como un medio para evitar la imposición de múltiples tributos sobre un mismo bien de manera redundante[469].

La implementación de estrategias que busquen la supresión de dichos impuestos, la exención o reducción de impuestos, o la compensación o deducción, se erigen como opciones viables para abordar esta problemática. En este sentido, las reformas fiscales deben procurar una coordinación adecuada entre los diferentes niveles de gobierno, con el propósito de eliminar el fenómeno de la superposición de impuestos patrimoniales que inciden sobre el patrimonio.

---

[468] GARCÍA FRÍAS, señala que algunos impuestos sobre el patrimonio en las comunidades autónomas tienen una pretensión extrafiscal. El Tribunal Constitucional dictamina casi siempre que se ajustan a la LOFCA. (Notas personales tomadas durante la ponencia “Problemas constitucionales actuales y ejercicio de la potestad normativa de las C.C.A.A. en el Impuesto sobre el Patrimonio”, impartida por María Ángeles GARCÍA FRÍAS, en la segunda mesa redonda titulada “El ejercicio de potestades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio”, del seminario “El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales”, celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante).

[469] SALASSA BOIX señala que “resulta imprescindible que exista un sistema de distribución competencial lo suficientemente coordinado como para evitar el constante solapamiento de hechos imponibles. (SALASSA BOIX, Rodolfo. *Op. cit.,* p.70)

3.7 Resumen conclusivo del tercer capítulo

Los bienes inmuebles y los automóviles son los elementos patrimoniales singulares que están sujetos de forma selectiva a impuestos anuales específicos tanto en España como en Brasil.

El impuesto español sobre bienes inmuebles (IBI) implica el pago de unos porcentajes que suelen fijarse en torno al 0,5 por 100 del valor de la propiedad, mientras que el impuesto español sobre bienes inmuebles de no residentes (IBINR), de titularidad estatal, toma en consideración el 3 por 100 sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, el impuesto sobre vehículos (IVTM) se establece en una cantidad fija en función de la potencia fiscal de los vehículos que, para los turismos, oscila entre los 12,62 y los 112 euros, con la posibilidad de ser duplicada por los ayuntamientos. Además, están los llamados impuestos propios autonómicos establecidos, gestionados y cobrados por las Comunidades Autónomas con finalidad extrafiscal, algunos de los cuales inciden sobre determinados elementos patrimoniales singulares, solapándose con el IBI y el IVTM.

En Brasil, existen tres impuestos sobre estos elementos patrimoniales singulares. El impuesto sobre la propiedad urbana (*IPTU*) y el impuesto sobre la propiedad rural (*ITR*) gravan los bienes inmuebles. El *IPTU* suele fijarse entre el 0,25 por 100 y el 1 por 100del valor de mercado de la propiedad urbana, dependiendo del municipio, teniendo las propiedades construidas un tipo comparativamente más bajo que los terrenos sin construir. El *ITR*, por su parte, es de naturaleza extrafiscal, oscila entre el 0,03 por 100 y el 20 por 100 dependiendo del tamaño y la productividad de la propiedad rural, y se recauda sobre el valor de la tierra imponible, que se considera la extensión de tierra que puede utilizarse económicamente. El impuesto sobre vehículos de motor (*IPVA*), que también se aplica a embarcaciones y aeronaves, tiene tipos del 3 por 100 del valor de mercado para los automóviles.

Estos impuestos sobre elementos patrimoniales singulares tienen la ventaja de ser sencillos, se basan en la información de registros y archivos y no requieren declaraciones anuales. En consecuencia, son también impuestos de escasa litigiosidad, que no generan costes residuales para el gobierno ni para los contribuyentes. Otra

ventaja es que cuentan con un gran número de contribuyentes y gravan una base imponible muy significativa, formada por activos de gran valor, lo que se traduce en una recaudación importante, por lo que son impuestos relevantes como fuente de ingresos.

Pero también existen desventajas asociadas a la imposición de estos elementos singulares. Al centrarse selectivamente en la riqueza derivada de la propiedad de bienes inmuebles y automóviles, dejan otras clases de activos al descubierto y sin gravar, lo que vulnera la neutralidad. En efecto, generan un coste fiscal que influye en la decisión de los agentes económicos a la hora de asignar recursos. Esto también da lugar a un trato desigual entre los titulares de patrimonios con una expresión económica equivalente, ya que a una misma capacidad económica corresponden tratamientos fiscales muy diferentes, en función de si ese patrimonio consiste en bienes inmuebles, obras de arte, participaciones accionariales o activos financieros, por ejemplo. También es un inconveniente de estos impuestos que se recauden a partir de bases muy bajas y sobre bienes esenciales, la mayoría de los cuales se utilizan para la vivienda de sus propietarios, es decir, para el cumplimiento de un derecho fundamental, necesario para la dignidad de la persona humana, y es muy discutible que pueda identificarse capacidad económica en la simple propiedad de una vivienda modesta o de un coche popular de uso personal. Además, tanto el IBI como el *IPTU* no tienen en cuenta las deudas de financiación y gravan la riqueza aparente correspondiente al valor de mercado del inmueble, objetivamente considerado, sin permitir la deducción de su correspondencia en el pasivo de los contribuyentes.

En comparación, el impuesto español sobre bienes inmuebles (IBI) se adapta mejor al principio de capacidad económica que su equivalente brasileño (*IPTU*), porque el impuesto español tiene un tipo más bajo. En cuanto al impuesto sobre los automóviles, el impuesto español (IVTM) también se adapta mejor a la capacidad económica, ya que se trata de un impuesto moderado gravado con un tipo fijo que, incluso acumulado a lo largo de varias décadas, no alcanza el 20 por 100 del valor del vehículo. En cambio, el equivalente brasileño (*IPVA*), con un tipo del 3 por 100 del valor de mercado de los automóviles de turismo, acumulado a lo largo de cincuenta años, podría llegar a alcanzar el 150 por 100 de la imposición, una cifra que sobrecarga considerablemente a los contribuyentes. Por otro lado, es cierto que los ingresos fiscales del *IPVA* son muy significativos para las arcas públicas de los estados brasileños. En contraste, el sistema de cálculo del *IPVA* brasileño se basa en un porcentaje que garantiza la proporcionalidad

entre el valor del vehículo y la cuota impositiva, lo que representa una ventaja significativa en comparación con el IVTM en España, que aplica una cuota fija que puede generar un efecto regresivo. Finalmente, se constata que la superposición de ciertos impuestos propios autonómicos con el IBI y/o el IVTM en España representa una desventaja en comparación con la exclusividad del *IPTU*, el *ITR* y el *IPVA* en Brasil.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS COMPARADO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE EL PATRIMONIO GLOBAL EN ESPAÑA Y BRASIL

4.1 Consideraciones preliminares al cuarto capítulo

La imposición del patrimonio como universalidad, o, si se prefiere, la imposición del patrimonio global, supone un gran reto y será objeto de investigación en este capítulo.

En primer lugar, hay que decir que el estudio de la imposición del patrimonio como universalidad nos permite ir más allá de los impuestos considerados *propter rem*, para incorporar a la base imponible la totalidad del patrimonio de los contribuyentes. Tiene así el potencial de alcanzar las grandes revelaciones de riqueza resultantes de la titularidad de activos en forma de, por ejemplo, participaciones e inversiones financieras. En esa medida, su carácter distributivo resuena con más intensidad. Sin embargo, su aplicación se restringe a contribuyentes con una capacidad económica excepcionalmente alta, y, por tanto, contributiva. La complejidad aquí radica en alcanzar a los distintos patrimonios, cada uno con sus propias características, que a menudo dificultan mucho su valoración. Además, se plantea la cuestión de los patrimonios afectos a determinadas finalidades y las reglas de excepción, y su posible exclusión de la base imponible. Otra perspectiva que debe observarse es la coordinación de esta fiscalidad con la de los elementos patrimoniales individuales.

Trataremos en detalle la fiscalidad de la riqueza global en España, que, además de actual, es muy controvertida, siendo objeto tanto del Impuesto sobre el Patrimonio, impuesto éste de titularidad estatal cedido a las Comunidades Autónomas, como del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, de carácter complementario, en el ámbito del propio subsistema de tributación del patrimonio global, inicialmente de carácter temporal. La presentación de estos impuestos nos permitirá visualizar, en profundidad, las cuestiones relacionadas con la guerra fiscal

entre las Comunidades Autónomas y cómo han tratado de paliarla o sortearla a través del impuesto de solidaridad. A nivel nacional, también pondrá de manifiesto el problema de la fuga de capitales, su magnitud y el antídoto utilizado. También permitirá abordar las dificultades que entraña la valoración de los activos. El carácter temporal inicial del impuesto de solidaridad también pone de manifiesto las dificultades políticas a las que se enfrenta esta fiscalidad.

En cuanto a Brasil, aclararemos la competencia constitucional concedida a la Unión para establecer un impuesto específico sobre las grandes fortunas. El hecho de que no se haya hecho uso de esta atribución competencial otorgada hace más de treinta y cinco años demuestra la resistencia al establecimiento de este impuesto en Brasil. También examinaremos los diversos proyectos de ley que ya se han presentado y que se están debatiendo actualmente en el Parlamento con vistas a introducirlo. Podremos detallar las manifestaciones de la capacidad económica que se pretenden conseguir con este impuesto y el nivel de la presión fiscal prevista. Además, la presentación de cómo se han reunido los distintos proyectos a efectos de unificación y votación también aportará elementos de análisis.

Este capítulo proporcionará una visión clara de las características de la tributación del patrimonio global en España y de los propósitos de Brasil en este ámbito, lo que permitirá un análisis crítico en el capítulo siguiente de esta tesis, que será el de cierre.

4.2 La imposición de la universalidad patrimonial en España

España es formalmente un Estado unitario descentralizado, estructurado en Comunidades Autónomas (C.C.A.A.), según dispone el ordenamiento constitucional de 1978[470]. La Comunidad Autónoma es “la unidad de descentralización política del Estado” [471]. Así, también su estructura normativa va a combinar la Constitución y los Estatutos de Autonomía, que son la norma institucional básica de cada Comunidad

[470] La forma y el sistema de España es una monarquía parlamentaria.

[471] PEREZ ROYO, Javier; CARRASCO DURÁN, Manuel. *Curso de Derecho Constitucional*. 18ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2023, p. 803.

Autónoma, conforme al art. 147.1 CE.

La división política y administrativa de España comprende diecisiete Comunidades Autónomas[472], cada una con diferentes niveles de autonomía, más Ceuta y Melilla, cuyos estatutos de autonomía les otorgan la categoría de ciudades autónomas. Las Comunidades Autónomas se dividen internamente en provincias y gozan de autonomía administrativa y financiera, así como de competencias legislativas y ejecutivas en distintas materias[473]. La Constitución Española (CE) también garantiza la autonomía de los municipios, que gozan de plena personalidad jurídica, garantizando a las Haciendas Locales que dispongan de medios suficientes para el ejercicio de las funciones que la ley atribuye a las respectivas Corporaciones, a través de sus tributos propios y de la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, tal y como establece el artículo 142 de la Constitución.

El artículo 133.1 de la Constitución Española establece que "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley" y el artículo 149.1.14 le atribuye la competencia exclusiva sobre "hacienda general", lo que le permite fijar la estructura del sistema tributario. A las Comunidades Autónomas corresponden sus tributos propios y los impuestos que les son cedidos por el Estado, conforme la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)[474].

---

[472] Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad de Madrid, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Navarra, País Vasco, La Rioja, Región de Murcia.

[473] "Artículo 137. El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses."

[474] Analizando la financiación de las Comunidades Autónomas, PEREZ ROYO y CARRASCO DURÁN destacan que "la financiación dependiente del Estado puede ser una financiación incondicionada o condicionada, esto es, una financiación que se pone a disposición de la Comunidad Autónoma para que disponga libremente de ella o una financiación que se condiciona por el Estado a la ejecución de un determinado proyecto". Explican que "la financiación incondicionada se articula básicamente a través de la participación en los ingresos del Estado ejecutada a través de la técnica de los impuestos cedidos. Aquí es donde se ha producido la modificación más importante de la LOFCA por las Leyes de 1996, 2001 y 2009. La LOFCA de 1980 era muy restrictiva a la hora de posibilitar la cesión a las Comunidades Autónomas de los grandes impuestos y configuraba, en consecuencia, la financiación de las Comunidades Autónomas mediante la participación de éstas en el rendimiento de estos grandes impuestos, fijándose en el art. 13 de la Ley los criterios a través de los cuales se determinaría la participación de cada Comunidad Autónoma en dicho rendimiento. Este sistema es el que ha cambiado en 1996 y, sobre todo, en 2001. La reforma de 2009 ha supuesto una intensificación de los rasgos que venía presidiendo el sistema desde 2001". Además de contemplar en su art. 11, con la redacción dada por la LO 3/2009, la cesión a las Comunidades Autónomas de varios tributos, entre los cuales el

La potestad tributaria del Estado sólo está limitada por los preceptos constitucionales. Las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas y de los Municipios, en cambio, tienen límites adicionales, establecidos en normas estatales, así como en su normativa básica. El artículo 133.2 de la CE establece: "Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes." Tanto la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas como la de los municipios se basan en la CE y están definidas por sus estatutos y normas legales.

Cabe destacar que existen dos regímenes jurídicos diferentes para las C.C.A.A.: un régimen común para las C.C.A.A. y un régimen especial para el País Vasco y Navarra, que son territorios forales. Las relaciones fiscales y financieras entre estos territorios forales y el Estado español se regulan por el sistema de Conciertos o Convenios. De esta forma, estos territorios forales pueden establecer y regular su sistema tributario, que implica la imposición, gestión, liquidación, recaudación y control de los tributos del Estado.

En cuanto a la Hacienda Pública, se regula en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), que establece: "1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos." Esta titularidad, en efecto, corresponde al Estado, y este concepto debería extenderse a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales.

Dicho esto, podemos explicar el diseño de los impuestos relacionados con el patrimonio.

Los impuestos sobre el patrimonio españoles atribuidos por ley[475] al Estado español, a las Comunidades Autónomas y a los Municipios son: el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas, el Impuesto

impuesto sobre patrimonio, la LOFCA "completa la cesión de impuestos en su art. 19 con la atribución de capacidad normativa sobre los mismos a las Comunidades Autónomas". Véase: PEREZ ROYO, Javier; CARRASCO DURÁN, Manuel. *Op. cit.,* pp. 825-826.

[475] PEREZ ROYO, Fernando; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general (Tratados y Manuales de Derecho).* 29ª ed., Pamplona: Thomson Reuters-Civitas, 2019.

sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica[476].

A pesar de que se refieren al patrimonio de un individuo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[477] (ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados[478] (ITPyAJD) tienen como hecho imponible la transmisión de bienes, cuya gestión y aplicación ha sido cedida a las Comunidades Autónomas, con atribución de capacidad normativa[479].

En el Sistema Impositivo Autonómico español encontramos el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, que establece, en su artículo segundo (art. 2.2), modificado por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, que está cedido por el Estado español a las Comunidades Autónomas, como se verá más adelante.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) son tributos cuya competencia corresponde a las Haciendas Locales, es decir, a las entidades locales, según el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y forman parte, por tanto, del Sistema

---

476 CALVO ORTEGA, Rafael; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Tributario (Tratados y Manuales de Derecho).* 24ª ed., Pamplona: Thomson Reuters-Civitas, 2020.

477 De acuerdo con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, modificado por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre.

478 De conformidad con el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, modificado por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre.

479 En relación con el ISD, la atribución de capacidad normativa a la C.C.A.A. se refiere a la reducción de la base imponible, tarifa, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y gestión y liquidación del impuesto. En el caso de que la C.C.A.A. no ejerza su capacidad normativa, se aplica el régimen general contenido en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, modificado por el Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre. En relación con el ITPyAJD, la atribución de capacidad normativa a las C.C.A.A. se refiere, "en la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad "Actos Jurídicos Documentados", el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo," de acuerdo con el art. 19.2 de la LOFCA.

Impositivo Local[480] más concretamente del Sistema Tributario Municipal, por cuanto se trata de impuestos municipales obligatorios para el sujeto activo.

Recientemente, en 2022, el Estado español creó el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas (ITSGF), que es un impuesto estatal complementario al Impuesto sobre el Patrimonio, con una vigencia temporal inicialmente limitada a dos años (2022 y 2023), pero que ha sido prorrogada indefinidamente, hasta que se revise el sistema de financiación autonómico, tal y como establece la Disposición Adicional 5.2 Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre. Este último impuesto grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3 millones de euros. Se establece con dos objetivos principales. El primero, recaudar ingresos exigiendo una contribución a los que tienen mayor capacidad económica, es decir, una mayor solidaridad a los que poseen grandes fortunas, en un momento en que Europa atraviesa una crisis energética y un periodo de inflación. El segundo objetivo es equilibrar y reducir las diferencias existentes entre el impuesto sobre el patrimonio gestionado por las Comunidades Autónomas, algunas de las cuales eximen parcial o totalmente de su pago a los contribuyentes que residen en sus territorios. Esto genera un gran descontento entre los contribuyentes que residen en otras regiones, donde sí se mantiene la recaudación del impuesto.

4.2.1 Impuesto sobre el patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas

El Impuesto sobre el Patrimonio se estableció por primera vez en el sistema tributario español en 1977 mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (LMURF), con carácter excepcional y transitorio, con una función complementaria, es decir, censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), la

[480] El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, refundió la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), y sus posteriores modificaciones, en el denominado Texto Refundido (TRLRHL). En él, ambos impuestos (IBI e IVTM) son de establecimiento obligatorio para los municipios.

convirtió en definitiva, con el objetivo de lograr una mayor equidad al gravar la capacidad de pago adicional que supone el patrimonio, así como una mejor distribución de la renta y el patrimonio, complementaria a la que proporcionan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según su exposición de motivos[481].

Este impuesto nunca ha tenido una recaudación significativa, debido a su elevada exención y a sus tipos impositivos reducidos.

En 2008, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, suprimió el impuesto sobre el IP, sin derogar su ley reguladora, al establecer una bonificación general del 100 por 100 en la cuota íntegra del impuesto[482]. En septiembre de 2011, el IP se restableció mediante el Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de diciembre, con carácter temporal para los años 2011 y 2012, debido a la crisis económica.

Desde entonces, durante los ejercicios 2013 a 2020, el restablecimiento de este impuesto se fue prorrogando mediante sucesivas leyes de presupuestos

---

[481] "Recordemos que originariamente este tributo nace dentro del ordenamiento jurídico como una exacción temporal, que durante los años 90 se incluyó de forma permanente en nuestro sistema tributario, que se dejó en hibernación durante algunos años, que en época de crisis económica se recuperó para apoyar el sostenimiento del gasto público y que, por la insuficiencia de recursos que garanticen las autonomía financiera de las CCAA con otros recursos más ajustados al principio de capacidad económica, pervivió como una fuente de recursos nada despreciable para las regiones cesionarias de capacidades normativas y de recaudo. No obstante, hay voces que señalan que dicho impuesto debe eliminarse, o al menos adaptarse a nuevos lineamientos con ocasión a una serie de tres grandes problemas que procedemos a plantear." (CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. "A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual." En: *Crónica Tributaria*, n.º 176, 2020, pp. 11-51, p. 31).

[482] ALFONSO GALÁN cita la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado, que refiere "El sacrificado ha sido el I.P., con lo que la Agencia Tributaria pierde un elemento de control de las rentas del capital y, especialmente, de las ganancias no justificadas de patrimonio, que van a ser más dificiles de detectar ahora, según confiesan los propios inspectores: 'Se está eliminando un instrumento muy útil para poder descubrir las variaciones anormales de patrimonio que se suelen producir cuando se ponen bienes a nombre de testaferros, y esa circunstancia se produce tanto en caso de delito fiscal como en los relativos a delitos de blanqueo de capitales o de corrupción urbanística' (Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado), cuando se bonificó en 100 por 100 la cuota del IP en 2008." Y más, subraya la pérdida de ingresos fiscales justos de los contribuyentes con notable capacidad económica para contribuir: "La hibernación del tributo decretada en 2008 genera recaudación igual a cero. El Estado ha evaluado esta merma en 1.800 millones de euros, que compensa a las C.C.A.A. en los términos previstos en el cuadro 11 del Acuerdo C.P.F.F. de 15 de julio de 2009-importe de la compensación a cuenta de la definitivamente pactada por la supresión del impuesto sobre el patrimonio-, del que ya hemos dado cuenta en otros lugares. 1.800 millones que dejan de pagar contribuyentes con aptitud notable para serlo, y que se cargan al ya grueso déficit del Estado". (LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de financiación de las comunidades autónomas: comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán*. Madrid: Dykinson, S.L, 2010, p. 208).

Generales del Estado, con muchas idas y venidas, hasta que la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, eliminó definitivamente la bonificación del 100 por 100 en la cuota íntegra del IP.

Por lo tanto, el IP está definitivamente en vigor.

En cuanto a las competencias atribuidas a las C.C.A.A. en el IP, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas ya preveía, en su art. 11, la posibilidad de ceder el impuesto sobre el patrimonio, así como en su art. 19.2[483]. Según el artículo 19.2 LOFCA,cada Comunidad Autónoma puede asumir, en relación con el impuesto sobre el patrimonio, en los términos que establezca la ley reguladora de la cesión de tributos, la determinación del mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones. En caso de no determinación, se aplica la escala estatal[484].

El artículo 2.2 de la Ley del IP establece que "la cesión de del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión"[485].

---

[483] Ley Orgánica 8/1980, art. 11: "Artículo 11. Solo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente ley, los siguientes tributos:(…) b) Impuesto sobre el Patrimonio. (…)"

[484] Ley Orgánica 8/1980, art. 19: "Uno. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo. Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: (…) b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones."

[485] Sobre este tema, VILLARÍN LAGOS afirma que "En la medida en que el Impuesto sobre el Patrimonio no se considera parte integrante de la que se puede denominar columna vertebral del sistema tributario estatal, integrada por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, su posible cesión a las Comunidades Autónomas no plantea ningún problema. En efecto, el Impuesto sobre el Patrimonio no se considera generalmente por la doctrina como un impuesto esencial del sistema tributario porque no se considera que constituya un instrumento necesario para que el Estado pueda desempeñar las funciones que constitucionalmente tiene encomendadas de proporcionar la estabilidad y desarrollo económico de toda la comunidad, de defensa de los intereses generales, de procurar la igualación y redistribución de las rentas y de procurar la igualdad y generalidad en el reparto de las cargas y de los beneficios que derivan de su actuación. Desde esta perspectiva, por tanto, no cabe hacer ninguna objeción constitucional a su cesión a las Comunidades Autónomas." (VILLARÍN LAGOS, Marta. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. 1ª ed. Valladolid: Lex Nova, 2000, pp. 241-242). Y ESCRIBANO LÓPEZ, que el "concepto de tributo cedido, con especial referencia al impuesto sobre el "Se trata, pues, de

El art. 35 de la misma ley (LIP) dispone, por su parte, que "La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación inspección y revisión del Impuesto corresponde al Estado sin perjuicio de lo dispuesto en las respectivas Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas". Utiliza este precepto el término "gestión" en un sentido muy amplio, que abarca desde la función administrativa de aplicación del impuesto hasta la revisión de los actos administrativos por parte del Estado[486].

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 31. El artículo 47 determina el alcance de las competencias normativas cedidas a las C.C.A.A. en el impuesto sobre el patrimonio (mínimo exento, tipo impositivo, deducciones y bonificaciones)[487].

Aunque el IP es un impuesto de titularidad estatal, ha sido cedido[488] a las

arbitrar soluciones que no contrarien los objetivos del tributo y al mismo tiempo sean coherentes con la finalidad subyacente en la idea de cesión como forma de financiación de las Comunidades definidas por el grado de su autonomía." (ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. "El concepto de tributo cedido, con especial referencia al impuesto sobre el patrimonio". En: *Organización territorial del estado: (Comunidades Autónomas)*, vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984, pp. 951-974, p. 973).

[486] LAGO MONTERO, José María. "Artículo 35. Gestión del Impuesto. Normas generales". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 2127.

[487] Ley 22/2009, art. 47: "Artículo 47. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio. 1. En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Mínimo exento. b) Tipo de gravamen. c) Deducciones y bonificaciones de la cuota. 2. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado."

[488] "El concepto constitucional de impuesto estatal cedido no puede significar abandono por el Estado en favor de las Comunidades Autónomas de materias imponibles, porque el impuesto así recibido por las Comunidades Autónomas no presenta, desde el punto de vista de las Comunidades Autónomas, ninguna diferencia con los impuestos autonómicos propios. La diferencia entre impuesto autonómico propio e impuesto estatal cedido tiene que ser necesariamente que, en el caso de los impuestos estatales cedidos, el Estado se reserva siempre alguna competencia. La propia denominación de la figura impuesto estatal cedido, pone de manifiesto que se trata de impuestos de titularidad estatal, esto es, de impuestos propios del Estado, y que, por tanto, el Estado conserva la titularidad del impuesto en tanto dure la cesión del mismo. Esta titularidad, si atendemos a lo dispuesto en el artículo 133.1 de la Constitución, significa tener competencia para decidir el establecimiento y vigencia del impuesto en todo su territorio y para dotarlo de unas características identificadoras concretas. Así, es posible afirmar, que la diferencia entre los impuestos estatales cedidos y los impuestos autonómicos propios radica precisamente en que, en el caso de los impuestos estatales cedidos, las Comunidades Autónomas no

C.C.A.A. en los 3 aspectos posibles de cesión, según lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En este sentido, el Estado ha cedido a las C.C.A.A. el 100 por 100 del impuesto producido en el territorio de cada CA y que se corresponde con el de aquellos sujetos pasivos que tienen allí su residencia habitual. Asimismo, el Estado ha delegado en las C.C.A.A. el ejercicio de amplias potestades aplicativas (gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión). Y el Estado comparte con las C.C.A.A. amplias potestades normativas, lo que permitirá que éstas puedan incidir en los siguientes elementos del IP: mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto[489].

Es verdad que la cesión de rendimiento y la cesión parcial de la gestión del IP han creado problemas debido a la complejidad del reparto de competencias. Según LAGO MONTERO, "la doctrina advirtió de los problemas que acarrearían la cesión del rendimiento del IP a las Comunidades Autónomas, problemas que se multiplicaron cuando la misma se acompañó de la cesión parcial de la gestión. El exceso de complejidad de la distribución de competencias operada, la dudosa operatividad de los mecanismos de coordinación instrumentados y las carencias, contradicciones e imprecisiones de normativa reguladora conducen a un escaso cumplimiento del mandato constitucional de eficacia administrativa, tan importante en la gestión de un

tienen la competencia básica para decidir su establecimiento y vigencia en todo su territorio y para dotarlo de unas características identificadoras concretas, pues esta competencia pertenece al Estado. Los impuestos cedidos han de ser necesariamente impuestos establecidos por el Estado, pero no solo nominalmente, debe regular también los elementos identificadores del tributo: el hecho imponible y los sujetos pasivos. A partir de ahí puede decidir ceder o no todas las demás competencias que afectan al impuesto a las CC AA". (VILLARÍN LAGOS, Marta. *Op. cit.,* pp. 122-123).

489 "En definitiva, y como se ha señalado en la doctrina, el concepto constitucional de impuesto cedido impide el abandono total por el Estado, en favor de las Comunidades Autónomas, de la materia imponible gravada, porque el impuesto así recibido no presentaría ninguna diferencia con el impuesto propio. 'La diferencia entre impuesto propio e impuesto cedido tiene que ser necesariamente que en el caso de los impuestos cedidos el Estado se reserva siempre alguna competencia'. Pero una vez descartada que la cesión de impuestos a que se refiere el artículo 157.1 a) CE pueda ser total, nada impide considerar que tal cesión 'pueda referirse a las tres competencias que están presentes en todos los tributos: la competencia normativa, la competencia de gestión y la competencia sobre el producto recaudado. A su vez, cada una de esas competencias en principio podrían cederse total o parcialmente, pero sin llegar a ceder totalmente las tres competencias. La conclusión que se extrae, por tanto, es que constitucionalmente la cesión de impuestos tiene que significar competencias compartidas entre el Estado y las CC AA'". (LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pp.165-166).

tributo como el Impuesto sobre el Patrimonio"[490].

Sin embargo, a pesar de que la recaudación del IP es menor que la de otros impuestos, se observa que la cesión tiene lugar en menor medida y de forma más limitada en su gestión, por lo que el Estado sigue siendo el titular[491]. De hecho, incluso en el periodo en que no se exigía y no había obligación de presentar declaración, la titularidad seguía siendo estatal.[492]

Con relación a la cesión de rendimientos, la Ley 22/2009 establece, en su artículo 31, no sólo el alcance de la cesión, sino también el punto de conexión del IP, que es la residencia habitual del contribuyente. Así, el rendimiento cedido a la CA será el que se corresponda con el impuesto recaudado a los contribuyentes residentes en el territorio de la región[493].

Según dispone el art. 157.2 de la Constitución, "Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de

---

[490] LAGO MONTERO, José María. "Artículo 35. Gestión…" *Op. cit.*, p. 2148.

[491] De acuerdo con ALFONSO GALÁN: "Sin embargo, el tributo ha ido desapareciendo en buena parte de ellos, como explica el documento de trabajo coordinado por el profesor LASARTE citado, por derogación expresa (Irlanda, Austria, Dinamarca, Países Bajos, Finlandia, Luxemburgo, Suecia). El efecto imitación se ha extendido a España el 1 de enero de 2008, sí bien el impuesto no ha sido derogado sino "congelado". Quizá haya incidido en ello que el uso de potestades normativas por las C.C.A.A. haya sido muy escaso hasta la fecha: aparte de redondear el mínimo exento e incrementar esta magnitud para los discapacitados, pocos retoques ha habido en la tarifa y en las bonificaciones. La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha implantado una bonificación del 100% de la cuota, con efectos a partir de 1 de enero de 2008, tanto para residentes como para no residentes, lo que significa de facto la supresión del impuesto en España, aunque no haya sido derogado formalmente." (LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Op. cit.,* pp. 207-208).

[492] Según LAGO MONTERO: "Queda este impuesto como el tributo cedido en el que menores potestades normativas y administrativas pueden asumir las Comunidades Autónomas. Parece que el Estado se resiste a perder el control de este tributo, nada significativo en cuanto a su importancia recaudatoria, pero sí en cuanto a la información que proporciona y al valor simbólico que presenta en un sistema tributario avanzado. De ahí que, como hemos analizado en otro lugar, la cesión de competencias de gestión sea, en este tributo, mucho más limitada, y también atécnicamente embarullada, que en el resto de los tributos cedidos." (LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las… Op. cit.,* p. 181). ALFONSO GALÁN señala que "Ni siquiera a partir de 2008, añ en el cual el tributo ha entrado en hibernación-cuota líquida cero, sin obligación de declarar- ha dejado el Estado de tratarlo como un impuesto cedido, esto es, un impuesto de titularida estatal cuyas potestades se ejercen compartidamente con las C.C.A.A." (LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Op. cit.,* p. 206).

[493] Artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. "Artículo 31. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio. 1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio. 2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio."

su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios". La doctrina considera, sin embargo, que tal prohibición no se aplica en el caso de IP, ya que "las potestades normativas que se ceden no tienen la entidad suficiente como para considerarlas medidas fiscales prohibidas por el artículo 157.2 CE pues son medidas que tienen escasa entidad sustantiva, que no sirven para identificar o establecer el tributo, y es a éstas a las que parece referirse la prohibición establecida por el precepto"[494].

Por lo que respecta a los contribuyentes no residentes en España, el importe del impuesto será abonado por el Estado español, respecto de los bienes que estén situados únicamente en territorio español.

No obstante, con el fin de que no exista un trato diferenciado en materia de bonificaciones y determinación de la cuota tributaria, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en su disposición final cuarta, añadió una nueva disposición a la LIP en la que se establece que los no residentes que residan en otro Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo podrán aplicar las normas de la

---

494 "La elección de la residencia habitual como punto de conexión para la cesión de este -art. 5 LCT/1996 y art. 4 LCT/1983- se acomoda a la lógica de un impuesto personal en el que sólo se cede obligación personal de contribuir. Ello no obstante, al cederse desde 1997 potestades normativas, siquiera sea parcialmente, es evidente que las medidas tributarias que adopten las CC AA incidirán en los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo residente, tanto si radican en el territorio de la CA que las adopta como si se encuentran fuera de él. Se plantean, pues, problemas de extraterritorialidad en el ejercicio de la potestad tributaria normativa autonómica, que pueden entrar en fricción con la prohibición contenida en el artículo 157.2 CE. Como examinaremos más adelante, el problema consiste en delimitar precisamente el alcance de este elemental y lógico principio de territorialidad de la potestad tributaria autonómica que se plasma en este precepto. Como se ha explicado en la doctrina, la prohibición de toda extraterritorialidad está pensada para los impuestos de carácter real, y el Impuesto sobre el Patrimonio no lo es. Además, las potestades normativas que se ceden no tienen la entidad suficiente como para considerarlas medidas fiscales prohibidas por el artículo 157.2 CE pues son medidas que tienen escasa entidad sustantiva, que no sirven para identificar o establecer el tributo, y es a éstas a las que parece referirse la prohibición establecida por el precepto." (LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las… Op. cit,* pp. 181-182). Para ALFONSO GALÁN "la preocupación del constituyente no era la de establecer, en el marco de un texto constitucional deliberadamente amplio y ambiguo una norma tan específica, con un mandato tan limitado, como es el que se quiere hacer ver en el 157.2, por la prohibición de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio. La pretensión del artículo 157.2 es más amplia, no trata de prohibir eso, sino que lo que trata de prohibir, leyendo el precepto en su conjunto, es que las C.C.A.A. utilicen sus competencias normativas tributarias, su poder tributario, en definitiva, como mecanismo para distorsionar la libre circulación, como vehículo para crear barreras -CASADO OLLERO-; o dicho de otra manera lo que se pretende con este precepto constitucional, es evitar que el ejercicio de competencias tributarias por parte de las Comunidades Autónomas ponga en peligro o fragmente la unidad del mercado y acabe con la unidad económica que se tutela en diversos preceptos constitucionales, siendo en este sentido importante la doctrina contenida en la STC 150/1990 - VILLARIN LAGOS-. (LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Op. cit.,* pp. 207-208.)

Comunidad Autónoma en la que radique, pueda ejercitarse o deba cumplirse en territorio español el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares y por los que se devengue el impuesto[495].

Este tratamiento se amplió posteriormente a cualquier persona no residente en España mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, que modificó la disposición cuarta de la LIP[496].

El IP se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de lo señalado, en su caso, en los tratados o convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico nacional, que prevalecen sobre la ley española. Pero, en relación con el ámbito territorial del País Vasco y Navarra, que son territorios forales, no cabe hablar de cesión, sino de un impuesto concertado de normas autonómicas y obligatorias, exigible a los contribuyentes residentes en ellos, como establece el artículo 2 de la LIP. La Disposición Adicional Primera de la Constitución establece el respeto a los derechos históricos de los territorios forales en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía.[497] El Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra establecen que las relaciones tributarias y financieras entre estos territorios forales y el Estado se regularán por el sistema de Concierto o Convenio. Así, los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra pueden establecer y regular su sistema tributario, lo que implica la imposición, gestión, liquidación, recaudación y control de todos los tributos estatales (con excepción de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos

---

[495] "Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español."

[496] Nueva redacción: "Disposición adicional cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes. Los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español."

[497] "Disposición Adicional Primera de la Constitución: La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."

Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido)[498].

En el caso de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, los Estatutos de Autonomía prevén una cesión genérica de tributos, cuyo alcance y condiciones deben establecerse en una ley que aún no ha sido promulgada. En consecuencia, la gestión del IP corresponde a la Administración del Estado (central). Cabe recordar que la LIP, en su artículo 33.1, prevé una bonificación del 75 por 100 sobre la parte de la cuota tributaria proporcional a los bienes situados en su territorio. Se trata de la única bonificación reconocida a nivel estatal[499].

Como se ha indicado ya, en el IP el Estado ha cedido algunas competencias normativas a las C.C.A.A., de tal modo que éstas pueden establecer el mínimo exento, la escala de gravamen, las deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto. No obstante, si no hacen uso de esta atribución competencial, se aplican los parámetros establecidos por el Estado español en la LIP.

El hecho imponible del IP, en su aspecto material, está constituido por la titularidad de un patrimonio neto por el sujeto pasivo del impuesto, la persona física, a fecha de devengo, es decir, de un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, deducidas las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales, según el art. 1 de la LIP.

Los bienes y derechos que tienen contenido económico son considerados bienes jurídicos, a saber, objeto de un derecho subjetivo. Estos bienes, como conjunto de elementos que poseen un cierto valor económico, se ajustan a los conceptos del derecho civil. Sin embargo, quedan excluidos del concepto de bienes a efectos del IP aquellos que están relacionados con la personalidad o el estado civil de las personas, así como los bienes sin un contenido económico inmediato. Esto incluye bienes y derechos con contenido económico reflexivo, que son susceptibles de compensación,

---

[498] Según información del Ministerio de Hacienda español, disponible en: https://www.hacienda.gob.es/en-GB/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20foral.aspx. Consultado el: 27 de octubre de 2023.

[499] LIP, art. 33: “Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla. Uno. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.”

pero que no están disponibles en el comercio, como la vida, el honor o la fama, entre otros. De esta forma, los derechos de imagen o el uso del propio nombre como marca tampoco se consideran activos a efectos de IP, ya que, aunque pueden generar ingresos, no deben confundir con el concepto de activos con contenido económico. En cuanto a los bienes y derechos fruto del trabajo personal, como la propiedad intelectual o industrial, por ejemplo, la ley los declara exentos, aunque pertenezcan al patrimonio de la persona física.

Es importante señalar, por otra parte, que, para los residentes en España, el patrimonio se extiende a los bienes adquiridos, situados o depositados en el extranjero.

El hecho imponible también está delimitado por un elemento temporal, como es sabido. A efectos del IP, se considera el patrimonio de una persona determinada en un momento dado[500]. El IP es un impuesto periódico, cuyo período impositivo coincide con el año natural, situándose el devengo a 31 de diciembre. Lo relevante es que la persona física sea titular de un patrimonio a 31 de diciembre, siendo indiferente lo que suceda a lo largo del período impositivo. En este sentido, si el contribuyente fallece antes del 31 de diciembre, el IP no es exigible, y sus bienes son adquiridos por sus herederos o legatarios, que pueden estar sujetos al impuesto en la fecha de devengo. Otra consecuencia importante de la fecha de devengo el 31 de diciembre es que suele ser la fecha de referencia para los criterios de valoración de bienes y derechos.

En cuanto a la naturaleza jurídica del IP, cabe señalar que se trata de un impuesto directo, personal, objetivo, aplicable en todo el territorio nacional, periódico, progresivo y complementario del impuesto sobre la renta[501].

---

[500] LIP, art. 3. “Hecho imponible. Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley. Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.”

[501] “Como se sabe, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto que recae, no sobre bienes y derechos individualmente considerados, sino sobre el patrimonio neto de la persona física. Es, por tanto, un impuesto de carácter personal y sintético. Precisamente su carácter de impuesto personal es lo que determina que la fijación del aspecto espacial del hecho imponible, en los casos de obligación personal de contribuir, se haya hecho atendiendo a criterio de la residencia y no al de la territorialidad, como prevé el artículo 21 de la Ley General Tributaria para los impuestos que recaen sobre el

La ley establece la naturaleza personal del IP, ya que el concepto de hecho imponible se delimita legalmente cuando el patrimonio neto se atribuye a un sujeto[502]. La doctrina española denomina al objeto del IP personal o subjetivo[503]. Existe un elemento personal en la descripción del hecho imponible[504]. Así, la ley establece dos regímenes de tributación: el de los sujetos que tributan por obligación personal, los residentes en España, que tributan por todo su patrimonio, su patrimonio mundial, es decir, por todos los bienes de los que son titulares, con independencia de donde se encuentren; y el de los sujetos pasivos que tributan por obligación real, los no residentes en territorio español, que tributan solo por los bienes que tienen en España o los derechos que se ejercitan en territorio español, salvo que exista un convenido de doble imposición o norma internacional que disponga otra cosa.

---

patrimonio. El carácter personal de este Impuesto deriva del hecho de que el objeto material del mismo es el patrimonio neto considerado como una magnitud independiente y distinta de la suma de sus componentes, es decir, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto de → carácter sintético en consonancia con la función de control para la que fue creado. El patrimonio neto de una persona puede tener un contenido muy heterogéneo, hasta el punto de poder estar compuesto exclusivamente por bienes o derechos inmateriales de difícil o imposible ubicación. Si esto es así, debe admitirse que el patrimonio neto, lo que en definitiva se somete a gravamen, es algo que no puede ubicarse en ningún sitio concreto, aunque sí puedan situarse todos o algunos de sus componentes. Por ello la residencia del titular de ese patrimonio neto es el punto de referencia espacial para la aplicación del tributo y también para su cesión más razonable, por ser el más cierto y, sobre todo, por ser el único con el que todos y cada uno de los componentes del patrimonio neto, sea cual sea su naturaleza y ubicación, mantienen una conexión". (VILLARÍN LAGOS, Marta. *Op. cit.,* p. 244).

[502] LIP: "Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto. El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley."

[503] ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Op. cit.*, p. 591.

[504] FERREIRO LAPATZA hace la siguiente distinción entre impuestos reales y personales: "Los impuestos reales son aquellos que gravan una manifestación de la riqueza que, utilizando la conocida expresión de Sáinz de Bujanda, puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona. Así, por ejemplo, la renta que produce un edificio, o una finca rústica, o la fabricación de cervezas, o el consumo de gasolina. Dentro de la imposición directa, el nombre de impuestos reales se aplica a los que gravan una renta o un producto que procede de una determinada fuente, sin ponerlo en relación, al menos inmediatamente de forma que no puede ser pensada sin ella, con la persona que la recibe. Por ejemplo, a los que gravan la renta de una finca rústica, de un edificio, de otras formas de capital (dinero dado a préstamo, bienes muebles arrendados, etc.), del trabajo (sueldos, honorarios de profesionales, etc.) o del ejercicio de una industria o comercio. El nombre de impuestos reales nace precisamente refiriéndose a la realidad cuyo producto se grava, es decir, al suelo, a los edificios, a la industria, etc. [...] Son impuestos personales aquellos que gravan una manifestación de la riqueza que, utilizando de nuevo palabras de Sáinz de Baranda (sic), no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona. Así, por ejemplo, los impuestos que gravan la renta global (proceda de donde proceda) de una persona física o jurídica o los que gravan el patrimonio total de una persona. En nuestro ordenamiento actual son obviamente impuestos personales el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, es un impuesto personal el Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio de las personas físicas." (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2000, v.1, p. 198-200).

El producto recaudado en concepto de IP de sujetos pasivos residentes en territorio español se atribuye a una Comunidad Autónoma. El Estado ha cedido a las C.C.A.A. el 100 por 100 del impuesto producido en el territorio de cada región y que se corresponde con el de aquellos sujetos que tienen allí su residencia habitual. Si el sujeto pasivo no es residente en España, pero es titular de bienes y derechos que están situados en España, pueden ejercitarse o han de cumplirse en territorio español, la obligación es real y el producto del IP se atribuye al Estado español. En este caso de obligación real, sólo pueden deducirse las cargas y gravámenes que afecten a bienes y derechos situados en territorio español, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en dichos bienes, como la financiación, por ejemplo[505].

La naturaleza como personal es algo diferente de la adoptada por la doctrina y la jurisprudencia brasileñas, que entienden que es personal un tributo que considera relevante alguna característica personal del contribuyente[506]. La legislación brasileña,

---

[505] LIP, Art. 5: "*Sujeto pasivo.* Uno. Son sujetos pasivos del impuesto: *a*) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español. *b*) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley. Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España, quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

[506] BATISTA explica que "(...) impostos pessoais são aqueles cujas hipóteses de incidência leva em conta características pessoais do contribuinte. É o caso típico do Imposto de Renda Pessoa Física, que varia em função de aspectos pessoais do contribuinte, como o número de dependentes, as despesas com saúde e educação, entre outros. Impostos reais, por outro lado, são aqueles cuja hipótese de incidência toma em consideração características, não da pessoa do contribuinte, mas da coisa tributada, isto é, do bem sobre o qual recai o tributo. Exemplo clássico de imposto real é o IPTU, cuja exigência se baseia em peculiaridades do respectivo imóvel, como a metragem, a topografia etc." (BATISTA, Clayton Rafael. "É possível a progressividade de alíquotas do ITCMD?" *Revista Dialética de Direito Tributário,* n.º 132, 2006). Y según la jurisprudencia: "Os impostos pessoais são aqueles em que, para definição do fato gerador, são levadas em consideração certas condições pessoais do sujeito passivo, como por exemplo, saúde, encargos de família, despesas para realização do fato tributado, etc. Nos impostos pessoais essas características ou condições pessoais estão diretamente ligadas ao fato tributado e a sua quantificação, por isso que o fato tributado é expressão econômica da própria capa- cidade contributiva do sujeito passivo. Poder-se-ia dize que essas condições pessoais têm um vínculo direto com a expressão econômica do fato tributado. Por trás palavras, a quantificação da expressão econômica do fato tributado depende diretamente dessas condições pessoais, na medida

a diferencia de la española, no menciona la naturaleza del impuesto como personal o real[507].

En este sentido, es importante hacer esta distinción, para tener en cuenta que el carácter personal del IP descrito por la ley y la doctrina españolas no debe confundirse con el concepto de carácter personal adoptado en Brasil, en el que se tienen en cuenta las características del contribuyente cuando se produce el hecho imponible, lo que se aproxima más a lo que la doctrina española denomina subjetivización[508].

---

em que o fato tributado é expressão econômica objetiva da capacidade contributiva do sujeito passivo. Assim, v.g., o acréscimo patrimonial, fato gerador do IRPF, constituído pela renda liquida, só pode ser concebido e mensurado, financeiramente, depois de consideradas as despesas necessárias tanto para obtenção dos rendimentos, como para mantença da fonte produtora dos mesmos rendimentos que compõem ou contribuem para o acréscimo patrimonial. [...] Os impostos reais são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável se qualquer vinculação com a pessoa do sujeito passivo. Considera-se o fato tributável isoladamente se considerações a respeito das condições pessoais do contribuinte exatamente porque não há condições pessoais que se liguem diretamente ao fato tributado. Dito de outro modo, o fato gerador não tem vinculação direta com as condições pessoais do contribuinte e não é um dado objetivo de mensuração e expressão da capacidade de contribuir do sujeito passivo. No máximo pode significar um dado indireto da capacidade contributiva, ou um sinal exterior de riqueza que pode não corresponder à realidade da capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre nos impostos pessoais. Os impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, são tributos reais, porque seu fato gerador não é de nenhuma forma expressão econômica da capacidade contributiva do sujeito passivo, até porque, neles, a carga tributária é transferida a terceiro, o chamado contribuinte de fato. Nos impostos diretos, alguns, como o IPTU e o IPVA, são reais, porque também não são a expressão direta e imediata da capacidade de contribuir, não passando de um indício exterior de riqueza." (Sentencia del Juez Adão Cassiano, del Tribunal de Justicia del Rio Grande do Sul, en AP 70012471538, 2006). Para el argentino DINO JARACH, del mismo modo, los impuestos que tienen en cuenta las cualidades personales del contribuyente, como el sexo, la edad, el estado civil y la familia, entre otras, son personales: "Se llaman impuestos personales aquellos impuestos en cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales del 'contribuyente'. (…) Se llaman impuestos reales, al contrario, los impuestos para los cuales son indiferentes las cualidades personales del contribuyente. Estas cualidades pueden ser el sexo, la edad, el estado civil y de familia, la religión, la nacionalidad, la residencia o el domicilio, la profesión." (JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo.* 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, p. 195).

[507] "Não se pode falar a priori em imposto de natureza pessoal ou real, direto ou indireto tendo em vista a ausência de classificação legal nesse sentido. Apenas o exame do respectivo fato gerador em todos os seus aspectos, principalmente, o seu aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota) permitirá a identificação de um imposto de natureza pessoal ou de natureza real. (...) Há uma tendência de personalização de imposto que, outrora, eram considerados como protótipos de imposto de natureza real. Essa tendência acentuou-se a partir do advento a Súmula 539 do STF nos seguintes termos: "É constitucional a lei do Município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro". (HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática.* São Paulo: Atlas, 2010, pp. 149 y 151).

[508] "Naturalmente, si un impuesto de producto refiere la renta o producto a la fuente, al objeto de donde procede, el impuesto se puede establecer sin tener en cuenta para nada la persona que percibe esa renta. El impuesto puede ser totalmente objetivo. Pero también un impuesto real o de producto se puede establecer de tal forma que sean tenidas en cuenta las circunstancias y características del sujeto perceptor. El impuesto puede subjetivarse. Así, un impuesto que grave los rendimientos (sueldos, salarios, honorarios profesionales, etc.) del trabajo puede tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente autorizando, por ejemplo, ciertas deducciones en la cuota a los titulares

El IP es un impuesto estrictamente individual que grava a las personas físicas, con exclusión de las personas jurídicas. El objeto del hecho imponible es el patrimonio neto delimitado por su titular. Por lo tanto, no es necesario hablar de tributación conjunta ni de acumulación de patrimonios de cónyuges e hijos menores[509].

La base imponible está constituida por la diferencia algebraica entre el importe del patrimonio bruto y la totalidad de las deudas deducibles. A efectos del cálculo de la base imponible se consideran los bienes inmuebles; bienes y derechos afectos a actividades económicas; depósitos en cuenta corriente o de ahorro (a la vista o a plazo); cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuenta; valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios; valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; seguros de vida, rentas temporales o vitalicias; vehículos, joyas, pieles de carácter suntuario, embarcaciones y aeronaves; objetos de arte y antigüedades; derechos reales de uso y disfrute (excluidos los que, en su caso, recaigan sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo); concesiones administrativas; derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial; opciones contractuales; monedas virtuales; y demás bienes y derechos de contenido económico.

La valoración, según MERINO JARA, suele ser el nudo gordiano del impuesto sobre el patrimonio[510]. Así, consideraremos algunos de los bienes y derechos que

---

de familia numerosa. Sin embargo, la subjetivación de los impuestos reales puede ofrecer dificultades y acarrear ciertas injusticias, ya que tales impuestos no pueden tener en cuenta la total capacidad económica de una persona y si sólo rentas parciales. [...] es obvio que los impuestos personales pueden subjetivarse más adecuadamente que los reales; pueden, en definitiva, acercarse mucho mejor a la efectiva capacidad del sujeto pasivo. La adaptación del sistema tributario a este principio dependerá así en gran medida del desarrollo, estructura y efectividad de los impuestos personales."(FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de… op. cit.,* pp. 198-200).

509 "Ya aquí comienza a perfilarse la estrecha relación exigida entre el patrimonio que se somete a gravamen y su titular; nótese que, en realidad, el Impuesto pretende gravar la relación jurídica en que consiste la titularidad de un patrimonio (neto), aunque ésta se concrete, en el momento de la cuantificación de ese objeto, es decir, en la determinación de la base imponible, mediante la valoración objetiva de cada uno de sus elementos, si bien teniendo en cuenta, en ciertos casos, las peculiares relaciones jurídicas que pueden determinar modulaciones de la base imponible, como señaladamente ocurre en los supuestos de titularidad de derechos reales de goce y disfrute." (ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Op. cit.*, p. 592).

510 "Es *communis opinio* que la valoración de los bienes y derechos constituye el nudo gordiano del impuesto sobre el patrimonio. Las reglas de valoración contenidas en su actual Ley reguladora, adolecen de similares defectos que los de su predecesora, de manera que puede suscribirse totalmente la crítica formulada en su momento por BREÑA CRUZ Y GARCÍA MARTÍN en el sentido de que "los criterios de valoración parecen basarse más en razones de índole tradicional que en argumentos sobre estructuración del gravamen racionalmente asumidos". (MERINO JARA, Isaac. Artículo 15. Valores representativos de la participación em fondos de cualquier tipo de entidad, negociados em mercados

componen la base imponible porque son más controvertidos: los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales[511]; los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo; valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados; los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados.

Con respecto a los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales CENCERRADO MILLÁN describe que este "constituye, indudablemente, un excelente objeto del tributo, en la medida en que es un indicador inequívoco de la capacidad económica del sujeto pasivo" , siendo que la idoneidad que demuestra el conjunto de derechos y obligaciones puede ser contemplada desde dos perspectivas diferentes: "desde una perspectiva estática, gravando la mera titularidad del patrimonio y el desenvolvimiento ordinario de la actividad económica desarrollada por la persona física, permaneciendo prácticamente intactos los contornos del patrimonio afecto" y "desde una perspectiva dinámica, analizando el régimen tributario de las alteraciones sufridas por el patrimonio empresarial y profesional, ya que su función esencialmente productiva requerirá una

organizados. En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 1718).

511 PALAO TABOADA analiza la necesidad de que concurran dos requisitos para que un bien pueda estar afecto a una actividad empresarial o profesional: "La afectación de un elemento patrimonial a una actividad empresarial o profesional exige necesariamente la concurrencia de dos requisitos, uno subjetivo y otro objetivo. El primero consiste en la real aplicación del bien a la actividad, su efectiva función económica en la empresa o actividad profesional; el segundo está constituido por la decisión del empresario o profesional de destinarlo a la correspondiente actividad, que es el significado primario del término "afectación". Ninguno de estos dos requisitos basta por sí solo para determinar el status de un elemento patrimonial a este respecto; así, no es suficiente la voluntad de poner el activo al servicio de la actividad para que se considere afecto a ella, ni la de desafectarlo si continúa desempeñando su función en la empresa. Sin embargo, la efectiva situación de vinculación o desvinculación de la actividad es un hecho concluyente del que puede inferirse la correspondiente decisión. Se ha dicho que ambos elementos se hallan en una relación de reciprocidad, en el sentido de que el elemento subjetivo debe ser tanto más fuerte cuanto más débil sea el objetivo y a la inversa. Se trata en definitiva de una cuestión de prueba. A este respecto cabe señalar que la exigencia del elemento objetivo hace que la inclusión del activo en la contabilidad o registros profesionales sea únicamente una prueba prima facie de la afectación, contra la que es admisible prueba en contrario (cfr. art. 31 CCom). (PALAO TABOADA, Carlos. "Artículo 6. Elementos patrimoniales afectos". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 97 *et seq.).*

continua renovación de sus componentes, lo que conlleva la entrada y salida de los diferentes elementos patrimoniales afectos"[512].

GARCÍA NOVOA señala que los medios de producción cuya gestión constituye el objeto de estas actividades -ya sean empresariales o profesionales- deben recibir el mismo tratamiento, ya que las actividades empresariales y profesionales se definen de manera conjunta (actual artículo 5.1 de la Ley 27/2014), estableciéndose que ambas consisten en "ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"[513].

Sin embargo, la determinación de la valoración de tales activos como evidencia para la aplicación del tributo está condicionada a exención establecida en el apartado 8 del artículo 4 de la LIP, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 22/1993, promulgada el 22 de diciembre, que introdujo modificaciones al régimen jurídico de la función pública y la protección por desempleo, como se señala más adelante.

Con relación a los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, ya sean a la vista o a plazo, con la salvedad de que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o de naturaleza similar, se tomará en consideración el saldo que presenten en la fecha de devengo del impuesto. No obstante, en el caso de que dicho saldo resulte inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, se aplicará este último, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la LIP.[514]

---

[512] CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 55.

[513] GARCÍA NOVOA, César. "Artículo 11. Actividades empresariales y profesionales". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 1635-1636.

[514] Evidentemente, la calificación de "a la vista o a plazo ha de referirse únicamente a los depósitos de ahorro, pues los contratos de cuenta corriente se sobreponen a contratos de depósito bancario a la vista. Por tanto, y ante la contumacia de la ley en una enumeración de los depósitos gravados que ya había sido criticada cuando se recogía en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, hay que entender que lo que se valora en este artículo son, por un lado, los depósitos en cuenta corriente y, por otro, los depósitos de ahorro que sean a la vista o a plazo. En ambos casos se valoran depósitos bancarios que tienen la característica común de constituir depósitos irregulares y en los que, por tanto, la característica típica del depósito -la obligación de custodia- desaparece y es sustituida por la

En cuanto a los valores que representan la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, estos serán computados según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, independientemente de su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos. A estos efectos, el Ministerio de Economía y Hacienda publicará anualmente la relación de valores que se negocien en bolsa, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de cada año.[515]

La misma regla de valoración se aplica a los valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados, sin distinción en cuanto al tipo de participación. MERINO JARA, citando BREÑA CRUZ y GARCÍA MARTÍN, destaca que la " ley se ha inclinado, al igual que ya hiciera la Ley del IEPPF, por convertir al valor de mercado en un criterio subsidiario y residual para conseguir unos resultados en términos de gestión más sencillos, si bien ello se logra 'merced al menoscabo del principio de equidad, ya que la renuncia a la aplicación del criterio de valor de mercado y la diversificación de los criterios valorativos origina, de una parte, valores muy alejados de los reales, y de otra, diferencias relativas de valoración entre unas y otras clases de bienes. La disparidad en los criterios valorativos aplicables a los distintos bienes y derechos engendra desigualdades en la carga que soportan unos bienes en relación con otros, lo que, además del quebranto que ello supone para el principio de equidad, provoca

obligación de disponibilidad y de restitución de una cantidad igual". (GARCÍA NOVOA, César. "Artículo 12. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 1661).

[515] "La dicción valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados comprende a aquellos valores propios materializados en forma de títulos o de anotaciones contables, son representativos de la deuda de una entidad. Tales títulos o anotaciones se emiten en forma de empréstito y se negocian en los mercados primarios, secundarios oficiales o en mercados secundarios no oficiales debidamente autorizados. El criterio valorativo empleado para tales activos resulta de la utilización de un valor de mercado que, generalmente, se alejará del valor real. No obstante, nos ésta una opción del legislador que encuentra argumentos sobre los que basarse. Ahora bien, aun existiendo razones para justificar la utilización del valor de cotización como criterio adecuado para los valores representativos de deuda, no existen tales para imputar la valoración al cuarto trimestre. La menor manipulabilidad y la mejor representación del valor no nos parecen argumentos que puedan justificar la separación del criterio general del Impuesto sobre el Patrimonio, que como es sabido, valora los bienes o derechos en la fecha del devengo del impuesto." (VILLARROIG MOYA, Ramón. "Artículo 13. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez.* Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, p. 1702 *et seq.).*

distorsiones desde el punto de vista económico'"[516].

La LIP incluye determinadas exenciones, clasificadas por la doctrina en subjetivas y objetivas.

Las principales exenciones subjetivas son el inmueble destinado a vivienda habitual, hasta el valor de 300.000 euros; los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ejercidos habitual, personal y directamente por el contribuyente y que constituyan su principal fuente de renta; la obra propia de los artistas siempre que siga siendo propiedad del autor, así como los derechos de propiedad intelectual o industrial, que no estén afectos a actividades empresariales; las cantidades cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,[517] en atención a la obligación real de contribuir. También están exentos las participaciones en entidades mercantiles (plena propiedad, nuda propiedad y derechos de usufructo vitalicio), coticen o no en mercados organizados, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: que la entidad mercantil no tenga como actividad principal la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios; que la participación del contribuyente sea, al menos, del 5 por 100 del capital de la sociedad, individualmente, o del 20 por 100, conjuntamente con el cónyuge, ascendiente, descendiente o colateral hasta el segundo grado por afinidad, consanguinidad o adopción; que el contribuyente ejerza funciones de dirección, de las que se deriven retribuciones significativas en la totalidad de sus rendimientos.

Las principales exenciones objetivas son, entre otras: los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas; el ajuar doméstico, entendiendo por tal aquellos objetos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso privativo del contribuyente, con excepción de las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas de cilindrada igual o superior a 125, embarcaciones deportivas de recreo o náuticas, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, en los términos previstos en los artículos 18 y 19 de la LIP; objetos de arte,

[516] MERINO JARA, Isaac. *Op. cit.,* p. 1719.

[517] Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

tales como pinturas, esculturas, dibujos, grabados y litografías, todos ellos originales; y antigüedades, siendo éstas bienes muebles, útiles u ornamentales, con más de cien años de antigüedad, cuyas características originales fundamentales no hayan sido alteradas por modificaciones o reparaciones en ese período, cedidos por su propietario, en depósito permanente, por un período no inferior a tres años, a museos o instituciones culturales sin fines de lucro para su exhibición pública[518].

En lo referente a la valoración de los bienes, el artículo 10 de la LIP dispone que los bienes inmuebles, tanto de naturaleza urbana como rústica, deben valorarse en el Impuesto sobre el Patrimonio de acuerdo con la regla general de valoración[519]. Por lo tanto, serán valorados por el valor catastral consignado en el recibo correspondiente a 2022 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; el valor determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos [520]; por el precio,

[518] "Dicha delimitación del hecho imponible se concreta con el reconocimiento de una serie de exenciones y una serie de criterios de atribución e imputación del patrimonio. Frente a las primeras, el art. 4 de la LIP recoge una relación de bienes y derechos que no generan la obligación de pago para el titular, aunque formen parte del patrimonio de una persona física. En donde podemos resaltar, entre otros por su relevancia, los derechos consolidados de planes de pensiones y de seguros colectivos privados equiparados, derechos económicos por primas aportadas a planes de previsión asegurados y planes de previsión social empresarial, derechos de propiedad intelectual o industrial cuando estén en propiedad del autor o no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, valores de no residentes con rendimientos exentos en IRNR, bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, la vivienda habitual hasta límite de 300.000€ por contribuyente y, en algunas ocasiones según cada CCAA, sobre los bienes y derechos referidos en la Ley 41/2003, de 18 de diciembre, de protección patrimonial de las personas discapacitadas. Es necesario aclarar que, aun cuando están exentas, es necesario cumplir con la obligación formal de establecer una relación y valoración de elementos patrimoniales, específicamente, aquellos que correspondan al patrimonio empresarial o profesional, las participaciones exentas en entidades con o sin cotización en mercados organizados y la vivienda habitual del contribuyente. Dejando por fuera de dicha obligación el resto de elementos patrimoniales." (CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. *Op. cit.,* p. 28).

[519] LÓPEZ ESPADAFOR señala que si "queremos determinar en una concreta fecha cómo influye en la riqueza de dos sujetos la posesión de sendos inmuebles de similares características, los valores a aplicar para ambos inmuebles deberán ser fijados de la misma forma y con referencia a una misma fecha. De no hacerse así, se le atribuiría una riqueza a un sujeto, mientras que se le restaría a otro, siendo la riqueza real la misma a la fecha del devengo, con independencia de las valoraciones que se hayan dado en momentos anteriores y de las diversas posibles formas de adquisición." (LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Op. cit.,* p. 27.)

[520] Conforme a lo señalado en la legislación "con efectos de 11 de julio de 2021 se modificaron las reglas de valoración de los bienes inmuebles para añadir como valor a tener en cuenta el "determinado" por la Administración a efectos de otros tributos, lo que supuso incorporar como criterio de valoración para los inmuebles el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Dicho valor de referencia es el determinado por la Dirección General del Catastro, de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, como resultado del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas. Ahora bien, el valor de referencia afectará solo a los inmuebles que se adquiridos a partir del 1 de enero de 2022, cuando dicho valor haya sido tomado como base imponible en el tributo que grave su adquisición (esto es, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el

contraprestación o valor de adquisición[521].

Para determinar el importe de la cuota tributaria por IP hay que calcular la base imponible y liquidable (el valor de los bienes y derechos no exentos que integran el patrimonio de la persona física, valorados conforme a la normativa tributaria, menos las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones deducibles, menos el importe mínimo exento de 700.000 euros)[522]. A continuación, se aplica la escala de gravamen autonómica (o, en defecto de ésta, la escala estatal) para determinar la cuota íntegra. Sobre ésta, se aplican las deducciones y bonificaciones estatales y, en su caso, autonómicas que procedan, calculando así la cuota líquida del impuesto[523].

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Dichos valores de referencia individualizados estarán disponibles en la Sede electrónica del Catastro. La citada sede ofrecerá también la posibilidad de consultar y certificar el valor de referencia de un inmueble a una determinada fecha."

[521] Conforme a lo descrito en la legislación, los "gastos y tributos inherentes a la transmisión" satisfechos por el adquirente son los gastos y tributos "unidos por su naturaleza o inseparables" de la transmisión. "Ejemplo de los primeros serían los gastos de notaría y registro y, de los segundos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), según los casos. Por el contrario, para determinar el valor de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a la regla prevista en el artículo 10. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del IRPF".

[522] LAGO MONTERO enfatiza que "un mínimo exento alto y exención parcial para la vivienda habitual, hasta cierto límite" otorgan sentido a dicho impuesto, a pesar de que "Está claro que no hay una idea clara predominante sobre qué hacer con este tributo". (LAGO MONTERO, José María. "¿Es posible armonizar…?" *Op. cit.*, p. 21).

[523] En respuesta a la interesante consulta planteada, la Dirección General de Tributos ha determinado que la cuota pendiente de liquidar e ingresar al Tesoro Público en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro del plazo reglamentario, constituye una deuda que, si bien no es exigible, existe y es, en principio, deducible del IP: "Cuestión planteada: Consideración como deuda de la cuota diferencial positiva del IRPF y de la cuota pendiente de liquidar o ingresar del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consideración como derecho de contenido económico integrante del hecho imponible del Impuesto de la cuota a devolver. El patrimonio neto se determina por diferencia entre: a) El valor real de los bienes y derechos que sean atribuibles al sujeto pasivo, y b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos y las deudas y obligaciones de carácter personal. De tal manera que, para la determinación del patrimonio neto del sujeto pasivo a la fecha de devengo del impuesto, se podrán deducir las deudas que existan o se justifiquen. La cuota diferencial positiva del IRPF debe ser deducida como deuda del IEPPF, pues la falta de exigencia de ésta a 31 de diciembre, fecha de devengo del Impuesto, no significa que la deuda no exista. Por el contrario, el importe de la devolución a obtener ha de consignarse como un derecho susceptible de integrar la base imponible del IEPPF. Por último, si a 31 de diciembre forman parte del patrimonio del sujeto pasivo bienes adquiridos por sucesión o donación, la cuota pendiente de liquidar e ingresar en el Tesoro Público por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro del plazo reglamentario, es una deuda que aunque no exigible, existe, y es en principio deducible. Significar que el criterio anterior, si bien se contestó vigente el IEPPF, sigue siendo válido bajo la actual normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, a partir de 1 de enero de 1992. Fecha: 30 de abril de 1990." (ESPAÑA. Agencia Tributaria - Sede electrónica. *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones: Doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos, 1996, pp. 40-41).

Si existen cantidades a pagar a Hacienda, el contribuyente debe presentar una declaración. También tienen la obligación accesoria de declarar aquellos cuyos bienes o derechos, determinados de acuerdo con la normativa tributaria, superen los 2 millones de euros, aunque no exista cuota a pagar a Hacienda, según el art. 37 de la LIP[524]. Aquí encontramos la función complementaria del IP, es decir, el censo, el control del patrimonio, que ayudaba con el IRPF[525]. La utilización del IP como herramienta de control ofrece dos ventajas: "Los elementos patrimoniales pondrán al descubierto las rentas derivadas de ellos y que han sido ocultadas y, recíprocamente, las distintas partidas de la renta manifestarán los bienes patrimoniales que les sirven de soporte y no han sido declarados. Además, el Impuesto sobre el Patrimonio permite controlar las ganancias de capital realizadas y no realizadas, ya que refleja los cambios en el valor del patrimonio del contribuyente. Pero la aportación más importante del Impuesto es suministrar información de cuál es el valor del patrimonio que posee un contribuyente al principio y al final de cada ejercicio, lo que constituye un dato esencial para el control de las rentas. Por otra parte, el disponer de una declaración de patrimonio anual es de gran utilidad para reconstruir el caudal relicto del causante de una herencia. Finalmente, mencionar la contribución que estos impuestos pueden realizar a favor de una utilización más eficiente de la riqueza (…)"[526].

También se prevé un límite que afecta a la cuota íntegra del impuesto, relativa al IRPF, que pretende reforzar la protección de los principios de progresividad y no

[524] En cuanto a la función censal y de control, coincidimos con la opinión de MARTÍNEZ MUÑOZ en el sentido de que "en una sociedad como la actual en la que la Administración tributaria dispone de una gran cantidad de información derivada de distintas vías y en la que los avances tecnológicos le permiten tener acceso a los diversos registros oficiales, no resulta estrictamente necesario someter a los ciudadanos al cumplimiento de una obligación formal que puede ser prescindible. (MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". En: *Nueva fiscalidad*, n.º 1, 2009, pp. 9-48, p. 13).

[525] En el caso de la Comunidad de Madrid, por ejemplo, donde existía, en 2021, una bonificación del 100 por 100 de la cuota resultante, prevista en el art. 2.2 de la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y en el art. 20 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, la obligación de presentar declaración sólo era exigible por aquellas personas cuyos bienes o derechos superasen los 2.000.000 de euros de valor.

[526] Martínez-Vázquez, Jorge; Lago Peñas, Santiago (dirs.). *Desafíos pendientes de la descentralización en España*: *Suficiencia y autonomía tributaria*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudio Fiscales: Madrid, 2020, pp. 219-244, p. 234.

confiscatoriedad[527]. La cuota íntegra del IP, junto con los tipos del IRPF, no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último para los sujetos pasivos por obligación personal. Por tanto, este límite es el resultado de la suma de la cuota íntegra del IP y la cuota íntegra del IRPF, que no podrá exceder del 60 por 100 de la base imponible del IRPF, tal y como establece el artículo 31 de la LIP. Si la suma de las cuotas supera el límite indicado, la cuota del IP se reduce hasta alcanzarlo (60 por 100), pero sin que esta reducción pueda superar el 80 por 100[528]. En la misma línea se encuentra la deducción por doble imposición internacional (art. 32 LIP), que permite deducir de la cuota íntegra del IP el menor importe entre el impuesto extranjero satisfecho por un impuesto similar al IP y el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable que corresponda a los elementos patrimoniales grabados en el extranjero[529].

---

[527] Según MARCOS CARDONA, el "bloqueo IRPF/IP busca evitar una carga fiscal excesiva y asegurar liquidez en el pago del IP que tiene carácter recurrente. Sin embargo, los titulares de grandes patrimonios pueden realizar acciones de planificación fiscal para minimizar su impacto asegurando el 'estrangulamiento' de las bases del IRPF tales como reorganizando el patrimonio para obtener menos rendimientos explícitos, controlando la percepción de plusvalías latentes y derivando a esquemas societarios el grueso del patrimonio, fundamentalmente. Si no resultara procedente la supresión del límite proponemos como alternativa modificar el suelo de tributación del IP que en la actualidad es un 20%, incrementándolo para situarlo en un 30% y así aumentar el potencial redistributivo del impuesto". (MARCOS CARDONA, Marta. *Op. cit.*).

[528] GONZÁLEZ ORTIZ destaca que el impuesto sobre el patrimonio no se calcula según la renta, sino según el valor neto del patrimonio. La cantidad que se debe pagar no se basa en la renta obtenida durante el periodo, sino en el valor del patrimonio, aunque en no debe ser mayor que la renta obtenida en ese mismo periodo: "No es que el impuesto sobre el patrimonio recaiga sobre la renta, sino que el importe que la Ley obliga a pagar, cuantificado, no en función de la renta obtenida en el periodo impositivo, sino en función del valor neto del patrimonio, salvo casos excepcionales, no deberá superar el importe de la renta obtenida en el mismo período impositivo. Además, dicho límite no impedirá que un sujeto pasivo que no haya obtenido renta alguna sujeta al IRPF durante un determinado período impositivo, sin embargo, como consecuencia de la titularidad de un patrimonio, cuyo valor exceda del importe exento, quede sujeto a la imposición patrimonial". (GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. "Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto". En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 160, 2013). GARCÍA NOVOA señala, además, que "… por muy baja que sea la renta, incluso aunque la misma sea igual a cero, siempre habrá que pagar el 20% de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio". (GARCÍA NOVOA, César. "La imposición patrimonial y la corresponsabilidad fiscal en España". En: *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2022, pp.491-502, p. 501. Disponible en: https://www.ieemadrid.es/sites/ceoe-iee/files/legacy/LIBRO-BLANCO-para-la-reforma-fiscal-en-Espana.pdf. Consultado el: 11 de abril de 2025).

[529] Art. 32. "Impuestos satisfechos en el extranjero. 1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero. 2. Se entenderá por tipo medio efectivo de

La escala de gravamen estatal, establecida en la Ley del IP[530], es de carácter progresivo, cuenta con 8 tramos, que van del 0,2 al 3,5 por 100, mientras que en las escalas de gravamen establecidas por las C.C.A.A., aquellos oscilan entre el 0,16 y el 3,75 por 100[531]. Es cierto que "... la concreción de la cuota tributaria viene marcada por la disparidad creada con ocasión de las competencias cedidas a las CCAA, que marca una serie de diferencias en la presión fiscal entre regiones"[532].

En cuanto a las bonificaciones autonómicas se refiere, hasta 2022, las Comunidades Autónomas de Galicia, Madrid y Andalucía tenían establecidas bonificaciones del 25 por 100, 100 por 100 y 100 por 100, respectivamente, sobre la cuota íntegra del IP. En la práctica, las Comunidades Autónomas de Madrid y

---

gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales. 3. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales."

[530] "Artículo 30. Cuota íntegra. La base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala: 1. La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma. 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable -Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	334.252,88	0,3
334.252,88	835,63	668.499,75	0,5
668.499,75	2.506,86	1.336.999,51	0,9
1.336.999,51	8.523,36	2.673.999,01	1,3
2.673.999,01	25.904,35	5.347.998,03	1,7
5.347.998,03	71.362,33	10.695.996,06	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir."

[531] Por ejemplo, en Andalucía y Cantabria, el porcentaje varía entre el 0,24 y el 3,03 por 100; Asturias, entre el 0,22 y el 3 por 100; Baleares, entre el 0,28 y el 3,45 por 100; y Extremadura, entre el 0,3 y el 3,75 por 100. Mientras el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas en Cataluña permanezca en vigor, la dicha Comunidad Autónoma ha establecido una escala específica de gravamen que incorpora un último tramo de base liquidable (superior a 20.000.000 euros) con un tipo del 3,480 por 100.

[532] CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. *Op. cit.*, p. 29.

Andalucía no recaudaron IP. La pérdida de recaudación por la bonificación se compensaba en muchos casos con un aumento en la recaudación del IRPF (el 50 por 100 está cedido a las C.C.A.A.), ya que muchos contribuyentes cambiaban su domicilio fiscal a aquellas comunidades con bonificaciones del 100 por 100[533], fomentando una guerra fiscal entre las Comunidades Autónomas.

Algunas C.C.A.A. han establecido bonificaciones destinadas destinadas a proteger determinados bienes, como los de contribuyentes con discapacidad, como el Principado de Asturias[534], de bienes de consumo cultural[535] o las propiedades forestales[536].

La bonificación del 100 por 100 en la cuota del IP reconocida por la Comunidad de Madrid libera a sus contribuyentes del pago de este tributo, lo que puede generar un trato desigual y perjudicar a los contribuyentes de otras C.C.A.A. Por ello, y con el objetivo principal de armonizar la fiscalidad sobre el patrimonio, en 2022 se introdujo el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), que se estudiará a continuación. Este impuesto estatal, que grava los patrimonios netos superiores a 3 millones de euros, puso fin de hecho a la bonificación del 100 por 100 del IP que correspondía a Madrid. Por razones que se explicarán más adelante, la citada Comunidad interpuso recurso de inconstitucionalidad ante el

---

[533] Esto se conoce comúnmente como “votar con los pies”, lo que significa que el contribuyente, en lugar de votar para cambiar el gobierno o las políticas del lugar donde vive, opta por trasladarse a una jurisdicción donde las políticas fiscales sean más afines a su ideología.

[534] Art. 16 do Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado: “Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen aquéllos que forman parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, podrá aplicarse una bonificación del 99 por ciento en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.”

[535] Islas Baleares establece una bonificación autonómica en el Impuesto sobre el Patrimonio, prevista en el artículo 9 bis del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, para los bienes de consumo cultural, del “90 por 100 de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al art. 5 de la Ley 3/2015, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias”.

[536] Cataluña bonifica estos bienes en un 95 por 100 de la cuota que proporcionalmente corresponda a las fincas forestales, según el artículo 60 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo: “1. El contribuyente puede aplicar una bonificación del 95% en la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal competente de Cataluña.”

Tribunal Constitucional, que fue desestimado, según la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre. A la vista de ello, el texto refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, fue modificado por la Ley 12/2023, de 15 de diciembre, que introduce cambios que entran en vigor en 2023 y consisten, mientras esté vigente la ITSGF, en dejar de aplicar la bonificación general autonómica del 100 por 100 sobre la cuota del IP, aplicándose en su lugar una bonificación en la cuota por un importe igual a la diferencia, si la hubiere, entre la cuota total íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la cuota total íntegra correspondiente al ITSGF, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.12 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Del mismo modo, otras C.C.A.A. también han modificado su legislación.

Este nuevo modo de proceder de la Comunidad de Madrid supone que la cuota de la ITSGF para los contribuyentes residentes en esa comunidad autónoma será cero, y su importe se recaudará en concepto de IP, por lo que irá a las arcas de esa comunidad autónoma y no al Estado español.

4.2.2 Impuesto de solidaridad del Gobierno de España

El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas - ITSGF, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de exacciones temporales en materia de energía y entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y se modifican determinadas normas tributarias, es un tributo de competencia estatal[537]. Presenta una estructura muy similar al IP en sus aspectos territorial, personal y material, con la diferencia fundamental de que sólo grava el patrimonio neto superior a 3 millones de euros, por lo que se considera

[537] Corresponde al Estado español la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de la ITSGF, según dispone el art. 3.17 de la Ley de ITSGF. El título competencial en el que se basa su creación es el de “hacienda general”, previsto en el art. 149.1.14 CE (disposición final séptima).

complementario del IP[538].

El hecho imponible de la ITSGF es “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del pago de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros” (art. 3.3 de la Ley 38/2022), y se devenga el 31 de diciembre de cada año, con independencia de quién sea el titular de los bienes en esa fecha (art. 3.10).

La cuota íntegra se obtiene aplicando una tarifa (art. 3.11) que coincide con la del IP (art. 30.2 de la Ley de IP), señalando que el rango de exención es de hasta 3 millones de euros. Los porcentajes son 1,7, 2,1 y 3,5[539].

El preámbulo de la Ley 38/2022, además de señalar su carácter complementario, habida cuenta de la deducción de la cuota de IP, afirma su similitud con ésta[540].

El art. 3.15 de la Ley del ITSGF subraya el carácter complementario de la ITSGF, señalando que “la cuota resultante de la aplicación de los apartados anteriores

[538] MARCOS CARDONA sostiene que su configuración es intencionadamente similar a la del Impuesto sobre el Patrimonio, replicando aspectos clave como exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo, tipos y el límite de la cuota íntegra: “…su configuración es coincidente a propósito con la del IP; de hecho, clona a este último en aspectos esenciales...” (MARCOS CARDONA, Marta*. Op. cit.*).

[539] Baremo contenido en el art. 3.11 de la Ley ITSGF:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto Base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	Adelante	3,5

[540] Preámbulo de la Ley 38/2022: “Así, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros. El carácter de complementario del Impuesto sobre el Patrimonio se consigue en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas mediante la deducción en la cuota de este impuesto, además de las deducciones y bonificaciones del primero, de la cuota efectivamente satisfecha en dicho impuesto. De este modo se evita la doble imposición, ya que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma. Además, para acentuar su finalidad de que el esfuerzo solidario se exija solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo, los primeros 3.000.000 de euros se gravan al tipo 0.”

el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha". De esta forma se evita la doble imposición, ya que los contribuyentes sólo tributan por la parte de su patrimonio que no ha sido grabada por la Comunidad Autónoma en la que residen.

En cuanto a las cantidades recaudadas por este impuesto, que ingresan en las arcas públicas, se destinan "a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables", según la asignación prevista en el art. 25 de la Ley del ITSGF.

Aunque inicialmente se estableció con carácter temporal, también se dispuso una cláusula de revisión, con el fin de evaluar los resultados al final y decidir si se mantenía o suprimía. La Disposición Adicional 5.2 Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre, prorrogó la aplicación del impuesto mientras no se revisara la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica.

La finalidad del ITSGF es doble: recaudatoria y armonizadora, según el preámbulo de la Ley 38/2022, apartado V. Según la referencia citada, el ITSGF se introdujo "a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas", así como "con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas, especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han desfiscalizado total o parcialmente el impuesto sobre el patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las Comunidades Autónomas en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto"[541].

[541] SOLER ROCH, en su ponencia impartida en la Sesión Abierta de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña el 21 de febrero de 2023, destacó que el ITSGF "no puede considerarse el futuro más adecuado para la imposición patrimonial" y que el IP se ha quedado estacionado, ya que no se plantean reformas ni mejoras del mismo. "No puedo terminar mi intervención, sin una reflexión sobre el nuevo y controvertido Impuesto temporal de solidaridad sobre las grandes fortunas (ITSGF), establecido y regulado en el artículo 3 de la Ley 38/2022 de 27 de diciembre. Un nuevo tributo que no puede considerarse el futuro más adecuado para la imposición patrimonial; de momento, es presente reciente y creo que su principal consecuencia es más bien retrospectiva, con un efecto (en mi opinión, negativo) de 'hibernación' del IP. Es inevitable advertir sobre la deficiente técnica legislativa empleada para la aprobación de la citada norma, un evidente 'talón de Aquiles' del nuevo impuesto; pero es un tema que no voy a analizar, por razones de tiempo y de contenido, ya que trasciende el ámbito del Derecho Tributario y se sitúa en el del Derecho parlamentario". (SOLER ROCH, María Teresa. Ponencia… *Op. cit.,* p. 169).

En este sentido, es importante destacar el contexto legal en el que se creó el impuesto ITSGF: algunas Comunidades Autónomas bonificaban a sus residentes hasta en un 100 por 100 en términos de IP, es decir, sus residentes no debían IP o debían menos que los contribuyentes de otras Comunidades Autónomas, aunque tuvieran un patrimonio importante. Ante esta situación, el Gobierno español, con el objetivo de armonizar el sistema tributario y evitar que los contribuyentes de determinadas C.C.A.A. se vieran discriminados en detrimento de otros, trabajó para la creación del ITSGF, ahora en estudio.

Este impuesto ha sido analizado por el Tribunal Constitucional en cinco sentencias y en todas ellas ha declarado la constitucionalidad del ISGF. Estas sentencias han sido emitidas en respuesta a los recursos interpuestos por las instituciones de las cuatro comunidades autónomas que mantenían total o parcialmente bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio: el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid, el Gobierno de la Junta de Andalucía, el Gobierno de la Xunta de Galicia, la Asamblea de Madrid y Consejo de Gobierno de la Región de Murcia. Todos los recursos fueram desistimados (STC 149/2023, de 7 de noviembre; STC 170/2023, de 22 de noviembre de 2023; STC 171/2023, de 22 de noviembre de 2023; STC 189/2023, de 12 de diciembre; STC 190/2023, de 12 de diciembre).

El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid presentó recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas, atribuyendo al art. 3 de la Ley 38/2022 las siguientes infracciones constitucionales: “(i) vulneración del art. 23.2 CE, por la falta de homogeneidad, respecto de la proposición de ley original, de la enmienda por la que se introdujo; (ii) infracción de los arts. 156.1 (y, en conexión con este, del art. 137) y 157.3 CE, porque, en lugar de modificar el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio, se crea el nuevo tributo para armonizar de manera impropia dicho impuesto cedido; (iii) vulneración del principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, por establecer un impuesto con carácter retroactivo; (iv) infracción del art. 31.1 CE, por violar los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y, por último, (v) quebrantamiento de los principios de corresponsabilidad fiscal, coordinación y lealtad

institucional del art. 156.1 CE”[542].

El representante del Gobierno español, al responder a la alegada vulneración de los arts. 156.1 y 157.3 CE, acudió a la STC 26/2015, de 19 de febrero, concretamente su fundamento jurídico (FJ) 5, que “en el caso del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, supuesto no idéntico, pero con analogías, mantuvo que la competencia de armonización tributaria es del Estado y negó que la creación de un impuesto estatal debiera someterse al mecanismo de las leyes de armonización ex art. 150.3 CE. Dicha sentencia ratificó que el art. 149.1.14 CE, junto con los arts. 133.1 y 157.3 CE, permiten al Estado no solo regular sus propios tributos, sino específicamente ‘el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado’. La STC 26/2015 concluyó que el Estado es competente para establecer un tributo con fines armonizadores, como sucede con el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, sin que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas quede afectada. En todo caso, dicha autonomía no puede limitar la potestad tributaria ni la competencia de coordinación del Estado”[543].

La sentencia desestimó la supuesta vulneración de los principios de autonomía financiera y política, al entender que el ejercicio del poder tributario estatal para armonizar su propio espacio fiscal no alteraba las competencias de las C.C.A.A[544].

---

[542] STC n.º 149/2023, de 7 de noviembre de 2023.

[543] *Idem*.

[544] “La demanda no identifica qué concreta competencia autonómica sobre el impuesto sobre el patrimonio ha quedado alterada por el establecimiento del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Tampoco esgrime que se haya producido merma alguna en los ingresos autonómicos. (…) Ninguna duda ofrece la posibilidad de que las Comunidades Autónomas utilicen sus competencias tributarias con fines extrafiscales, como ya reconocimos en la temprana STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, en relación con los tributos propios, doctrina igualmente aplicable a los cedidos. Ahora bien, como allí indicamos, las Comunidades Autónomas solo pueden perseguir dichos fines dentro del marco de sus competencias, entre las que no se encuentra —como parece postular la demanda— el impedir al Estado, titular de la potestad tributaria originaria ex art. 133.1 CE y de la competencia exclusiva en materia de “hacienda general” ex art. 149.1.14 CE, establecer un nuevo tributo sobre el patrimonio que la comunidad autónoma ha dejado libre de gravamen. Aceptar la tesis de la Comunidad de Madrid sería tanto como pretender que su autonomía financiera y política le autorizan, no ya a bonificar completamente el impuesto sobre el patrimonio sino, además, a bloquear el ejercicio de las mencionadas competencias estatales. En otras palabras, la autonomía financiera reconocida por el art. 156.1 CE y su concreción en la normativa reguladora del vigente sistema de financiación permiten a las Comunidades Autónomas reducir a cero la tributación en el impuesto sobre el patrimonio de los residentes en su territorio, introduciendo una bonificación del 100 por 100 de la

Todas las demás impugnaciones fueron rechazadas por el Tribunal Constitucional español, que desestimó el recurso de inconstitucionalidad núm. 616-2023, y apreció la validez constitucional del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), de acuerdo con la Sentencia n.º 149/2023, publicada el 7 de noviembre[545].

---

cuota; pero no les ampara para impedir que las Cortes Generales, en el ejercicio de sus competencias, establezcan un impuesto como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, con un objetivo recaudatorio y armonizador. La posición de la Comunidad de Madrid implica arrogarse la decisión exclusiva sobre la tributación de los residentes en su territorio, desconociendo que estos también están sujetos a la potestad tributaria del resto de entes, en este caso, a la del Estado. b) La conclusión anterior se confirma a la luz de la STC 26/2015, de 19 de febrero, sobre el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. Dicho impuesto también fue creado con una finalidad armonizadora, en concreto, del gravamen de las entidades de crédito. En dicha sentencia, fundamento jurídico 4, concluimos que el Estado es competente "para establecer un tributo cuya finalidad central es precisamente la coordinación de la sujeción a gravamen de las entidades de crédito o, lo que es lo mismo, la armonización de esta concreta materia imponible" lo que "encuentra fácil acomodo en el título de coordinación contenido en el art. 149.1.14 CE, en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE". Respecto de la concreta técnica empleada para conseguir el objetivo de armonización, el Tribunal precisó que "el legislador estatal dispone de diferentes instrumentos para su desarrollo, sin que corresponda a este tribunal enjuiciar la oportunidad de utilizar un instrumento u otro sino tan solo si el concretamente seleccionado tiene encaje en el reparto competencial en esta materia". En el supuesto enjuiciado por dicha sentencia, el ejercicio de la competencia tributaria por el Estado desplazaba a los tributos propios autonómicos preexistentes, que dejaban de aplicarse, instrumentándose "medidas de compensación o coordinación adecuadas" (art. 6.2 LOFCA). En el asunto que ahora examinamos, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no armoniza un ámbito de la tributación propia autonómica, sino la fiscalidad del patrimonio, que es un espacio fiscal del Estado desde la aprobación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, que estableció el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, luego sustituida por la vigente Ley 19/1991. La cesión a las Comunidades Autónomas de la recaudación y de determinadas competencias normativas sobre el impuesto sobre el patrimonio regulado en dicha ley no priva al Estado de la potestad de establecer otros impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, máxime si consideramos que aquel opera "a cuenta" de este. En suma, si, como reconocimos en la STC 26/2015, el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos, con mayor razón podrá hacerlo respecto de su propio espacio fiscal, sin que ninguna competencia autonómica se vea perturbada. Por consiguiente, se desestima la vulneración del principio de autonomía financiera y de la autonomía política vinculada con ella."

[545] Como se afirma en la Nota informativa núm. 92/2023, publicada por el Gabinete de Prensa de la Presidencia del Tribunal Constitucional español: "Comenzando por la de índole procedimental, aplica la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el art. 23.2 CE solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta. No es el caso del impuesto sobre grandes fortunas, ya que la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022 tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) cuyo propósito era proveer -al igual que el tributo impugnado- de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad. (…) La infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del art. 31.1 CE se desestima con base en la consolidada doctrina constitucional. Frente al argumento de la Comunidad de Madrid de que los tipos de gravamen del nuevo impuesto son muy altos en relación con la rentabilidad actual de los mercados, la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio (sobre lo que nada argumenta la demanda), no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Y, por lo que concierne a este último principio, el recurso tampoco aporta datos sobre el supuesto carácter desproporcionado de los tipos de gravamen. Es más, la sentencia cita datos extraídos de las estadísticas de la AEAT según los cuales el tipo efectivo de gravamen del impuesto

No obstante, cabe destacar el voto particular formulado por los magistrados Ricardo Enríquez Sancho y Enrique Arnaldo Alcubilla, la magistrada Concepción Espejel Jorquera y el magistrado César Tolosa Tribiño, en relación con la sentencia examinada, en desacuerdo con su fundamentación jurídica y su fallo, al estimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por entender que existía un ataque frontal a la autonomía financiera y política de las Comunidades Autónomas, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias (arts. 9.1, 137, 156.1 y 157.3, todos ellos de la Constitución Española)"; "menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, por la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida (arts. 1.1, 9.3 y 23.2, todos ellos de la Constitución Española)"; y "atentado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado (art. 9.3 CE)"[546].

No se discute que la ley se basa en el título competencial de "hacienda general del art. 149.1.14 CE", para el que el Estado sí tiene competencia. De hecho, también procedería aplicar lo dispuesto en el art. 149.1.1 CE, que también atribuye al Estado la competencia para "regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales".

El voto particular dejó claro que el Gobierno autonómico no se oponía a la armonización, sino a la forma en que ésta se había producido, mediante ley ordinaria y no orgánica, con incumplimiento de los instrumentos y procedimientos establecidos en normas que constituyen un "bloque de constitucionalidad", como son los acuerdos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y en las comisiones mixtas Estado-

sobre grandes fortunas está por debajo del 0,5 por 100 del valor del patrimonio gravado, por lo que no es desproporcionado. Por último, acerca de la supuesta retroactividad, la sentencia subraya que el impuesto sobre grandes fortunas no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por ello, a la fecha de entrar en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica." Disponible en: https://www.tribunalconstitucional.es. Consultado el: 15 de enero de 2024.

[546] STC n.º 149/2023, de 7 de noviembre de 2023.

comunidad autónoma, y modificación de la ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, de las leyes orgánicas reguladoras de los estatutos de autonomía y de las leyes de cesión de los tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), destacando, según argumenta el recurrente, "la existencia de un "fraude de ley" con la aprobación de la Ley 38/2022 (...)". Debe tenerse en cuenta que la cesión de tributos por el Estado a las Comunidades Autónomas es un mandato constitucional de concreción multilateral.

Además, la sentencia prescindió de que la STC 26/2015, de 19 de febrero, utilizada como fundamento para desestimar el recurso, se refería al "tributo própio" de algunas C.C.A.A. y no al tributo cedido, teniendo, por tanto, regímenes distintos, que podrían articularse a través de "de cualquier texto legislativo, siempre que las Cortes Generales hubiesen apreciado esa necesidad (art. 150.3 CE), no como en los "tributos cedidos" que, por su carácter estructural del sistema de financiación, tienen previsto un sistema multilateral de modificación."

Por último, el voto particular argumenta que la creación del ITSGF afectó directamente a la autonomía política y financiera de la Comunidad Autónoma de Madrid[547].

Según datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en 2022, primer año del ejercicio fiscal, hubo 12.010 declaraciones, la mayoría correspondientes a grandes patrimonios de Madrid (10.302 contribuyentes), que aportaron 555 millones

[547] "La forma de "armonizar" el tributo, sin embargo, mediante la incorporación sorpresiva de un nuevo art. 3 a una iniciativa legislativa en tramitación (la Ley 38/2022), sin haberse buscado el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, ni modificado la LOFCA, las normas estatutarias y las leyes de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (previo acuerdo en las correspondientes comisiones mixtas), dista mucho de poder considerarse que se haya hecho de manera conforme con las normas del bloque de la constitucionalidad. Y no desdice esta afirmación el hecho que la Ley 38/2022 no haya incidido "directa" y "formalmente" en el impuesto sobre el patrimonio, porque lo cierto es que, a través del artificio articulado con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, a lo que sí se ha afectado "directamente" no solo es a la "autonomía política" de las Comunidades Autónomas, esto es, a su capacidad para utilizar el impuesto sobre el patrimonio como un instrumento a través del cual vehicular sus propias políticas (fiscales y económicas), sino también a su "autonomía financiera", pues de perseverar las Comunidades Autónomas en el mantenimiento de la bonificación (total o parcial) en el impuesto sobre el patrimonio, la recaudación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas quedará retenida en poder del Estado, sustrayéndoles así de forma absolutamente torticera un recurso propio del sistema de financiación. El Estado no ha "modificado" el impuesto sobre el patrimonio para poner los fondos a disposición de las Comunidades Autónomas; lo que ha hecho ha sido "reactivarlo" de forma gemelar para sustraerles unilateralmente un instrumento de financiación. Se ha producido así una reversión de situaciones de un modo claramente inconstitucional en contra de lo previsto en: (…)"

de euros. El total recaudado fue de 623,6 millones de euros. Tras Madrid, Andalucía ocupa el segundo lugar: 865 contribuyentes ingresaron 29,7 millones de euros en las arcas públicas. En tercer lugar se sitúa la Comunidad Autónoma de Galicia, con 91 contribuyentes y una recaudación de 9,8 millones de euros, concentrando estas tres Comunidades Autónomas el 95 por 100 de los contribuyentes y de la recaudación[548].

Atendiendo al escenario jurídico-político, la Comunidad de Madrid ha modificado puntualmente la bonificación del IP durante el periodo ITSGF, en línea con la Ley 12/2023, de 15 de diciembre. De acuerdo con el cambio introducido, con efectos de 1 de enero de 2023, dejará de aplicarse la bonificación general de IP regulada en la normativa de la Comunidad de Madrid. Y mientras esté vigente el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas no será aplicable la bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 20 de este Texto Refundido. En su lugar, el contribuyente podrá aplicar una bonificación autonómica determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y la total cuota íntegra correspondiente al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.12 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre"[549]. En otras palabras, significa que los contribuyentes del ITSGF que sean residentes en la Comunidad de Madrid en el ejercicio 2023 tributarán por el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que la cuota del ITSGF es cero hasta 3 millones[550].

En la Comunidad de Andalucía también se ha reformado la norma (nueva Disposición Transitoria 5ª de la Ley 5/2021, creada por la Ley 12/2023, del

[548] Datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en la tabla del ANEXO II (Disponible en: https://www.newtral.es/impuesto-grandes-fortunas-madrid-constitucional-avala/20231107/. Consultado el: 18 de enero de 2024).

[549] Artículo único, dos, de la Ley /2023, de 15 de diciembre.

[550] En la misma fecha se publicó la Ley 13/2023, de 15 de diciembre, por la que se modifica el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para compensar el aumento de la presión fiscal, con efectos en los ejercicios iniciados en 2023. De este modo, la ley desinfla la escala autonómica, el mínimo personal y familiar, las cuantías de las deducciones autonómicas y los límites de renta para la aplicación de las mismas, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Más en detalle, esta ley incrementa el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes y ascendientes; y incrementa también los importes y límites de deducciones, como las de nacimiento o adopción de hijos y adopción, arrendamiento de vivienda habitual, gastos educativos, obtención de la condición de familia numerosa, y otros.

Presupuesto para 2024). Así, durante la vigencia del impuesto estatal de solidaridad sobre grandes fortunas, para el período impositivo que finaliza el 31/12/23, el contribuyente podrá aplicar una de las siguientes bonificaciones a la cuota resultante del impuesto sobre el patrimonio: "1.ª Una bonificación determinada por la diferencia, si la hubiere, entre la total cuota íntegra del propio impuesto, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y, en su caso, la total cuota íntegra que correspondería al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, una vez aplicado el límite conjunto establecido en el artículo 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. 2.ª La bonificación general del impuesto sobre el patrimonio establecida en el artículo 25 bis de esta ley." Si se elige la primera opción, el pago del impuesto se queda en Andalucía, sin tener que presentar el ISGF, hasta 3 milliones. En cambio, si se opta por aplicar la bonificación del artículo 25 bis de la Ley 5/2021, no sólo habrá que presentar también el ITSGF, sino que la "devolución" del impuesto irá a parar al Estado. No está demás mencionar que el Gobierno de la Junta de Andalucía, así como el de la Comunidad de Madrid, también ha interpuesto un recurso de inconstitucionalidad (1258-202) por respecto del artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por supuesta vulneración del derecho al ejercicio de las funciones representativas (homogeneidad de las enmiendas parlamentarias respecto del texto que se pretende modificar), principios de legalidad tributaria, capacidad económica y no confiscatoriedad, corresponsabilidad fiscal y lealtad institucional: STC 149/2023 (constitucionalidad del precepto legal que crea el impuesto temporal sobre grandes fortunas como tributo directo, de naturaleza personal y complementario del impuesto sobre el patrimonio). El TC desestimó el referido recurso mediante la Sentencia n.º 170/2023, de 22 de noviembre de 2023[551].

Para los contribuyentes de IP que no son contribuyentes de ITSGF, la elección de una u otra bonificación es indiferente, ya que seguirán sin pagar IP en Andalucía.

En la Comunidad Autónoma de Cantabria, la Ley 3/2023, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de Cantabria, incluyó varias modificaciones fiscales en la regulación autonómica, algunas de las cuales incidieron en el Impuesto

[551] La Sentencia 170/2023, de 22 de noviembre de 2023, puede consultarse en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2023-25991.

sobre el Patrimonio (IP). En este sentido, aprobó una bonificación autonómica del 100 % en la cuota del IP, con efectos desde el 1 de enero de 2024, que afectó al impuesto que se debía abonar el 31 de diciembre de 2024. No obstante, esta bonificación “no será de aplicación cuando el patrimonio neto del sujeto pasivo sea superior a 3.000.000 euros, una vez descontado el mínimo exento de 700.000 euros, y su mera tenencia constituya el hecho imponible de un impuesto estatal”. En otras palabras, los contribuyentes del ITSGF seguirán tributando en el IP en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

La Ley de Presupuestos de la Región de Murcia para el año 2023 (LPRM) introdujo una modificación sustancial en la tributación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del ejercicio 2023, incrementando el mínimo exento de 700.000 a 3.700.000 euros, situándose por encima del umbral a partir del cual se exige el Impuesto Temporal de Solidaridad del Estado sobre las Grandes Fortunas. La LPRM para el ejercicio 2024 prorrogó esta medida en relación con el devengo del IP que se produzca el 31 de diciembre de 2024.

En la Comunidad Autónoma de Extremadura, el Decreto-Ley 4/2023, de 12 de septiembre, “por el que se aprueban medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes, se amplían las ayudas al acogimiento familiar, se incrementan las ayudas a los nuevos autónomos y se conceden ayudas directas a los productores de cerezas” ha establecido algunas medidas en materia de fiscalidad directa autonómica, entre ellas una bonificación del 100 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, con efecto a partir del año 2023.

En lo que respecta a los territorios forales, el artículo 3.24 de la Ley 38/2022 ha establecido la necesidad de adaptar el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra. En su reunión del 27 de diciembre de 2022, la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco acordó la incorporación del ITSGF, concertándose en los mismos términos previstos para el Impuesto sobre el Patrimonio. En Navarra, la Comisión del Convenio Económico con Navarra en su reunión de 28 de diciembre

acordó igualmente la integración del ITSGF entre sus tributos[552].

Las tres Diputaciones Forales del País Vasco (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) han promulgado sus respectivas normativas forales del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas (ITSGF). Dichas disposiciones normativas han sido oficialmente publicadas en los boletines oficiales de cada territorio, indicando así su entrada en vigor durante el año 2023. La regulación prevista presenta diferencias en los tres territorios examinados, además de diferencias en comparación con la regulación de este mismo impuesto por la Ley 38/2022. En las tres normativas se especifica el hecho imponible como la titularidad por el contribuyente persona física en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros. No obstante, las escalas de gravamen y el mínimo exento, los umbrales efectivos a partir de los cuales se determina la cuota a pagar, exceden dicho importe, en virtud de la diversa configuración del impuesto en cada territorio.

En concreto, los contribuyentes del ITSGF (12.010) representan el 0,1 por 100 de todos los contribuyentes de España, mientras que la “devolución” se ha obtenido principalmente de contribuyentes de Comunidades Autónomas que han bonificado total o parcialmente el IP.

La propuesta de creación del ITSGF, contenida en el programa electoral de Podemos, tenía como objetivo último gravar los 1.000 patrimonios más altos de España y recaudar alrededor de un punto del PIB español, lo que supondría unos 11.000 millones de euros. Es cierto que, con la implantación de este impuesto, con algunos cambios en el proyecto, el número de contribuyentes fue mucho mayor, pero no así la recaudación. La recaudación total del Impuesto de Solidaridad de las

[552] “De acuerdo con los mismos cálculos efectuados en relación con las CCAA de régimen común a las que antes nos referimos, cabría afirmar que, en los territorios forales, con la normativa actual, el Impuesto afectaría a los patrimonios en torno a los 9 millones en Vizcaya, 11,5 millones en Navarra y 13 millones en Álava y Guipúzcoa. (…) En cualquier caso, este impuesto no se devengó en 2022, lo que sin duda celebrarán sus contribuyentes. Por su parte, Navarra no ha aprobado formalmente el ITSGF pero ha elevado el tipo de gravamen máximo del IP del 2% al 3,5%, aplicable partir de una base liquidable de 11.003.784,5 €, lo que de facto supone asumir aquel impuesto.” (VARONA ALABERN, Juan Enrique; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo. *Op. cit.,* pp. 52-53).

Grandes Fortunas y del Impuesto sobre el Patrimonio superó los 1.868 millones de euros en 2023, según el Ministerio de Hacienda y Función Publica[553].

Al final del periodo de dos años, se publicó el Real Decreto Legislativo 8/2023, de 27 de diciembre, que prorrogó hasta el ITSGF, de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Quinta del citado Decreto[554], y amplió el mínimo exento de 700.000 euros a todos los contribuyentes, con independencia de su condición de residentes o no residentes fiscales en España[555].

[553] Datos oficiales disponibles en el sitio web de la Hacienda Pública del Gobierno de España: https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf. Consultado el: 18 de enero de 2024.

[554] "Disposición adicional quinta. (…) 2. Se prorroga la aplicación del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, en tanto no se produzca la revisión de la tributación patrimonial en el contexto de la reforma del sistema de financiación autonómica."

[555] GARCÍA FRÍAS expone que el ITSGF ha reavivado el debate sobre el impuesto sobre el patrimonio. El ITSGF se define como un recargo solidario. En la actualidad, se está llevando a cabo un proceso judicial en el que se está evaluando el tipo de 2,5 al 3,5 por 100, puede ser considerado confiscatorio. Además, se está analizando la constitucionalidad de un impuesto transitorio que se convierte en definitivo. (Notas personales tomadas durante la ponencia "Problemas constitucionales actuales y ejercicio de la potestad normativa de las C.C.A.A. en el Impuesto sobre el Patrimonio", impartida por María Ángeles GARCÍA FRÍAS, en la segunda mesa redonda titulada "El ejercicio de potestades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante). Además, ADAME MARTÍNEZ destacó que el Tribunal Constitucional Federal de Alemania ha denegado un recurso interpuesto contra la Ley del Recargo de Solidaridad de 1995, el impuesto establecido con el propósito de financiar el proceso de reunificación del país. En el caso, el TCF argumentó que no es posible afirmar que las necesidades financieras adicionales derivadas de la integración de los antiguos Länder de Alemania Oriental hayan desaparecido en la actualidad. La resolución de la reclamación presentada en 2020 por un grupo de miembros del Partido Liberal FDP, después de que el Parlamento alemán acordase en 2019 revisar las condiciones del gravamen, del que desde 2021 están exentos alrededor del 90 % de los contribuyentes, es un paso más en el proceso de resolución de dicha reclamación. En el último ejercicio fiscal, Alemania recaudó más de 12.000 millones de euros a través del impuesto solidario, y de haberse declarado inconstitucional, habría obligado al Estado a devolver los cerca de 65.000 millones de euros recaudados desde 2020. En España, se presentó un recurso contra la prórroga del IP de 2014 basado en la legislación presupuestaria. ADAME MARTÍNEZ mencionó que ESCRIBANO LÓPEZ ya había planteado esta cuestión. La decisión del TC aún no se ha publicado. El coste asociado a la declaración de inconstitucionalidad se estima en 12.000 millones de euros, cifra similar al caso alemán. (Notas personales tomadas durante la ponencia "La reacción normativa de los entes autonómicos ante la instauración del ITSGF por el Estado y problemas de competencia fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio", impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en la segunda mesa redonda titulada "El ejercicio de potestades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante).

4.3 La imposición de la universalidad patrimonial en Brasil

4.3.1 La asignación constitucional de competencia a la Unión para imponer impuesto sobre grandes fortunas

La República Federativa de Brasil se define constitucionalmente como una federación formada por la unión indisoluble de 26 estados, el Distrito Federal y miles de municipios, constituida por tres entidades diferentes, todas autónomas (Unión, Estados miembros y Municipios).

En Brasil, el sistema federativo se estableció por primera vez en la Constitución de 1891 (Constitución de la República de los Estados Unidos de Brasil), sustituyendo al modelo de Estado unitario vigente hasta entonces y concediendo autonomía a los Estados miembros. También estableció la forma republicana de gobierno, en contraste con el régimen monárquico vigente. Las constituciones que siguieron adoptaron el modelo federativo de la misma forma, siendo que la Constitución de 1988 (Constitución de la República Federativa Brasileña - *CRFB*) incluyó al municipio como miembro de la federación, configurando el actual diseño constitucional que abarca tres esferas de gobierno, según el art. 18 de la CFRB, que establece: “La organización político-administrativa de la República Federativa de Brasil comprende la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, todos autónomos, en los términos de esta Constitución”.

La autonomía engloba la capacidad de autoorganización, autogobierno, autorregulación y autoadministración, y presupone la distribución de competencias en función del interés general (a la Unión), el interés regional (a los estados miembros) y el interés local (a los municipios). El Distrito Federal es una entidad híbrida, con intereses regionales y locales, y por tanto con competencias de un estado miembro y de un municipio.

Las competencias exclusivas de la Unión se definen en el art. 22[556], del *CRFB*

[556] *CRFB*: “Art. 22. Corresponde privativamente a la Unión legislar sobre: I - derecho civil, comercial, penal, procesal, electoral, agrario, marítimo, aeronáutico, espacial y laboral; II - expropiación; III - requisiciones civiles y militares, en caso de peligro inminente y en tiempo de guerra; IV - aguas, energía, informática, telecomunicaciones y radiodifusión; V - servicio postal; VI - sistema monetario y de

(además de las competencias previstas en el art. 21).

El art. 30 de la *CFRB* enumera las competencias privadas de los municipios, relacionadas con el interés local[557].

Los Estados miembros, por su parte, tienen una competencia residual, ya que el artículo 25, §1 de la *CFRB* establece que "Se reservan a los Estados las competencias que no les estén vedadas por esta Constitución".

Por último, el art. 23 del *CRFB* enumera las competencias comunes[558] de las

---

medidas, títulos y garantías de los metales; VII - política de crédito, cambio, seguros y transferencia de valores; VIII - comercio exterior e interestatal; IX - directrices de la política nacional de transportes; X - régimen de los puertos, navegación lacustre, fluvial, marítima, aérea y aeroespacial; XI - tránsito y transporte; XII - yacimientos, minas, otros recursos minerales y metalurgia; XIII - nacionalidad, ciudadanía y naturalización; XIV - pueblos indígenas; XV - emigración e inmigración, entrada, extradición y expulsión de extranjeros; XVI - organización del sistema nacional de empleo y condiciones para el ejercicio de profesiones; XVII - organización judicial, del Ministerio Público del Distrito Federal y de los Territorios, así como de la Defensoría Pública de los Territorios, y también la organización administrativa de estos; XVIII - sistema estadístico, sistema cartográfico y de geología nacionales; XIX - sistemas de ahorro, captación y garantía del ahorro popular; XX - sistemas de consorcios y sorteos; XXI - normas generales de organización, efectivos, material bélico, garantías, convocatoria, movilización, inactividades y pensiones de las policías militares y de los cuerpos de bomberos militares; XXII - competencia de la policía federal y de las policías federal de carreteras y ferroviaria; XXIII - seguridad social; XXIV - directrices y bases de la educación nacional; XXV - registros públicos; XXVI - actividades nucleares de cualquier naturaleza; XXVII - normas generales sobre licitación y contratación, en todas sus modalidades, para las administraciones públicas directas, autárquicas y fundacionales de la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios, conforme a lo dispuesto en el art. 37, inciso XXI, y para las empresas públicas y sociedades de economía mixta, en los términos del art. 173, § 1°, inciso III; XXVIII - defensa territorial, defensa aeroespacial, defensa marítima, defensa civil y movilización nacional; XXIX - propaganda comercial; XXX - protección y tratamiento de los datos personales."

[557] *CRFB*: "Art. 30. Corresponde a los Municipios: I - legislar sobre asuntos de interés local; II - complementar la legislación federal y estatal en lo que corresponda; III - instituir y recaudar los tributos de su competencia, así como aplicar sus ingresos, sin perjuicio de la obligación de rendir cuentas y publicar balances dentro de los plazos establecidos por la ley; IV - crear, organizar y suprimir distritos, conforme a la legislación estatal; V - organizar y prestar, directamente o bajo régimen de concesión o permiso, los servicios públicos de interés local, incluido el transporte colectivo, que tiene carácter esencial; VI - mantener, con la cooperación técnica y financiera de la Unión y del Estado, programas de educación infantil y de enseñanza fundamental; VII - prestar, con la cooperación técnica y financiera de la Unión y del Estado, servicios de atención a la salud de la población; VIII - promover, en lo que corresponda, una adecuada ordenación territorial, mediante la planificación y el control del uso, fraccionamiento y ocupación del suelo urbano; IX - promover la protección del patrimonio histórico-cultural local, conforme a la legislación y a la fiscalización federal y estatal."

[558] *CRFB*: "Art. 23. Es competencia común de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: I - velar por la guarda de la Constitución, las leyes y las instituciones democráticas, y conservar el patrimonio público; II - cuidar de la salud y la asistencia pública, así como de la protección y garantía de los derechos de las personas con discapacidad; III - proteger los documentos, las obras y demás bienes de valor histórico, artístico y cultural, los monumentos, los paisajes naturales notables y los sitios arqueológicos; IV - impedir la evasión, destrucción y desfiguración de obras de arte y otros bienes de valor histórico, artístico o cultural; V - proporcionar los medios de acceso a la cultura, a la educación, a la ciencia, a la tecnología, a la investigación y a la innovación; VI - proteger el medio ambiente y combatir la contaminación en cualquiera de sus formas; VII - preservar los bosques, la fauna y la flora; VIII - fomentar la producción agropecuaria y organizar el abastecimiento alimentario; IX - promover

tres esferas de gobierno y el art. 24, las competencias concurrentes[559] entre ellas.

Además, la Constitución dedicó toda una sección a la distribución de los ingresos fiscales (artículos 157 a 162 del *CRFB*), estableciendo transferencias obligatorias de ingresos fiscales de la Unión a los Estados miembros y municipios, así como de los Estados miembros a los municipios, transferencias voluntarias, concesión de subvenciones e incentivos fiscales.

En cuanto al sistema tributario, la *CRFB* estableció un federalismo fiscal basado en potestades tributarias exclusivas para todos los entes federales, con autonomía financiera y presupuestaria para el cumplimiento de sus competencias político-administrativas, instituyendo así impuestos, tasas, contribuciones de mejora, empréstitos obligatorios y contribuciones especiales.

En este sentido, con relación a la tributación del patrimonio, la *CRFB* indica que se grava la propiedad de vehículos automotores (art. 155, inciso III, Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores - *IPVA*) y de inmuebles (art. 156, inciso I, Impuesto sobre Bienes Inmuebles Urbanos/Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – *IPTU*, y art. 153, VI, Impuesto sobre Bienes Inmuebles

programas de construcción de viviendas y la mejora de las condiciones habitacionales y de saneamiento básico; X - combatir las causas de la pobreza y los factores de marginación, promoviendo la integración social de los sectores desfavorecidos; XI - registrar, acompañar y fiscalizar las concesiones de derechos de investigación y explotación de recursos hídricos y minerales en sus respectivos territorios; XII - establecer e implementar políticas de educación para la seguridad en el tránsito. Párrafo único. Leyes complementarias establecerán normas para la cooperación entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, con miras al equilibrio del desarrollo y del bienestar a nivel nacional."

[559] *CRFB*: "Art. 24. Corresponde a la Unión, a los Estados y al Distrito Federal legislar concurrentemente sobre: I - derecho tributario, financiero, penitenciario, económico y urbanístico; II - presupuesto; III - juntas comerciales; IV - tasas judiciales por servicios forenses; V - producción y consumo; VI - bosques, caza, pesca, fauna, conservación de la naturaleza, defensa del suelo y de los recursos naturales, protección del medio ambiente y control de la contaminación; VII - protección del patrimonio histórico, cultural, artístico, turístico y paisajístico; VIII - responsabilidad por daños al medio ambiente, al consumidor, a bienes y derechos de valor artístico, estético, histórico, turístico y paisajístico; IX - educación, cultura, enseñanza, deporte, ciencia, tecnología, investigación, desarrollo e innovación; X - creación, funcionamiento y proceso de los juzgados de pequeñas causas; XI - procedimientos en materia procesal; XII - previsión social, protección y defensa de la salud; XIII - asistencia jurídica y Defensoría Pública; XIV - protección e integración social de las personas con discapacidad; XV - protección a la infancia y a la juventud; XVI - organización, garantías, derechos y deberes de las policías civiles. § 1º En el ámbito de la legislación concurrente, la competencia de la Unión se limitará a establecer normas generales. § 2º La competencia de la Unión para legislar sobre normas generales no excluye la competencia suplementaria de los Estados. § 3º En ausencia de ley federal sobre normas generales, los Estados ejercerán competencia legislativa plena, para atender a sus peculiaridades. § 4º La posterior edición de una ley federal sobre normas generales suspende la eficacia de la ley estatal en lo que le sea contrario."

Rústicos/Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - *ITR*) y, por medio de una ley complementaria, las grandes fortunas (art. 153, VII, Impuesto sobre las Grandes Fortunas - *IGF*).

Este es el diseño de la tributación patrimonial brasileña.

Es cierto que, dada la competencia residual de la Unión, otras formas de patrimonio que el legislador elija también pueden ser gravadas. Sin embargo, el patrimonio como universalidad puede ser gravado como *IGF*, es decir, sólo las fortunas que son grandes. Ocurre que el *IGF* nunca ha sido instituido en el sistema tributario brasileño, a pesar de la autorización constitucional existente, el legislador no ha ejercido su competencia para instituirlo en el ordenamiento jurídico brasileño.

Por tanto, gravar la riqueza global en Brasil es legalmente viable. Puede adoptar la forma de un impuesto sobre las grandes fortunas, basado en el artículo 153, VII, de la Constitución, o incluso de un impuesto residual sobre el patrimonio, basado en el artículo 154, I, de la Constitución. En ambos casos, mediante una ley complementaria.

La regla de competencia es diferente y las condiciones también, pero ambas podrían alcanzar al patrimonio global, aunque en dimensiones diferentes. Incluso podría haber un solapamiento, actuando el impuesto sobre el patrimonio como un impuesto general y el impuesto sobre las grandes fortunas como un recargo, como un complemento reservado sólo a quienes tengan una capacidad económica extremadamente elevada.

4.3.2 Los proyectos de ley complementaria para la institución del impuesto sobre grandes fortunas en Brasil

El Impuesto sobre las Grandes Fortunas (*IGF*) está previsto en el artículo 153, VII, de la *CRFB*[560], que define la competencia de la Unión para instituirlo, mediante

[560] *CRFB*, art. 153: “Corresponde a la Unión instituir impuestos sobre: (...) VII – grandes fortunas, en los términos de una ley complementaria”.

ley complementaria[561].

La interpretación sistemática del art. 153, VII, y del art. 154, I, de la *CRFB*, que atribuye a la Unión competencia residual para instituir tributos, por medio de ley complementaria, revela una "doble limitación, formal y material, que sólo permite a la Unión utilizar la ley complementaria para instituir un impuesto sobre las grandes fortunas", no pudiendo gravar cualquier universalidad de bienes, sólo aquellos que sean considerados grandes fortunas[562]. Una fortuna, entendida como riqueza que sujeta al contribuyente a tributación, es aquella que se considera "grande", de modo que alcance a "bienes realmente muy diferenciados por su altísimo valor"[563], de lo contrario, la norma que la establezca será inconstitucional[564]. En otras palabras, los bienes, considerados en conjunto o aisladamente, sólo pueden ser aquellos que expresen una gran riqueza, diferenciada por su valor económico. Como ven, el art. 153, VII, utiliza el término "grandes fortunas", y los bienes pueden ser considerados globalmente o sólo bajo ciertos tipos de bienes, aisladamente, pero siempre que revelen una gran riqueza y no cualquier riqueza. De esta forma, podemos decir que la previsión constitucional del art. 153, VII tiene un efecto limitador de la competencia residual expresada en el art. 154, I.

Para MARTINS existe una escala conceptual, en la que "[...] fortuna es más que riqueza. Y gran fortuna es más que fortuna [...]". Y el razonamiento continúa: "si el tributo recayera solo sobre 'grandes fortunas', dejaría fuera 'fortunas normales' y 'riquezas normales'"[565]. En otra publicación, el autor señala que, en el caso brasileño, el propio texto constitucional establece que "el impuesto sobre grandes fortunas no puede recaer ni sobre los ricos ('riqueza' es menos que 'fortuna'), ni sobre los

[561] La exigencia de una ley complementaria, incluso para su creación, significa que todos los aspectos de la norma fiscal deben ser definidos por una ley complementaria y no sólo los descritos en el art. 146, III, a, del *CRFB*, es decir, hecho imponible, base de cálculo y sujetos pasivos. Para aprobar un proyecto de ley complementaria se requiere la mayoría absoluta de las dos Cámaras del Congreso (41 senadores y 257 diputados), votando el Senado en un solo turno y la Cámara en dos turnos.

[562] PAULSEN, Leandro. *Curso… Op. cit.,* pp. 431-432.

[563] *Idem*.

[564] "(...) se viesse a incidir sobre qualquer valor de expressão, fora daquilo que, pelos padrões econômicos, constitui uma 'grande' (o adjetivo é relevante na lei) 'fortuna', seria inconstitucional." (MARTINS, Ives Gandra Silva. "O imposto sobre grandes fortunas". *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, año 13, n.º 1697, 23 feb. 2008. Disponible en: https://jus.com.br/artigos/10977. Consultado el: 22 de febrero de 2024).

[565] *Idem*.

millonarios (‘fortuna’ es menos que ‘gran fortuna’). Solo sobre los multimillonarios — es decir, los poseedores de grandes fortunas—, que en la economía brasileña son muy pocos”[566]. Cabe destacar que en Brasil ya se han llevado a cabo amplios debates en torno a la definición de quiénes pueden ser considerados ricos, pobres o pertenecientes a la clase media[567].

Además, vale recordar que el *bis in idem* y la doble tributación están prohibidos en el ordenamiento jurídico brasileño. Así, es necesario tener en cuenta la competencia de otras entidades, para posibilitar la deducción de bases económicas ya gravadas, como automóviles e inmuebles, o deducir los respectivos impuestos ya pagados del valor del impuesto *IGF* a pagar.

Aunque previsto, el *IGF* nunca ha sido instituido en el sistema fiscal brasileño.

Sin embargo, es habitual que el impuesto sobre el patrimonio y su posible aplicación vuelvan a la agenda de economistas y gobiernos en épocas de crisis económica, como la generada por la pandemia de coronavirus declarada en 2020.

En Brasil, en 2020, por ejemplo, se propusieron 3 proyectos de ley complementarios en el Senado[568], y 16 más en la Cámara de Diputados para regular el impuesto sobre las grandes fortunas (*IGF*)[569], la mayoría justificados por la crisis económica provocada por la pandemia.

El primer proyecto de ley brasileño para la creación del *IGF* fue el Proyecto de

---

[566] MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O imposto sobre fortunas e o investimento no exterior”. *Jornal do Brasil*, publicado el: 22 de abril de 2008. Disponible en: https://gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/01/01/a2008-037%20O%20IMP%20GDES%2022%2004.pdf. Consultado el: 22 de enero de 2025.

[567] MEDEIROS señala que, en estos debates, una crítica relevante es que, en determinados esquemas de clases, la preocupación por una justificación razonable de las nomenclaturas de las clases era prácticamente nula, como si la definición de la denominación de las clases fuera sólo un problema técnico. La crítica es pertinente. Para ello el problema es ante todo político, no metodológico. El diseño y la evaluación de las políticas sociales se ven afectados cuando se descuida esta cuestión. No se trata, pues, de una simple elección. (MEDEIROS, Marcelo. *Op. cit.*, p. 39.)

[568] BRASIL. Senado Federal. Acompanhe a atividade legislativa. Disponible en: https://www6g.senado.leg.br/busca/?q=fortuna&colecao=Projetos+y+Mat%C3%A9rias+-+Proposi%C3%A7%C3%B5es&ordem=data&ano=2020. Consultado el: 19 de enero de 2024.

[569] BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa. Disponible en: https://www.camara.leg.br/busca-portal?contextoBusca=BuscaProposicoes&pagina=1&order=relevancia&abaEspecifica=true&filtros=%5B%7B%22ano%22%3A2020%7D%5D&q=imposto%20sobre%20grandes%20fortunas. Consultado el: 19 de enero de 2024.

Ley del Senado n.º 162/1989 (*PLS* n.º 162/1989), presentado por el ex Presidente Fernando Henrique Cardoso, Senador de la República en aquel momento. Tras el dictamen favorable del ponente, fue enviado a la Cámara de Diputados, donde se convirtió en el Proyecto de Ley Complementaria n.º 202/1989 (*PLP* n.º 202/1989), con otras propuestas anexas. El 31/01/2023, el *PLP* n.º 202/1989 fue archivado.

En 2008 se propusieron nuevos proyectos de ley complementaria en respuesta a la crisis económica que atravesaba Brasil, entre ellos el *PLS* 50/2008 y el *PLS* 100/2008, ambos archivados en la misma legislatura. Otro, el *PLS* 128/2008, archivado en 2010, afirmaba en su justificación que "las personas de baja renta consumen proporcionalmente más - y por lo tanto contribuyen proporcionalmente más a los impuestos indirectos", por lo que el *IGF* serviría como instrumento para corregir esta distorsión, desempeñando un papel de "ajuste fino" frente a la regresividad[570].

En 2011 se presentó un nuevo proyecto de ley (*PLS* 534/2011), que fue archivado en 2018, al igual que el *PLS* 139/2017.

En 2020 se presentó el *PLP* 38/2020, que también fue archivado.

Sin embargo, en la Cámara de Diputados sigue tramitándose el *PLP* n.º 277/2008, con el estado "Listo para entrar en el orden del día de votaciones en el Pleno",

[570] Extracto de la justificación del *PLS* 128/2008: "Se patrimônio é renda em estado estático, significa que ela já foi (ou deveria ter sido) tributada no fluxo. Por isso a doutrina aceita que a incidência sobre o patrimônio seja uma maneira de suprir as deficiências de tributação sobre as fases anteriores, o que propicia uma maior aproximação dos parâmetros de justiça fiscal. Os impostos patrimoniais cumprem, nessa concepção, um papel de "sintonia fina", no sentido de corrigir eventual regressividade do sistema. Os indivíduos de baixa renda consomem proporcionalmente mais – e por isso contribuem proporcionalmente mais com incidências indiretas. Ao contrário, os indivíduos de renda alta consomem e contribuem proporcionalmente menos. Por isso se diz que os impostos indiretos, que incidem sobre o consumo, são injustos e regressivos. A renda não consumida será acumulada sob a forma de patrimônio e, ao fazer incidir sobre ele novos impostos, o sistema estará compensando e corrigindo a tributação sobre o consumo. O Brasil está entre os países que apresentam os maiores índices de concentração de renda e de pobreza. Embora, nos últimos anos, haja registros de pequenas e lentas modificações nesse quadro, ele ainda é extremamente injusto e mesmo vergonhoso. Um por cento da população detém, hoje, treze por cento da riqueza nacional. Os dez por cento mais ricos ficam com trinta e dois por cento. No outro extremo, os cinqüenta por cento mais pobres conseguem nada mais que quatorze por cento da renda. Cinqüenta e um por cento das famílias brasileiras vivem com menos de cinco salários mínimos, enquanto cinco por cento delas auferem acima de trinta salários mínimos." Disponible en: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3377592&ts=1630443619190&disposition=inline&_gl=1*16js5jq*_ga*OTExNDUwNzE3LjE3MDg2ODQxNTM.*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwODY4NDE1My4xLjEuMTcwODY4NTIzOC4wLjAuMA. Consultado el: 23 de febrero de 2024.

al que se han unido otros 34 proyectos de ley sobre el mismo tema[571].

Los tipos establecidos en el *PLP* 277/2008 original oscilan entre el 1 por 100 y el 5 por 100 y la exención cubre activos de hasta 2 millones de reales. Para activos de más de 50 millones de reales, el tipo es del 5 por 100[572]. Los tipos establecidos en el *PLP* 277/2008 son del 1 por 100 para patrimonios de más de 2 millones a 5 millones de reales; del 2 por 100 para patrimonios de más de 5 millones a 10 millones de reales; del 3 por 100 para patrimonios de más de 10 millones a 20 millones de reales; del 4 por 100 para patrimonios de más de 20 millones a 50 millones de reales; y del 5 por 100 para patrimonios de más de 50 millones de reales. En general, los proyectos unidos son similares. Lo que difiere, por regla general, son las bandas, los tipos y el límite de exención.

Diferentes límites de exención y estructuras de tipos dan lugar a diferentes tramos impositivos efectivos. En cuanto a los inmuebles residenciales, se prevén deducciones parciales o exenciones totales. La valoración también ha sufrido cambios en las propuestas: de la autodeclaración del contribuyente a la utilización de la base de cálculo del *IPTU* o del *ITR*. Algunas de las propuestas incluyen también la previsión de la responsabilidad solidaria de las personas jurídicas por evasión fiscal y multas para los contribuyentes que infravaloren u oculten bienes.

También se están tramitando otros proyectos, como el *PLS* n.º 315/2015, el *PLP* n.º 183/2019 y el *PLP* n.º 50/2020.

El *PLS* 315/2015 permite muchas exclusiones de la base de cálculo y la deducción de cantidades relacionadas con impuestos pagados, como el *IPTU*, el *ITR*, el *IPVA*, el *ITBI* y el *ITCMD*[573]. El *PLP* n.º 183/2019 también permite excluir de la base

[571] En este sentido, cfr. *PLP* n.º 26/2011, *PLP* n.º 48/2011, *PLP* n.º 62/2011, *PLP* n.º 130/2012, *PLP* n.º 2/2015, *PLP* n.º 6/2015, *PLP* n.º 10/2015, *PLP* n.º 11/2015, *PLP* n.º 281/2016, *PLP* n.º 294/2016, *PLP* n.º 302/2016, *PLP* n.º 324/2016, *PLP* n.º 335/2016, *PLP* n.º 9/2019, *PLP* n.º 205/2019 y *PLP* n.º 239/2019, *PLP* n.º 59/2020, *PLP* n.º 63/2020, *PLP* n.º 77/2020, *PLP* n.º 82/2020, *PLP* n.º 88/2020, *PLP* n.º 95/2020, *PLP* n.º 103/2020, *PLP* n.º 123/2020, *PLP* n.º 188/2020, *PLP* n.º 190/2020, *PLP* n.º 193/2020, *PLP* n.º 215/2020, *PLP* n.º 201/2020, *PLP* n.º 268/2020, *PLP* n.º 121/2021, *PLP* n.º 130/2021, *PLP* n.º 74/2022, *PLP* n.º 69/2023.

[572] Aproximadamente 1 millón de reales equivale a 185.000 euros en febrero de 2024.

[573] El artículo 7.º del *PLS* 315/2015 dispone: “Poderão ser abatidas do valor do imposto: I – as importâncias efetivamente pagas, no exercício anterior, desde que incidentes sobre bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, a título de: a) Imposto Territorial Rural (ITR): b) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); c) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); d) Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI); e) Imposto

de cálculo y deducir cantidades relacionadas con impuestos pagados (*IPTU, ITR, IPVA, ITBI* e *ITCMD)* [574]. El *PLP* n.º 50/2020 prevé que la *Receita Federal* pueda regular la deducción de otros impuestos que graven directamente el patrimonio, así como la exclusión de los útiles de trabajo, los derechos de propiedad intelectual o industrial y los pequeños bienes utilizados por el contribuyente[575].

El *PLS* n.º 315/2015 y el *PLP* n.º 183/2019 son proyectos permanentes y el *PLP* n.º 50/2020 es temporal, con la misma duración que el techo de gasto a que se refiere el art. 107 de los Actos de Disposiciones Constitucionales Transitorias, establecida por la Enmienda Constitucional 95 de 2016, que trata del Nuevo Régimen Fiscal - *NRF*.

El *PLS* 315/2015 prevé un tipo único, mientras que el *PLP* 183/2019 y el *PLP* 50/2020 presentan tipos progresivos que oscilan entre el 0,5 por 100 y el 1 por 100. A continuación, se muestra un cuadro comparativo de los *PLS* n.º 315/2015, *PLP* n.º 183/2019 y *PLP* n.º 50/2020.

	PLS 315/2015	*PLP*183/2019	*PLP* 50/2020
Hecho imponible	Titularidad del patrimonio	Titularidad del patrimonio	Titularidad del patrimonio
Franja de exención	Patrimonio neto de hasta R$ 50 millones.	Patrimonio neto hasta 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF. (equivalente a R$ 33.888 millones en 2024).	Patrimonio neto hasta 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF. (equivalente a R$ 33.888 millones en 2024).
Tarifa	1 por 100	○ Patrimonio neto superior a 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF hasta 20.000 veces este mismo límite, 0,5 por 100; ○ Para el intervalo de valores comprendido entre 20.000 y 70.000, 0,75 por 100;	○ Patrimonio neto superior a 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF hasta 20.000 veces este mismo límite, 0,5 por 100;

sobre a Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD); II – as importâncias efetivamente despendidas na manutenção e na administração dos bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, conforme dispuser o Regulamento".

[574] El artículo 7.º del *PLP* 183/2019 dispone: "Poderão ser abatidas do valor do IGF as importâncias efetivamente pagas, no exercício anterior, desde que incidentes sobre bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, a título de: I – Imposto Territorial Rural (ITR); II – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); III – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); IV – Imposto sobre Transmissão de Bens Intervivos (ITBI); V – Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD)".

[575] El artículo 8.º del *PLP* 50/2020 dispone: "A Receita Federal disciplinará a cobrança dos tributos de que trata esta Lei, em prazo máximo de 20 (vinte) dias, podendo dispor sobre: I - apuração do patrimônio líquido; II - exclusão de instrumentos de trabalho usados pelo contribuinte, direitos de propriedade intelectual ou industrial e bens de pequeno valor; III – abatimento de outros impostos incidentes diretamente sobre o patrimônio".

	PLS 315/2015	*PLP*183/2019	*PLP* 50/2020
		○ Para el tramo de más de 70.000, el 1 por 100.	○ Para el intervalo de valores comprendido entre 20.000 y 70.000, 0,75 por 100; ○ Para el tramo de más de 70.000, el 1 por 100.
Exclusiones	Los inmuebles de uso residencial del contribuyente y los bienes de escaso valor, de uso doméstico, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento; los bienes e instalaciones de producción afectos a la obtención de rendimientos del trabajo por cuenta propia; los bienes catalogados o declarados de utilidad pública por las Administraciones Públicas y los afectos a una reserva legal o voluntaria con fines de utilidad social o preservación del medio ambiente; los bienes dados en usufructo a organizaciones culturales, educativas, filantrópicas, religiosas y sindicales, o reconocidos de utilidad pública, mientras dure la dación; los bienes cuya utilización esté limitado por posesión, invasión u ocupación ilegal, reconocida por sentencia judicial y mientras dure la limitación; los bienes consumibles no destinados a venta; los bienes poseídos en virtud de una cláusula de inalienabilidad.	La vivienda del contribuyente, hasta un límite del 20 por 100 de su patrimonio; los útiles de trabajo utilizados por el contribuyente en sus actividades profesionales, hasta un límite del 10 por 100 de su patrimonio; los derechos de propiedad intelectual o industrial que sigan siendo propiedad del autor y que, en el caso de la propiedad industrial, no estén relacionados con actividades empresariales; los bienes de escaso valor, según se definan reglamentariamente.	Según la normativa

Fuente: Elaboración propia a partir de los proyectos disponibles en la página web del Senado (https://www12.senado.leg.br/hpsenado).

4.4 Las ventajas en común de los impuestos sobre el patrimonio global en ambos países

4.4.1 Al tener potencialmente en cuenta la totalidad del patrimonio del contribuyente, se adaptan mejor a su capacidad económica que los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares

La imposición exclusiva de determinados elementos patrimoniales individuales no está justificada. La imposición exclusiva sobre el patrimonio global es totalmente adecuada. Cuando la imposición sobre elementos singulares se combina con la imposición global, el establecimiento de un sistema de compensaciones es riguroso, en honor a los principios de capacidad económica, igualdad y transparencia.

La selectividad es incompatible con la identificación de la capacidad económica desde la perspectiva de la riqueza de cada contribuyente.

Podría argumentarse que gravar la riqueza desde la perspectiva de los bienes que poseen los contribuyentes, objetivamente y singularmente considerados, es más sencillo. Ciertamente lo es, lo cual es una virtud, pero esta opción es desproporcionada en relación con la violación que provoca del principio de capacidad económica, aunque se presuma, sobre todo cuando la legislación prescinde de las obligaciones correspondientes.

Se desvía tanto de la consideración global del patrimonio que la Constitución brasileña otorga a la competencia con referencia a la propiedad de automóviles y a la propiedad de bienes expresamente.

En Brasil, sólo se gravan algunos bienes singulares, concretamente los inmuebles (tanto urbanos como rústicos) y los automóviles. Esta opción implica en sí misma una selectividad totalmente objetable. La selección de unos pocos bienes es, en sí misma, una actitud que conduce, de forma poco sincera, a una violación de la igualdad y la neutralidad, además de no calibrar suficientemente la capacidad económica desde el punto de vista del patrimonio. Es más, no se tienen en cuenta las deudas contraídas para financiar estos bienes. La base de cálculo es pura y exclusivamente el valor de mercado, sin ajuste alguno. Este sistema vulnera flagrantemente la capacidad económica, ya que no refleja el patrimonio del contribuyente, ni siquiera en relación con el bien considerado. Las deudas de financiación, en la medida en que se refieren a la adquisición del propio bien, que, hay que decir, se asigna contractualmente a su satisfacción como garantía real, no podrían no tenerse en cuenta. Si la imposición del patrimonio se basa en la riqueza que revela, es inaceptable que sólo tenga en cuenta el activo y no el pasivo. También hay que tener en cuenta que los tipos son elevados, en torno al 3 por 100 para los automóviles y al 1 por 100 para los inmuebles, y es cierto que se aplican sobre bases de cálculo muy bajas, sin suelo en el caso de los inmuebles y con un suelo muy bajo en el caso de los inmuebles, en torno a los diez mil euros, que varía en función de cada uno de los 5.568 municipios brasileños, que tienen su propia legislación.

En España, la tributación del patrimonio es bastante compleja, ya que combina los impuestos sobre los bienes individuales con el impuesto sobre el

patrimonio global y el impuesto sobre las grandes fortunas[576]. Estos dos últimos están directamente relacionados, ya que existe un sistema de compensación por el que la cantidad a pagar en virtud del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas puede deducirse de la cantidad pagada en virtud del Impuesto sobre el Patrimonio. La complementariedad, sin embargo, debería extenderse a todo el sistema del impuesto sobre el patrimonio.

4.4.2 Al tener menos efectos extrafiscales, porque recaen indistintamente sobre la capacidad contributiva relevada por todos los elementos patrimoniales, sin discriminación, se logra una mayor neutralidad que con los impuestos patrimoniales sobre elementos singulares que son selectivos

El impuesto sobre el patrimonio global no discrimina entre clases de bienes. Mientras los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares son, por definición, selectivos, gravando solamente a los contribuyentes que tengan ese tipo de bienes en su patrimonio, el impuesto sobre el patrimonio global no hace eso. La base imponible del patrimonio global corresponde al valor del patrimonio en su conjunto, considerando todos los activos y pasivos del sujeto pasivo. Es ciego respecto a las preferencias u opciones del sujeto pasivo en cuanto a la formación de su patrimonio, aunque sí tiene en cuenta la capacidad económica revelada por la riqueza patrimonial, sea cual sea su composición.

Por supuesto, esto depende más de la legislación que regula el impuesto que de su denominación. Un impuesto sobre el patrimonio global puede recaer sobre la universalidad del patrimonio, pero, si hubiera disposiciones que excluyeran

[576] SOLER ROCH señala que la propia fiscalidad forma parte del problema, de la problemática de la imposición patrimonial. En su opinión, hay un viento de cola que favorece a las grandes fortunas. La riqueza proviene del esfuerzo individual, de la herencia o de ambos. Por regla general, pertenece a grupos familiares. No reparten dividendos ni tributan por rentas o ganancias no realizadas, y hay un continuo diferimiento fiscal hasta que se transmiten por herencia. Dice la ponente que, para el Tribunal Constitucional español, en atención al principio de capacidad económica, la riqueza hay que buscarla donde se encuentra. Según la ponente, se sabe dónde está la riqueza; la decisión que hay que tomar es si se rompe o no la "inmunidad" de esa riqueza. (Notas personales tomadas durante la ponencia “La imposición sobre la riqueza: un tema de eterno retorno”, impartida por María Teresa SOLER ROCH, en el seminario “La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma”, celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València).

determinadas clases de bienes, ya no lo sería en realidad. Esto es muy común: el legislador puede excluir determinadas clases patrimoniales de la base imponible o liquidable, considerando que forman parte del patrimonio y, por tanto, no se deba tributar.

Así ocurrirá si la tributación no recae, por ejemplo, sobre el patrimonio afectado a la actividad empresarial.

Claro que, como se dijo antes, se considera que el criterio de discriminación sea la clase del bien y no la capacidad económica. Si la ley reguladora del impuesto establece un tramo de exención en función de un valor, dicho tramo no revela capacidad económica suficiente porque se sitúa por debajo del nivel que se deba presumir afectado a la satisfacción de las necesidades básicas de carácter económico de un ciudadano medio, lo cual es razonable. No habrá discriminación, sino gradación conforme a la capacidad económica.

Pero, si las exenciones u otro modo de exoneración tuvieran como criterio la clase de bienes, entonces sí.

El hecho de que, en el impuesto sobre el patrimonio global, la residencia del contribuyente no se vea afectada hasta un determinado valor solo es razonable desde la perspectiva de la capacidad económica. Todos tenemos que vivir en algún sitio, ya sea un piso, una vivienda o una finca. Y, si no somos propietarios, acabamos soportando la carga de la imposición patrimonial como contribuyentes de hecho. Así que no importa si nuestra capacidad económica está invertida en un inmueble residencial o no. Da igual.

Otra cuestión importante es que, si se dice que el impuesto sobre el patrimonio global no debe recaer sobre el inmueble porque ya se ha tributado por el impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles, se trata de evitar una doble imposición, lo cual resulta plenamente razonable. Debe haber algún criterio de coordinación de estos impuestos para evitar la acumulación de tributos que suponga una carga excesiva.

Pero la exención del impuesto sobre el patrimonio global en cuanto a la residencia del sujeto pasivo hasta un determinado valor evidencia que ocurre esta doble tributación en el caso de los demás inmuebles o en el de los valores que superen el límite exento. Esto revela una situación inadmisible de impuestos sobrepuestos. Es un punto sobre el que se debe reflexionar en el contexto de la capacidad económica y del confisco.

Téngase en cuenta que nos estamos ocupando de la tributación desde una perspectiva fiscal aquí. Hay algunos casos en que se van a atribuir distinciones de tratamiento para fines extrafiscales. En España, por ejemplo, tenemos el impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y, en la Comunidad Valenciana, el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía, y el impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infratutilizadas del Principado de Asturias. Pero la tributación extrafiscal también tiene que estar justificada por los fines que persigue, como en este caso, inducir el cumplimiento de la función social de estos inmuebles. Por tanto, esta discriminación para fines extrafiscales debe estar motivada, ser razonable y proporcional.

Como bien señala LÓPEZ ESPADAFOR “este Impuesto ofrece en la actualidad unas enormes posibilidades de articulación y ejercicio de la justicia tributaria, pues es uno de los pocos impuestos que conserva su progresividad, especialmente habida cuenta de la reducción de ésta en el IRPF, legislatura tras legislatura de cualquier signo político. Ahora bien, la defensa de la existencia del IP se hace desde la perspectiva de la necesidad de la incorporación a él de las reformas que hemos apuntado *supra*, que no son simplemente destacables por su oportunidad, sino que son propiamente exigencias de constitucionalidad”[577].

En lo que respecta al tema que nos ocupa, cabe destacar que los impuestos singulares son selectivos y que el impuesto sobre el patrimonio global no lo es, o puede que no lo sea. Así pues, el impuesto sobre el patrimonio global puede atender a la neutralidad, lo que es un principio de tributación que respeta las libertades.

[577] LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Op. cit.,* p. 41.

4.5 Los inconvenientes en común de los impuestos sobre el patrimonio global en ambos países

4.5.1 No son sencillos, sobre todo teniendo en cuenta la valoración de los bienes

Cuando hablamos de simplicidad, podemos asumir dos perspectivas. La primera se refiere al número de impuestos, a la generalidad, a la igualdad y a la transparencia del sistema. La segunda se refiere al subsistema de funcionamiento de cada impuesto.

En cuanto a la simplicidad del sistema, esta residiría en un impuesto único sobre el patrimonio global. Pero ningún país ha alcanzado la norma ideal. Brasil y España tienen cada uno sus propios y complejos impuestos sobre el patrimonio.

En Brasil, existen tres impuestos sobre elementos singulares de la propiedad: la propiedad rural (*ITR*), la propiedad urbana (*IPTU*) y los automóviles (*IPVA*).

Esto, de por sí, obliga a los contribuyentes brasileños a liquidar y pagar más de un impuesto sobre el patrimonio. Es cierto que la mayoría de las personas viven en ciudades y no poseen propiedades rurales, pero aún así tienen que pagar dos impuestos cada año, sobre la propiedad urbana y sobre los automóviles.

Además, estos únicos impuestos brasileños están constitucionalmente asignados a la competencia de diferentes entidades federales, de modo que el *ITR* es instituido por la Unión, el *IPTU* por los 5.568 Municipios y el *IPVA* por los 26 Estados[578]. Esto tiene al menos tres efectos.

En primer lugar, somete a los contribuyentes a legislaciones diferentes, en función del impuesto sobre bienes inmuebles, ya que cada autoridad competente establece y regula por ley su propio impuesto.

En segundo lugar, somete a los contribuyentes a distintas administraciones tributarias, lo que implica la gestión, inspección y liquidación de los tributos, teniendo

[578] El Distrito Federal, capital del país, asume las competencias municipales y estatales dentro de su territorio, por lo que instituye el *IPTU* y el *IPVA*.

en cuenta la competencia administrativa de las Haciendas de cada municipio y de cada Estado para administrar los tributos de su competencia legislativa, *IPTU* e *IPVA* respectivamente. Además, por lo que se refiere al *ITR*, que es competencia de la Unión, en virtud de autorización constitucional expresa (art. 153, § 4, III), es fiscalizado y recaudado por los municipios que hayan optado por ello, lo que acaba combinando la competencia legislativa de la Unión con la competencia administrativa de estos municipios, reservándose la Unión una competencia supletoria para su Administración Tributaria.

En tercer lugar, si el patrimonio del contribuyente se compone de bienes situados en diferentes estados y municipios, seguirá teniendo que lidiar con más de una legislación y una Administración Tributaria en relación con la tributación de la misma categoría de elementos patrimoniales singulares; por ejemplo, si es titular de un inmueble urbano, uno en la capital, otro en la sierra, otro en la costa, estará sujeto a diferentes *IPTU*s.

Desde la perspectiva del contenido de este gravamen sobre elementos singulares de la propiedad en Brasil, sí, es algo simple, pero en este caso, es una simplicidad que ataca desproporcionadamente el principio de capacidad económica, especialmente en lo que se refiere al *IPTU* y al *IPVA*. Esto se debe a que el *IPTU*, en la mayoría de los municipios, se recauda sobre el valor de la propiedad, sin tener en cuenta las deudas de financiación, lo que implica exigir impuestos sobre una cifra que no refleja la riqueza real del contribuyente. Existen algunas consideraciones subjetivas, como las exenciones concedidas a propiedades de muy bajo valor o sobre la única propiedad residencial de contribuyentes de edad avanzada que viven exclusivamente de sus rentas de jubilación, pero están justificadas.

En Brasil, la fiscalidad sobre el patrimonio global es competencia del Gobierno Federal, y puede recaer sobre las grandes fortunas. Y en Brasil, la competencia tributaria es indelegable, en los términos del artículo 7º de la *CTN*, por lo que no es viable transferir este posible impuesto a los estados o municipios en lo que se refiere a su institución, con excepción de la atribución de las funciones de recaudación o fiscalización de tributos, o de ejecución de leyes, servicios, actos o decisiones administrativas en materia tributaria, que pueden ser conferidas por una persona jurídica de derecho público a otra.

En España, la situación es aún más compleja. Además de los impuestos sobre los elementos patrimoniales individuales, existe un impuesto sobre el patrimonio global y un impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. En primer lugar, existen las mismas dificultades derivadas de la existencia de impuestos separados sobre elementos singulares bajo la competencia legislativa y administrativa de diferentes entidades (central, autonómica, local). Y luego está el Impuesto sobre el Patrimonio que, al estar cedido por el Gobierno a las Comunidades Autónomas, tiene sus propias peculiaridades en cuanto a bonificaciones. Y no sólo eso, tenemos un tercer nivel de imposición patrimonial, el del Gobierno con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que, además de tener su propia legislación y ser gestionado por su propia Administración Tributaria, es complementario del impuesto sobre el patrimonio de las Comunidades Autónomas, por lo que su liquidación exige una correlación con lo liquidado y pagado en concepto de impuesto sobre el patrimonio. Se aleja, por tanto, del ideal de simplicidad.

Desde la perspectiva del contenido de la imposición patrimonial española, la justificación de que el IP es censal se ve mitigada por el escaso número de declarantes y la ineficacia de los criterios de valoración de los bienes y derechos patrimoniales. Para MARCOS CARDONA uno de "los aspectos esenciales en la configuración del impuesto fue el de concretar cuáles debían ser las reglas de valoración de los distintos elementos patrimoniales. El tiempo y la *praxis* han evidenciado que estamos ante uno de los puntos negros del tributo… Mi propuesta en este apartado, en conclusión, se dirige hacia el mantenimiento de una heterogeneidad valorativa que resulta inevitable dada la larga lista de bienes y derechos, si bien revisando algunas de las normas de valoración que incorpora la LIP para sustituir, en los términos vistos, los criterios empleados por otros que estimo más objetivos que permitirán dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a la vez faciliten la gestión del tributo"[579]. Según CAMPOS MARTÍNEZ, "no obstante, las dudas sobre su necesidad se acrecientan y las críticas se endurecen porque los objetivos propuestos se diluyen con su aplicabilidad, ya que no afectan a un número de declarantes significativo, la universalidad del patrimonio gravado no es tal y la valoración de los haberes

[579] MARCOS CARDONA, Marta. *Op. cit*.

patrimoniales no se sustentan en criterios eficientes”[580].

La infradeclaración, que supone más del 97 por 100, se debe a que supone más del 97 por 100, debido a “los activos no declarados situados en el extranjero (56 por 100 del total), la aplicación indebida de la exención por empresa familiar (36 por 100) y la no declaración de activos improductivos como joyas u objetos de arte”. Además de una menor recaudación, este comportamiento favorece la regresividad, ya que los declarantes de IP son los contribuyentes más ricos. Los resultados muestran que “los contribuyentes reorganizaron la composición de su patrimonio y alteraron la realización de las rentas de forma notoria; lo hicieron acogiéndose al límite conjunto IRPF-IP y, en menor medida, a la exención ‘empresa familiar’”[581]. En este sentido señala SOLER ROCH, que las empresas y participaciones familiares, junto con el mecenazgo, son un escollo para el impuesto sobre el patrimonio. Se trata de un punto muy problemático, ya que se presta a la evasión por su propia naturaleza[582].

Por otro lado, la Administración dispone de numerosas herramientas para calibrar con mayor precisión la capacidad económica del contribuyente, con la ayuda de la tecnología[583].

---

[580] “Lo anterior debe hacernos cuestionar sobre el papel y funcionalidad del tributo, no sólo por su paulatina desaparición en el entorno de los países de la OCDE, sino que también por su aplicabilidad en un espacio económico integrado como es la UE.” (CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. *Op. cit.,* p. 16).

[581] DURÁN-CABRÉ, José María; ESTELLER-MORÉ, Alejandro; MAS-MONTSERRAT, Mariona. **“**El impuesto sobre el patrimonio (I): Realidades”. *Nada es gratis*. Disponible en: https://nadaesgratis.es/admin/el-impuesto-sobre-el-patrimonio-i-realidades. Consultado el: 2 de febrero de 2024.

[582] Notas personales tomadas durante la ponencia “La imposición sobre la riqueza: un tema de eterno retorno”, impartida por María Teresa SOLER ROCH, en el seminario “La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma”, celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

[583] “El fundamento de ello es que mediante la información adquirida y suministrada de dicha obligación tributaria se permite una mejor gestión administrativa del resto de impuestos, permitiendo con ello alimentar las herramientas de lucha contra el fraude fiscal. Es indudable que, con ocasión de su estrecha conexión, no solo, con el IRPF sino con las otras figuras de la imposición patrimonial (ISyD e ITPyAJD), permite un control recíproco de rentas y patrimonios permitiendo tener una foto completa de la capacidad económica de los sujetos, su localización y la movilidad del mismo. En sentido contrario, los detractores afirman que esta fundamentación ya no es suficiente para mantener el tributo vigente, ya que en la actualidad son múltiples, complejas y completas las fuentes a través de las cuales las Administraciones tributarias adquieren información. Ello, coadyuvado con el desarrollo tecnológico, el tratamiento, filtrado y procesamiento de la información con incidencia tributaria y su interconexión con otros organismos nacionales e internacionales, dejan sin piso la existencia del tributo por un mero fin censal, cuando hay otras herramientas más eficaces. Con ello habremos de estar de acuerdo parcialmente, pues no podemos abstraernos de la importancia que tiene la información en el cumplimento de las obligaciones tributarias. El contar con diferentes vías de obtención de la misma

Aunque en España no sólo existen impuestos paralelos, sino una superposición de impuestos patrimoniales, dada la combinación de la tributación sobre elementos singulares y sobre el patrimonio global, generando mayor complejidad, esta circunstancia está plenamente justificada, ya que permite adecuar la tributación a la capacidad económica de los contribuyentes, considerando que la tributación sobre el patrimonio global es más justa. Por lo tanto, no sería correcto decir que este rasgo de mayor complejidad, en este punto en particular, es negativo.

4.5.2 Generan la necesidad de coordinación con la imposición existente sobre elementos patrimoniales singulares

El solapamiento de los impuestos sobre la propiedad causa una serie de problemas, que afectan sobre todo a la transparencia en cuanto a la carga fiscal soportada y a la correcta distribución de la carga fiscal en función de la capacidad económica efectiva de los contribuyentes, cuando no existen medidas compensatorias[584].

Incluso en Estados con una estructura compleja y muy descentralizada, lo mejor sería concentrar la fiscalidad inmobiliaria en un único impuesto, resolviendo la financiación de las distintas entidades a través de medidas de derecho financiero, como la distribución de los ingresos fiscales a través de transferencias.

Sin embargo, consideraciones relacionadas con el principio federal, cuando éste es el caso, como en Brasil, u otras cuestiones políticas, conducen a menudo a una pluralidad de impuestos sobre la propiedad. En España, el impuesto sobre el

---

permite un contraste de la información más eficaz, lo cual no sólo facilita la labor de las Administraciones tributarias a nivel nacional, sino que también a nivel internacional, lo que en últimas será una herramienta más para el cumplimiento de las obligaciones de intercambio de información en la lucha contra la elusión y evasión fiscal." (CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. *Op. cit.*, p. 41).

584 Conforme a FERREIRO LAPATZA "No puede desconocerse, pues, la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades un ciudadano. Esta prohibición ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen, pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo, por lo que referencia al sistema del art. 31.1 ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen. La locución "en ningún caso" abona esta interpretación, por lo demás obvia." (FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Los principios…" *Op. cit.*, p. 206).

patrimonio global (IP) está cedido por el Gobierno a las Comunidades Autónomas, pero el Gobierno recauda el Impuesto sobre las Grandes Fortunas (ITSGF). En Brasil, la Constitución atribuye competencias directamente a los tres niveles federales (Unión, Estados y Municipios): la Unión para gravar la propiedad rural; los Estados, los vehículos de motor; y los Municipios, para gravar la propiedad urbana.

Hay que decir que, aunque desaconsejable, no hay impedimento para el solapamiento cuando los textos constitucionales no lo impiden. En el caso de la imposición sobre la renta, son incluso habituales y se dan en varios países. Pero hay que tener cuidado a este respecto.

En cuanto a la posición patrimonial, LAGO MONTERO señala que el "Impuesto patrimonial que convive con otros dos bien conocidos de esa misma franja de contribuyentes que todo lo pagan, el IBI y el Impuesto sobre propiedad de vehículos (lo de circulación es un eufemismo, un tecnicismo para despistar)". Y continua el autor sosteniendo que también el "catálogo de impuestos energéticos, especiales y/o ambientales, requiere de una armonización que evite solapamientos y sobreimposiciones, que grave proporcionadamente la capacidad económica y contaminante de cada cual. La lentitud de las instituciones comunitarias no es excusa para el abandono de la función de coordinación legislativa que compete entretanto a las Cortes Generales del Estado"[585].

Si existe una pluralidad de impuestos, es necesario que conformen un verdadero sistema de imposición sobre el patrimonio, en el que se tengan en cuenta los posibles solapamientos, tanto para que se considere adecuadamente la directriz de gravar en función de la capacidad económica como para evitar el efecto confiscatorio[586]. Como posibles soluciones, se contemplan la compensación y la

[585] LAGO MONTERO, José María. "¿Es posible armonizar…?" *Op. cit.*, 21 y 24.

[586] A modo de ejemplo, en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria 2022, se aborda el tema de la sobreimposición en el ámbito de la propiedad inmobiliaria. Se plantea la premisa de que la propiedad del inmueble constituye el criterio determinante para la imputación, lo que sugiere que resulta "evidente que, en el caso de las personas físicas propietarias de estos inmuebles que sean, además, contribuyentes del IP (en el que estos bienes se integran plenamente al no tener la condición de vivienda habitual), se produce un efecto de sobrecarga fiscal sobre un elemento patrimonial (en este caso, bienes inmuebles)". 4.7.1. La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF La imputación de rentas de los bienes inmuebles utilizados por sus propietarios (artículo 85 Ley IRPF), obviamente no es, ni por su objeto ni por su cuantificación, un impuesto que recaiga sobre el patrimonio. No obstante, la propiedad y el valor patrimonial del inmueble son los criterios determinantes tanto para la imputación al propietario como para el cálculo del rendimiento, en este caso, una renta nominal y no real. Como es

deducción de impuestos, entendidas como la posibilidad de deducir o compensar un tributo ya pagado en el cálculo de otros impuestos relacionados. En segundo lugar, se plantea la exención o reducción de impuestos.

En algunos proyectos de tributación de las grandes fortunas en Brasil hay previsiones de exclusiones de la base de cálculo y deducciones de cantidades relacionadas con impuestos pagados, como el *IPTU*, el *ITR*, el *IPVA* y el *ITBI*. El *PLS* 315/2015 y el *PLP* n.º 183/2019 permiten excluir de la base de cálculo y deducir las cantidades relacionadas con dichos impuestos pagados. El *PLP* n.º 50/2020 prevé que la *Receita Federal* pueda regular la deducción de otros impuestos que graven directamente el patrimonio.

Para ello, es necesaria la revisión y coordinación de los impuestos patrimoniales a nivel estatal, autonómico y local, con el objetivo de evitar la tributación sobre el mismo bien de forma redundante.

---

sabido, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 295/2006 de 11 de octubre (en relación con la norma contenida en el artículo 34 b) de la Ley 18/1991), consideró este gravamen conforme a la Constitución y, en particular, al principio de capacidad económica, con base en el concepto de "renta potencial" (distinto del de "renta ficticia" que sí constituiría una vulneración de dicho principio). Pero en el voto particular suscrito por dos Magistrados (Pascual Sala Sánchez y Pablo Pérez Tremps) se argumentaba que "el presupuesto de hecho de una renta potencial no sólo no es el mismo, obviamente, que el de una renta real, sino que conforme se advirtió al principio, va unido a la titularidad del bien (en este caso inmueble no arrendado) y a la actuación que respecto de él haya adoptado su titular, en definitiva lo mismo que sucede en el IP". En una reciente sentencia de 25 de febrero de 2021, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre este tema, a efectos de determinar si, en el caso de inmuebles no arrendados, la calificación procedente es la de imputación o la de rendimientos de capital inmobiliario, concluyendo el Tribunal que el artículo 85.1 de la Ley IRPF establece un criterio claro de imputación para todo inmueble urbano no arrendado, con independencia de la posibilidad de que potencialmente pueda generar renta o de que su expectativa de destino sea el alquiler. En definitiva, tanto esta interpretación, como el razonamiento contenido en el citado voto particular, refuerzan la idea de que es la propiedad del inmueble el criterio determinante para la imputación. Pero si ello es así, parece evidente que, en el caso de las personas físicas propietarias de estos inmuebles que sean, además, contribuyentes del IP (en el que estos bienes se integran plenamente al no tener la condición de vivienda habitual), se produce un efecto de sobrecarga fiscal sobre un elemento patrimonial (en este caso, bienes inmuebles). En lo que respecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en relación con los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos sujetos y no exentos en el IP, se aplica a las personas físicas que superen el umbral de sujeción efectiva al IP, teniendo en cuenta la exención de la vivienda habitual y de los bienes afectos a una actividad económica. En ambos casos, se plantea la Propuesta 108: "En relación con el problema de la sobreimposición sobre los bienes inmuebles, el Comité cree que sería conveniente evaluar fórmulas de ajuste que permitieran reducir este efecto respecto de los contribuyentes gravados en el IP." (ESPANHA. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Libro blanco sobre la reforma tributaria 2022*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022, pp. 691-692. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf. Consultado el: 28 de marzo de 2025).

4.5.3 Adoptan una progresividad que avanza hasta tipos muy elevados que generan efectos confiscatorios, teniendo en cuenta su carácter recurrente

Suiza y Noruega mantienen impuestos sobre el patrimonio global con tipos moderados, como ya hemos visto. Sin embargo, en España esta tributación es excesiva y en Brasil hay proyectos que presentan el mismo defecto.

De hecho, en España, el Impuesto sobre el Patrimonio tiene tipos muy altos, especialmente para los contribuyentes con patrimonios más elevados. La progresividad del IP es demasiado elevada y genera efectos confiscatorios, teniendo en cuenta su carácter recurrente.

Los tipos del impuesto sobre el patrimonio empiezan con el porcentaje del 0,2 por 100, pero pueden llegar a increíbles 3,5 por 100 para los patrimonios netos de mayor valor. El porcentaje del 1 por 100 se supera ya a partir de 1.336.999,51 euros, con un tipo aplicable del 1,3 por 100. A continuación, se eleva al 1,7 por 100 para una base imponible a partir de 2.673.999,01 euros; al 2,1 por 100 para una base imponible a partir de 5.347.998,03 euros, y finalmente al 3,5 por 100 para una base imponible de 10.695.996,06 euros en adelante.

Además, en algunas C.C.A.A., los tipos pueden ser aún más elevados, oscilando entre el 0,16 y el 3,75 por 100, ya que las C.C.A.A. tienen la facultad de ajustar los porcentajes dentro de ciertos márgenes[587].

---

[587] Para MONTESINOS OLTRA, tras analizar los datos estadísticos, el IP grava el patrimonio inmobiliario y el capital financiero, equilibrándose (a mayor tipo, mayor carga). Afirma que el tipo medio es del 0,75% después de aplicar el artículo 31 de la LIP. Y que aunque el patrimonio no genere ingresos ni tenga liquidez, sigue siendo un índice de riqueza. A continuación, el autor presenta algunas consideraciones en relación con los datos concernientes al IP. En primer lugar, señala que el IP difícilmente puede ser considerado confiscatorio. Tanto desde la perspectiva de la no confiscatoriedad como principio reverso (redundante) del de capacidad económica en tanto fundamento de la contribución, como desde la óptica de su interpretación como límite a la progresividad del gravamen. Según el autor, la regulación del "escudo fiscal" resulta suficiente para evitar cualquier gravamen teóricamente "excesivo", especialmente si se considera que: i) suponiendo que su finalidad es anticonfiscatoria, es razonable que esta se combine con otros fines con suficiente legitimidad constitucional, como la productividad del patrimonio o el contrarresto de estrategias de planificación fiscal; ii) sin embargo, no parece responder a esa finalidad, sino a la de atender a eventuales y transitorias situaciones de iliquidez provocadas por una renta anormalmente baja; y iii) aunque no se consideran imposibles, tales casos son improbables, ya que requieren una combinación de ingresos limitados y un patrimonio significativo, y aun así, el "escudo" reduce significativamente el IP. Y concluí el autor que "es evidente que el riesgo de confiscatoriedad es inexistente, desde luego, para las grandes

El art. 31.1 de la LIP, es verdad, establece una especie de "escudo fiscal", con el fin de contener la carga combinada del IP con el IRPF en un porcentaje de la renta imponible. Si la suma de las cuotas del IP y del IRPF supera el 60 por 100 de la base imponible del IRPF, la obligación tributaria del IP se reduce para ajustarse a este límite, pero sin que esta reducción pueda superar el 80 por ciento del propio IP. Así pues, si la tasa de IP es del 2,5 por 100 y se supera el límite, la cantidad de IP se reducirá hasta un 80 por 100. Esto significa que la tasa efectiva de IP puede reducirse al 20 por 100 de la tasa original (ya que la reducción puede ser de hasta el 80 por 100). Por lo tanto, el tipo efectivo de IP después de la reducción máxima del 80 por 100 será del 0,5 por 100. Pero esto es en el hipotético caso de reducirlo a un máximo del 80 por 100. No en otros casos. Esta disposición pretende evitar que sean gravados los activos que carecen de liquidez[588].

---

fortunas". (Notas personales tomadas durante la ponencia "Justicia tributaria e imposición sobre el patrimonio: una aproximación desde los datos estadísticos del IP", impartida por Salvador MONTESINOS OLTRA, en la primera mesa redonda titulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante). Sin embargo, el propio autor destaca que "No parece, en cualquier caso, que la aplicación del IP confisque o esté confiscando la renta ni el patrimonio de sus contribuyentes, *al menos en términos estadísticos*". En nuestra opinión, los datos estadísticos no son un indicador fiable de la ausencia de efecto confiscatorio, ya que la presión fiscal debe analizarse sobre la base imponible del contribuyente y no sobre datos estadísticos, para el IP de manera individual.

[588] Para GONZÁLEZ ORTIZ, el IP grava los bienes y derechos que integran el patrimonio, con independencia de su liquidez. La ausencia de liquidez entraría en conflicto con el principio de capacidad económica. En opinión del autor, el IP es inconstitucional porque obliga a los contribuyentes a pagar su parte del impuesto aunque no tengan liquidez, lo que va en contra del principio de justicia. Según el autor, sería contradictorio alegar capacidad para pagar impuestos cuando, de hecho, no se dispone de liquidez para hacerlo. El autor considera que el IP vulnera la capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad al obligar a destinar todos los ingresos al pago del impuesto. (Notas personales tomadas durante la ponencia "El pueblo contra el Impuesto sobre el Patrimonio: ¿inocente o culpable?", impartida por Diego GONZÁLEZ ORTIZ, en la primera mesa redonda titulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante). Sin embargo, no compartimos esta opinión y nos alineamos con ALONSO MADRIGAL, que, en su ponencia "El pretendido alcance confiscatorio del Impuesto sobre el Patrimonio y el art. 31 de la Ley 19/1991", sostiene que es un error identificar capacidad económica con liquidez. Quienes tienen patrimonio, pero no liquidez, pueden contribuir, aunque tengan que endeudarse, por ejemplo, mediante préstamos bancarios. El autor lo ilustra con la metáfora de que alguien puede tener un Maserati, pero no disponer de dinero para cubrir la revisión, por lo que decide venderlo. Es el mismo razonamiento. El problema fundamental del artículo 31 de la LIP es que asume que el patrimonio no es líquido. Además, confunde una magnitud de flujo, como la renta, con una magnitud de stock, que es el patrimonio. El patrimonio no debe confundirse con los ingresos del ejercicio. El patrimonio del año anterior, que fue limitado por el artículo 31, vuelve al año siguiente para ser limitado de nuevo, lo que hace que el límite impuesto por el artículo 31 no sea razonable. Y continúa diciendo que, en el caso de las grandes fincas rústicas de la Comunidad Extremadura, donde no hay liquidez, hay propuestas de solución, como el fraccionamiento de pago, que podría ofrecer el Gobierno. Por último, compara la

Medidas como la de establecer límites vinculados a la imposición de la renta pueden tener su lugar en la política fiscal, pero se demuestran equivocadas en sus fundamentos y con efectos sobre la imposición patrimonial que no son equitativos y que pueden inhibir un análisis autónomo de su propio límite confiscatorio.

La referencia a la renta confunde las bases imponibles. En efecto, aunque es loable que el legislador tenga en cuenta la presión fiscal sobre la renta y el patrimonio, niega la autonomía del patrimonio como base imponible. Esta confusión queda evidente en los comentarios de la doctrina, que afirma que el régimen legal mencionado presupone "que la titularidad del patrimonio no constituye una expresión de capacidad económica autónoma susceptible de ser gravada por sí misma de manera independiente a la renta" y que la ley establece un límite vinculado solo a la base de la renta "con independencia también de la propia base imponible del IP, que no se toma como parámetro para poner límite a su supuesto alcance confiscatorio"[589].

Otro aspecto es que este límite vinculado a la renta puede dar lugar a una infraimposición de la capacidad económica revelada por la titularidad del patrimonio cuando el titular tenga poca renta, ya que esta está limitada. Este régimen "ha posibilitado que la tributación de importantes patrimonios se diluya a través de la configuración estable o transitoria de una base imponible nula o insignificante en el

---

cuestión de la imposición sobre el consumo, considerando que disponer de dinero para pagar el IVA es lo mismo que disponer de patrimonio para pagar el IP. (Notas personales tomadas durante la ponencia "El pretendido alcance confiscatorio del Impuesto sobre el Patrimonio y el art. 31 de la Ley 19/1991", impartida por Francisco Javier ALONSO MADRIGAL, en la primera mesa redonda titulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante).

589 ALONSO MADRIGAL, pone de manifiesto la divergencia de la doctrina respecto a la autonomía de la base imponible del patrimonio, citando a la doctrina de Gonzáles Sanchez quien sostiene que "sólo la base imponible del IRPF sería la expresión de la capacidad económica que el gravamen conjunto por ambos impuestos habría de respetar para no tener alcance confiscatorio": "Considerar la limitación al gravamen conjunto por el IPN y el IRPF a un porcentaje de la base imponible del segundo como expresión de la prohibición constitucional de que el sistema tributario tenga alcance confiscatorio, presupone también, por tanto, que la titularidad del patrimonio no constituye una expresión de capacidad económica autónoma susceptible de ser gravada por sí misma de manera independiente a la renta. Para esta doctrina [Gonzáles Sanchez]; con independencia de cuál sea el importe del tipo de gravamen del IP y su mínimo exento, de la mayor o menor cuantía del patrimonio exento del contribuyente que no es sometido a gravamen, y con independencia también de la propia base imponible del IP, que no se toma como parámetro para poner límite a su supuesto alcance confiscatorio; sólo la base imponible del IRPF sería la expresión de la capacidad económica que el gravamen conjunto por ambos impuestos habría de respetar para no tener alcance confiscatorio" (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "¿De qué...?" *Op. cit.*, p. 166).

Impuesto sobre la Renta"[590]. Esta situación no se justifica en absoluto.

Además, la consideración conjunta del IP con el IRPF no resuelve el efecto confiscatorio derivado del paso de los años en que se recauda el IP, dado su carácter recurrente. Es cierto que no exonera, por lo tanto, de que la propia imposición patrimonial se sitúe en límites de no confiscatoriedad adecuados a las características de su base imponible, la cual implica tributación recurrente y acumulativa, lo que la diferencia de otras bases. Los límites para evitar la confiscatoriedad del Impuesto sobre el Patrimonio deben establecerse de manera autónoma respecto a la renta y su gravamen. Estos límites deberían basarse en la manifestación específica de la capacidad económica gravada, es decir, el patrimonio, considerando además su naturaleza recurrente y el efecto acumulativo del impuesto a lo largo de los ejercicios fiscales sucesivos[591].

---

[590] La contraprestación conjunta prevista en el artículo 31 de la LIP provoca en la práctica efectos perversos, como se pone de relieve a continuación LÓPEZ ESPADAFOR: "cómo incluso el legislador es consciente y se ocupa de la inescindible conexión entre el gravamen del capital a través del IP y el gravamen de los rendimientos del mismo por el IRPF. De otro lado, podemos destacar que en la Exposición de Motivos de la referida Ley del IP se señala que "otro aspecto importante a destacar es el que afecta al límite conjunto de las cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta, cuyo funcionamiento ha tenido, en la práctica, efectos contraproducentes para la equidad tributaria, ya que ha posibilitado que la tributación de importantes patrimonios se diluya a través de la configuración estable o transitoria de una base imponible nula o insignificante en el Impuesto sobre la Renta". (LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Op. cit.,* pp. 31-32).

[591] ALONSO MADRIGAL enfatiza la importancia de fijar límites independientes para el Impuesto sobre el Patrimonio, teniendo en cuenta su carácter acumulativo y la propia naturaleza del patrimonio como base imponible. En este sentido, el autor afirma que "hacen una errónea identificación entre renta y liquidez y patrimonio e iliquidez quienes ven en la limitación del gravamen del IP del artículo 31 de su Ley reguladora la plasmación de una exigencia constitucional de garantizar que tanto el IRPF como el IP puedan ser satisfechos con rentas del ejercicio, evitando así que el contribuyente se vea forzado a liquidar su patrimonio. La renta gravada puede estar también integrada por rendimientos en especie e imputaciones de renta que no son, por definición, líquidos. O rendimientos que, aun siendo líquidos, no son libremente disponibles por parte de su perceptor, porque están embargados, tienen que destinarse a pagar los vencimientos de determinadas deudas, etc... De la misma manera, el patrimonio tiene un grado variable de liquidez que iría desde la iliquidez absoluta -bienes dados en prenda a la liquidez total, el dinero mismo. El límite del artículo 31 no está, por lo tanto, establecido en función de la liquidez, porque no tiene en cuenta la liquidez o iliquidez del patrimonio ni la liquidez o iliquidez de la renta, sino sólo su importe en relación con las cuotas del IP e IRPF. (…) "Es errónea la identificación entre capacidad de pago y liquidez y entre liquidez y renta. El IP no es confiscatorio cuando grava bienes que no son líquidos, como tampoco lo es el IRPF cuando grava rentas no monetarias. Tampoco es confiscatorio por el hecho de superar junto con el IRPF un porcentaje de la base imponible de este, ni cuando lleva al contribuyente a endeudarse o liquidar alguno de sus bienes. Los límites a la confiscatoriedad del IP deben ser fijados de forma independiente a la renta y su gravamen, en función de la propia manifestación de capacidad económica sujeta al impuesto, el patrimonio, pero atendiendo a su carácter recurrente, al gravamen acumulado en los sucesivos ejercicios en los que es sometido a imposición por el IP". (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *"¿De qué...?"* Op. cit*.,* pp. 172-173). En otra obra, el mismo autor concluye que "el límite que el art. 31 de la Ley del IP establece al gravamen del patrimonio en función de la suma del mismo y el de la renta, lejos de concretar la prohibición constitucional al alcance confiscatorio de la tributación constituiría, a mi modo de ver,

Es preciso tener clara la premisa de que la renta y el patrimonio constituyen distintas revelaciones de capacidad económica, susceptibles de imposiciones autónomas, como ya destacamos en el apartado 1.3.1.2. En efecto, son diferentes revelaciones de riqueza y cada cual legitima su tributación, con pisos[592] y límites máximos propios[593]. La imposición patrimonial tiene carácter recurrente e implica acumulación del gravamen en los sucesivos ejercicios en los que es sometido a imposición por el IP.

La prohibición de carácter confiscatorio debe ser efectiva, en primer lugar, para cada uno de los impuestos de manera individual. TEJERIZO LÓPEZ destaca que

---

una desproporcionada limitación a la progresividad del IP con la pretendida finalidad de evitar los problemas de liquidez que el IP puede plantear al contribuyente en algunos casos, no necesariamente en todos los que se aplica dicho límite. Problemas que han de ser resueltos por el impuesto, pero que no son de capacidad de pago ni de confiscatoriedad, sino de neutralidad, y que pueden ser atajados sin necesidad de jibarizar el IP cuando grava a los llamados 'asset rich, cash poor' o 'wealthy hand-to-mouth', impidiéndole gravar con equidad la capacidad económica que constituye su hecho imponible. SANFORD, WILLIS e IRONSIDE (1975, p. 152) señalaron que un límite es 'anómalo si un impuesto sobre el patrimonio se pretende que sea acumulativo y que su objetivo principal sea la reducción de la desigualdad de riqueza (…) entraría en conflicto con los objetivos de equidad horizontal y eficiencia en el uso de los recursos'. Como recuerda muy acertadamente el profesor SIMÓN 'los objetivos extrafiscales han de ser siempre subsidiarios y no pueden sustituir y prevalecer sobre el imperativo constitucional de que todos deben contribuir según su capacidad económica'". (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. "La capacidad económica gravada…" *Op. cit.*).

592 Además de garantizar lo que es necesario para la preservación del mínimo de dignidad a la persona humana, por sus propios medios, un piso de exención es el factor determinante para establecer el tipo efectivo, por razones matemáticas. La definición del límite de exención es un factor relevante, ya que el tipo impositivo efectivo se ve afectado significativamente por ella. Cuanto más estricto sea el límite de exención, más efectivo será el impuesto y menos incentivos habrá para transferir la propiedad del bien. La existencia de un número reducido de tipos también inhibe la transferencia de la propiedad como forma de imposición a un tipo más bajo. CARVALHO JR. señala que "o estabelecimento do limite de isenção é um fator muito importante, pois a alíquota efetiva do imposto é fortemente influenciada por ele. Quanto menor o limite de isenção, maior será a efetividade do imposto e menor o incentivo à transferência da titularidade da propriedade. Um menor número de alíquotas também inibe a transferência da propriedade, como forma a ser tributado por uma faixa menor". (CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. "As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional". En: Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Rio de Janeiro: 2011, p. 32. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf. Consultado el: 23 de febrero de 2024).

593 AGULLÓ AGÜERO destaca: "No puede decir sin más, por ejemplo, que la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario equivale a prohibir la imposición sobre el patrimonio incluso sobre las ganancias de capital, en tanto en cuanto se considera que la renta es la única fuente de pago del impuesto que no produce confiscación; ni se puede derivar del principio la consideración de la renta como único objeto imponible. El límite de la confiscatoriedad juega también para la imposición sobre la renta, y no implica la no consideración de otras fuentes de riqueza. La prohibición hay que entenderla sin menoscabo de la justicia del sistema y en articulación con los principios de igualdad y de capacidad económica. Es un límite que afecta a todo el sistema tributario, dependientemente de su configuración técnica concreta." (AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "Una reflexión en torno a la prohibición de la confiscatoriedad del sistema tributario". En: *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 36, 1982, pp. 555-562, pp. 559-560).

hay elementos suficientes en nuestro ordenamiento jurídico que lo demuestran. Para apoyar su argumento, recuerda la STC 26/2017, según la cual "cualquier impuesto que agotara la riqueza imponible o que gravara una riqueza inexistente… sería contrario a este principio"[594].

En lo que respecta al Impuesto de Solidaridad, creado con el propósito de incrementar la contribución de las personas con mayores recursos, particularmente tras la crisis financiera, se erige como un mecanismo destinado a "solidarizar" a los individuos con mayor patrimonio, al tiempo que busca armonizar el sistema fiscal español con el Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las C.C.A.A. Se aplica a personas con grandes fortunas y los tipos son muy elevados, pues varían entre el 1,7 por 100 para los patrimonios superiores a tres millones de euros, el 2,1 por 100 para los patrimonios superiores a 5.347.998,03 y el 3,5 por 100 para las cantidades más elevadas, superiores a 10.695.996,06 euros.

El ITSGF fue concebido y creado con el objetivo de sustituir al IP en los casos en los que esté bonificado para armonizar el sistema fiscal español. De hecho, su estructura fiscal es la misma que la del IP, salvo que se recauda a partir de tres millones de euros. Efectivamente, el ITSGF es un impuesto espejo del IP, que surge para gravar la capacidad económica del contribuyente que se benefició de una bonificación en el IP, hasta tal punto que permite deducir la cantidad ya pagada en concepto de IP, si se ha efectuado dicho pago.

---

[594] "(a) en la mencionada sentencia 26/2017, de 16 de febrero, el Tribunal Constitucional dictaminó que cualquier impuesto que agotara la riqueza imponible o que gravara una riqueza inexistente, como ocurría en el caso examinado, en el que se pretendía gravar una plusvalía que realmente no se había producido, sería contrario a este principio. Como ya hemos visto, en la sentencia se declaró la inconstitucionalidad del impuesto municipal sobre las plusvalías cuando ya se sabía que no existía, por lo que el principio se aplicó a un tributo concreto. (b) El artículo 31. 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que el importe total de dicho impuesto, junto con el importe del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), no podrá exceder del 60 u 80 por ciento de las sumas de las bases imponibles de este último tributo, según corresponda. Esto significa, en nuestra opinión, que el principio es aplicable a un solo impuesto, en este caso el impuesto sobre la renta. (c) De lo dicho hasta ahora se puede deducir que el principio de no confiscatoriedad debe entenderse en el sentido de que los impuestos no pueden ser excesivos, por lo que centramos nuestra atención en el significado que debe atribuirse a este último término (excesivo). ¿Cuándo se puede entender que las imposiciones deben considerarse excesivas? El Tribunal Constitucional y el legislador ya nos han dado dos líneas directrices a seguir." (TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "Considerazioni generali sul principio di non confiscatorietá nel diritto tributario spagnolo". En: *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, 2019, p. 17-37, pp. 33-34).

Por tanto, el ITSGF es una de las piezas de una imposición patrimonial. Su carácter temporal, además de no eliminar el carácter permanente de la imposición patrimonial, que sigue existiendo con el IP, no justifica que se admitan tipos de niveles confiscatorios, teniendo en cuenta la naturaleza de la base imponible. No es válido el razonamiento de que, por ser temporal, no sea confiscatorio. Por tanto, se refuta la doctrina que afirma que el ITSGF no es confiscatorio porque es temporal[595].

En resumen, la imposición sobre el patrimonio global en España alcanza el 3,5 por 100 y puede superar este porcentaje en algunas C.C.A.A.

En Brasil, la situación no difiere mucho de la española, y empeora. Se han presentado varios proyectos de ley al Congreso con el objetivo de crear un impuesto sobre las grandes fortunas (*IGF*), tal y como prevé el artículo 153, VII de la

[595] "Una crítica que podría dirigirse a la STC 149/2023 es que el único dato que utiliza para refutar la alegación de confiscatoriedad formulada en el recurso que resuelve es el relativo a los tipos efectivos del IP resultantes de dividir la cuota a ingresar entre la base liquidable y, además, sin ningún tipo de matización atenta a todos los elementos del impuesto que lo condicionan, si bien una vez sentado que la materia imponible susceptible de confiscación no es la renta, sino el patrimonio, tal dato resultaba más que suficiente, a nuestro juicio, para desechar el alcance confiscatorio de un impuesto como el ITSGF que, además de que solo afecta a los contribuyentes del IP con los patrimonios más elevados, tiene una vigencia temporal de dos años, al menos de momento.(…) El carácter no confiscatorio del ITSGF puede predicarse igualmente del IP, pese a su vigencia indefinida y aplicación recurrente en el largo plazo. A nuestro juicio, el análisis de los datos estadísticos de este impuesto correspondientes al período 2011-2020 permite alcanzar la conclusión de que, de acuerdo con su regulación actual, difícilmente puede afectar significativamente a la riqueza gravada –ni mucho menos agotarla– con tal horizonte temporal, ni con carácter general, ni en relación con aquellos supuestos en los que el artículo 31 LIP impone limitaciones al ajuste de la cuota íntegra que regula, bien sea por la exclusión en su cómputo de la cuota íntegra correspondiente a bienes y derechos improductivos, bien por efecto del denominado impuesto mínimo. Tales datos parecen indicar, muy al contrario, que sería recomendable modificar dicho precepto en línea con la Propuesta 103 del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* a fin de imprimir al impuesto un carácter auténticamente progresivo en relación con los contribuyentes con patrimonios más elevados, es decir, precisamente los sujetos al ITSGF que el TC ha reputado plenamente constitucional". (MONTESINOS OLTRA, Salvador. "Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto". En: *Crónica Tributaria n.º 192,* 2024, pp. 107-150, pp. 132 y 148). Defensa de la no confiscación del ITSGF, VARONA ALABERN: "Este análisis se torna menos claro al examinar la franja alta de la tarifa, en la que se aplica la alícuota del 3,5 por 100 en lo que exceda de 11.395.996 €. Aunque el tipo medio de gravamen será inferior, tenderá a acercarse de forma intensa al marginal máximo conforme el patrimonio neto adquiera grandes dimensiones, lo cual podría suscitar algunas dudas si el impuesto se perpetuase en el tiempo. En este sentido conviene recordar que el ITSGF es -al menos en su intención inicial-un impuesto temporal que tiene una duración limitada, como consta en el art. 3,28 de la Ley 38/2022, en su Preámbulo y en la propia denominación del tributo. Este aspecto deviene esencial en un impuesto sobre el patrimonio, porque el gravar año tras año el mismo patrimonio neto (puede no haber aumentado o incluso disminuido), puede acabar reduciéndolo hasta niveles muy bajos, lo que significa que el tiempo de duración de un tributo de esta naturaleza resulta esencial a la hora de discernir sobre su posible carácter confiscatorio, circunstancia que no aparece en el impuesto que grave sobre la renta, ya que cada vez que se aplica recae sobre una nueva riqueza. Pues bien, el carácter temporal del ITSGF es un argumento más para defender que este impuesto no vulnera el principio constitucional de no confiscatoriedad ex art. 31,1 de la Constitución". (VARONA ALABERN, Juan Enrique; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo. *Op. cit.,* pp. 47-48).

Constitución Federal. Estos proyectos se analizan en el apartado 4.3.2, titulado "*Los proyectos de ley complementaria para instituir el impuesto sobre las grandes fortunas en Brasil"*. De entre ellos, muchos tienen tipos muy elevados.

El *PLP* 277/2008, que incorpora una docena de proyectos de ley anexos, plantea la imposición de tipos que oscilan entre el 1 y el 5 por 100, en función del valor del patrimonio, comenzando por el 1 por 100 para patrimonios entre 2 y 5 millones de reales, y aumentando progresivamente hasta el 5 por 100 para patrimonios superiores a 50 millones de reales. En general, los proyectos de ley adjuntos al *PLP* 277/2008 son similares. Lo que difiere, por regla general, son las bandas, los tipos y el límite de exención. En Brasil, también se están tramitando otros proyectos, como el PLP n.º 315/2015, el PLP n.º 183/2019 y el PLP n.º 50/2020. El PLP 315/2015 prevé un tipo único, mientras que el PLP 183/2019 y el PLP 50/2020 presentan tipos progresivos que oscilan entre el 0,5 y el 1 por 100.

La imposición del patrimonio global en España y el principal proyecto de ley para la imposición sobre las grandes fortunas en Brasil se basan en tipos máximos del 3,5 por 100 y de 5 por 100, respectivamente. Estos impuestos intentan aumentar la progresividad fiscal del sistema tributario, gravando más a los contribuyentes con mayor capacidad económica. Esta es, también la línea del Informe Zucman presentado en la decimonovena reunión del Grupo de los Veinte en Río de Janeiro (Brasil G20, 2024), celebrada en la ciudad de Río de Janeiro los días 18 y 19 de noviembre de 2024, que propone gravar a los sujetos con mayor patrimonio neto (*Ultra-High-Net-Worth Individual - UHNWI*, considerados como aquellos que poseen 1 billón de dólares), con el estándar mínimo mundial de imposición patrimonial del 2 por 100 de su riqueza total[596]. Sin embargo, el exceso en que incurren compromete su validez a la luz de la prohibición de que la progresividad tenga efectos confiscatorios.

Conforme desarrollamos en el apartado 1.5.2.4, el umbral máximo que se puede admitir para la imposición patrimonial es de 1 por 100 al año. Aunque este porcentaje puede parecer modesto, en realidad implica una carga del 50 por 100 en

[596] Notas personales tomadas durante la ponencia "La imposición sobre la riqueza: un tema de eterno retorno", impartida por María Teresa SOLER ROCH, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

cincuenta años, porcentaje que no puede superarse en un estado constitucional. Una carga superior implicaría que, por tener patrimonio a lo largo de su vida, se tuviera que entregar al poder público la mayor parte, lo que violaría sus garantías y derechos, y directamente la prohibición de confiscación por vías tributarias.

Incluso la propuesta 107 del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria 2022 sugiere la implantación de un tipo progresivo para el impuesto sobre el patrimonio (IP), con un tipo inicial del 0,5 por 100 y un techo en torno al 1 por 100. El objetivo de esta propuesta, además de garantizar que los individuos con mayor capacidad económica contribuyan de manera más significativa, en línea con el principio de equidad vertical, mediante una estructura progresiva, es asegurar que la carga fiscal sea proporcional a la riqueza del contribuyente y evitar que los contribuyentes con menor patrimonio se vean sobrecargados. Además, la adopción de un tipo máximo progresivo en torno al 1 por 100 apunta justo el límite que ya mencionamos que corresponde al umbral cuya superación conlleva un efecto de confiscación[597].

Vale subrayar, con AGULLÓ AGÜERO que el "principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio[598].

[597] Cabe recordar que, *s*i tenemos en cuenta el solapamiento con el IBI, la suma del IP (en la parte que grava el inmueble) y del IBI podría superar fácilmente el 2 por 100 del valor catastral del inmueble, lo que a lo largo de su vida útil podría generar un importe superior al valor del bien inmueble. En ese sentido, FAYOS COBOS y CASCANTE SERRANO señalan que "no es tan infrecuente que un propietario que paga el IP pueda tener una vivienda desocupada gravada por el IBI y por su recargo ya referido. La suma de estos dos tributos puede representar una tributación cercana al 5% del valor catastral del inmueble, lo que supondría –en realidad, lo que supone para muchos propietarios– abonar una cantidad de impuestos por la mera propiedad de estos inmuebles que, acumulados en su periodo de vida útil, representarían más que el propio valor catastral –y también que su valor de mercado, seguramente–, lo que no parece tener ninguna lógica desde la perspectiva económica ni desde la perspectiva inversora." (FAYOS COBOS, Cristiano; CASCANTE SERRANO, Ekaitz. *Op. cit*.).

[598] Y continúa: "Lo justo (la conciencia de lo justo en el momento histórico concreto) pasa en nuestro sistema constitucional por la realidad de la capacidad económica, la igualdad, y la progresividad y no confiscatoriedad. (AGULLÓ AGÜERO, Antonia. "Una reflexión… *Op. cit.,* p. 560).

4.6 Las ventajas e inconvenientes comparativos de los impuestos sobre el patrimonio global entre ambos países

4.6.1 El Impuesto sobre el Patrimonio español tiene mayor generalidad que el impuesto brasileño sobre grandes fortunas

A diferencia de la disposición constitucional brasileña, que grava solo las grandes fortunas, el Impuesto sobre el Patrimonio español tiene mayor generalidad. Esto se debe a que el Impuesto sobre el Patrimonio puede reunir a un mayor número de contribuyentes y, por tanto, garantizar una mayor recaudación.

En efecto, aunque se haga un recorte en el Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo un tramo de exención en atención al principio de la capacidad contributiva, es cierto que no se tiene que extender este tramo hasta lo que se consideran patrimonios extraordinariamente elevados, es decir, hasta el punto en que pueda calificarse como una gran fortuna.

Actualmente, el mínimo exento general del IP cedido a las Comunidades Autónomas se ha fijado en 700.000 euros.

El Impuesto sobre Grandes Fortunas brasileño, por otro lado, se centra en una base de contribuyentes muy reducida, ya que solo alcanzará a las personas muy ricas, por lo que no tiene el potencial de figurar como un tributo importante en el sistema tributario. Está predestinado a tener un potencial recaudatorio pequeño.

El Impuesto sobre Grandes Fortunas brasileño se parece más al Impuesto de Solidaridad sobre Grandes Fortunas español. Se centran en revelaciones de riqueza extraordinarias y solo alcanzan patrimonios de valor muy elevado. En Brasil hay proyectos de ley[599] que consideran grandes fortunas los patrimonios que superan los 50 millones de reales (alrededor de 8 millones de euros), mientras que otros los fijan en aquelllos que alcancen el valor de 12.000 veces el límite mensual de exención del IRPF (alrededor de 4,3 millones de euros)[600]. Sin embargo, también hay proyectos

[599] *PLS* n.º 315/2015, *PLP* n.º 183/2019 y *PLP* n.º 50/2020.

[600] Teniendo en cuenta el valor límite de la banda de exención del *IRPF* de 2.259,20 reales y el tipo de cambio de 6,21 reales por euro, el 27 de febrero de 2025.

que proponen valores más pequeños: 4,67 millones de reales[601] (750.000 euros) y 2 millones de reales[602] (322.000 euros), respectivamente. No obstante, aunque estos últimos proyectos llegaran a ser aprobados, es probable que fueran declarados inconstitucionales por no ajustarse al concepto de "gran fortuna". En España, el Impuesto de Solidaridad incide a partir de patrimonios de 3,7 millones de euros.

Cabe señalar que hay personas que pagan impuestos patrimoniales por poseer bienes de valor muy bajo, como, por ejemplo, un inmueble de 100 mil euros. Hacer que la tributación del patrimonio como universalidad solo empiece a partir de valores muy altos, especialmente cuando está reservada a grandes fortunas, en este contexto, tiene el único efecto de tornar la tributación del patrimonio regresiva, ya que la mayoría de los contribuyentes no tienen patrimonio.

Además, teniendo en cuenta que el objetivo de la tributación es generar ingresos para financiar las políticas públicas, una base de contribuyentes más amplia puede garantizar que el impuesto desempeñe un papel más significativo en el sistema tributario, siempre y cuando se mantenga dentro de unos límites moderados, sin violar el principio de capacidad contributiva.

Por tanto, el hecho de poder imponer un impuesto sobre el patrimonio sin reservarlo a las grandes fortunas es más adecuado a la justicia tributaria y a la función recaudadora de los impuestos, por lo que es una ventaja del impuesto español con respecto al brasileño.

4.6.2 La uniformidad del impuesto sobre el patrimonio en Brasil está garantizada por una cláusula constitucional, mientras que en España, la transferencia a las Comunidades Autónomas ha dado lugar a la concesión de bonificaciones que le afectan

La Constitución brasileña otorga a la Unión la facultad de establecer el Impuesto sobre las Grandes Fortunas: "Art. 153. Corresponde a la Unión instituir

[601] *PLP* 101/2021, del *Senado Federal*.

[602] *PLP* 227/2008, de la *Câmara dos Deputados*.

impuestos sobre: VII - las grandes fortunas, en los términos de una ley complementaria". También prohíbe que los impuestos federales en general impliquen cualquier distinción o preferencia en relación con un Estado o Municipio: "Art. 151. Se prohíbe a la Unión: I - instituir un tributo que no sea uniforme en todo el territorio nacional o que implique distinción o preferencia respecto a un Estado, al Distrito Federal o a un Municipio, en detrimento de otro, sin perjuicio de la concesión de incentivos fiscales destinados a promover el equilibrio del desarrollo socioeconómico entre las diferentes regiones del País". Esta imposición de uniformidad es relevante porque garantiza, por regla general, la igualdad de trato para todos los contribuyentes, independientemente de su domicilio.

Además, al tratarse de un impuesto establecido por el Gobierno federal, que tiene plenos poderes legislativos para instituirlo, no tiene el potencial de generar una guerra fiscal entre Estados miembros o Municipios. De hecho, en la reciente reforma fiscal brasileña, objeto de la Enmienda Constitucional 132/2023, se decidió sustituir los actuales impuestos sobre el consumo (sobre los productos industrializados/*IPI*, sobre la circulación de mercancías/*ICMS* y sobre la prestación de servicios/*ISS*) por un nuevo impuesto sobre bienes y servicios, el *IBS*, y prohibir constitucionalmente a los estados y municipios la concesión de beneficios e incentivos no previstos en el propio texto constitucional. La concesión de ventajas fiscales para atraer a las empresas había dado lugar a una planificación fiscal abusiva y era fuente de tensiones entre las unidades federales. Este ya no será el caso del impuesto sobre el consumo. Y en cuanto al impuesto sobre las grandes fortunas, la competencia exclusiva de la Unión y la exigencia constitucional de uniformidad evitan el efecto indeseado de la guerra fiscal.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, cedido a las Comunidades Autónomas, la guerra fiscal ha sido muy intensa. Dio lugar a una competencia entre las C.C.A.A., que empezaron a competir por los contribuyentes a base de bonificaciones, lo que creó limitaciones en la recaudación de este impuesto, la migración de contribuyentes y el agotamiento de su potencial recaudatorio. El resultado fue que, para neutralizar las bonificaciones y reducir los efectos de esta guerra fiscal, el gobierno nacional instituyó el Impuesto de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas. Está claro, por tanto, que la transferencia del Impuesto sobre el Patrimonio a las C.C.A.A. con poderes para conceder bonificaciones de hasta el 100

por 100 es un modelo que ha provocado desequilibrios, violaciones de la igualdad y tensiones políticas, fomentando la evasión fiscal en detrimento del potencial recaudatorio del impuesto.

La crítica más contundente al IP se centraba, así, en la falta de armonía fiscal entre las C.C.A.A[603]. Ante la cesión de competencias normativas, especialmente para el establecimiento del mínimo exento y las bonificaciones, el IP acabó provocando muchas discrepancias entre contribuyentes de distintas comunidades. A nivel estatal, el mínimo exento establecido es de 700.000. No obstante, las C.C.A.A. tienen atribuidas competencias normativas para establecer su propio mínimo exento que han fijado, según los casos, en cantidades que oscilan entre los 500.000 y los 800.000 euros. En 2024, algunas C.C.A.A. como Galicia, Cantabria, Aragón, Canarias y Comunidad de Madrid establecieron un mínimo exento general de 700.000 euros. Otras, en cambio, lo fijaron en 500.000 euros. Así, Cataluña, Extremadura y Comunidad Valenciana. Por su parte, la Región de Murcia estableción un mínimo exento de 3.700.000 euros y Baleares de 3 millones de euros. Además, algunas regiones (Andalucía, Extremadura y Comunidad Valenciana) introdujeron mínimos exentos específicos para contribuyentes con discapacidad. Por cuanto a bonificaciones autonómicas en la cuota se refiere, cabe señalar que la Comunidad de Madrid cuenta, desde el ejercicio 2009, con una bonificación general del 100 por ciento en la cuota íntegra del impuesto. Esta misma bonificación fue adoptada posteriormente por Andalucía (en 2022), Extremadura (en 2023) y Cantabria (en 2024). Galicia, por su parte, estableció una bonificación general del 25 por ciento en 2022, que incrementó al 50 por ciento en 2023. Como ya se ha indicado, el ITSGF fue

[603] En este intento, ADAME MARTÍNEZ llamó la atención, en 2020, sobre una enmienda al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2021 que introducía una nueva disposición en la Ley 18/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, creando una "cuota estatal" que sería un ingreso del Estado no cedido a las comunidades autónomas. Esta modificación implicaría un cambio en el concepto de impuesto cedido, lo que podría requerir una reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y de la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que se establecería un modelo de compartición de bases imponibles entre el Estado y las comunidades autónomas. Pero esto no fue aprobado. (ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. "La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos". En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 1 de diciembre de 2020. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos. Consultado el: 02 de abril de 2020.)

creado precisamente para corregir esta situación[604].

Sobre la competencia fiscal, ADAME MARTÍNEZ señala que la transferencia de competencias normativas es una decisión cuestionable y errónea en el caso de IP. Esto se debe a que los impuestos sobre el patrimonio y la riqueza personal no son las figuras impositivas más adecuadas para su descentralización, ya que recaen sobre bases móviles y por los efectos redistributivos y de control que se esperan de ellos.[605]

Como bien apunta LAGO MONTERO sobre la falta de uniformidad del IP en España, la cesión a las Comunidades Autónomas dio lugar a exenciones y bonificaciones desproporcionadas que afectaron a la armonización de este impuesto[606].

---

[604] Según MARCOS CARDONA: "un IP bien configurado con niveles de imposición adecuada para el conjunto de CCAA provocaría la eliminación del ITSGF por pérdida de toda su razón de ser". La autora propone establecer límites a la autonomía fiscal de las CCAA en el Impuesto sobre el Patrimonio. Sugiere permitirles modificar el mínimo exento y la tarifa estatal en un 30%. También plantea una doble tarifa: una estatal obligatoria del 70% y otra autonómica opcional del 30%. Además, aboga por restringir las bonificaciones y deducciones autonómicas a un máximo del 20%, vinculándolas solo a situaciones personales o familiares del contribuyente. Destaca que, con eso, el uso de la autonomía normativa de las CCAA genera cierta falta de uniformidad, aunque sin alcanzar niveles de competencia fiscal indeseable en la imposición sobre la riqueza. Por último, refiere cinco propuestas de reforma en materia de fiscalidad patrimonial: i) impuesto europeo sobre el patrimonio, proposto por Landais, Zucman y Sáez para crear un tributo comunitario, progresivo y temporal, que financie la deuda del COVID-19 y reduzca la evasión y la competencia fiscal entre Estados; ii) sustituición del ITPO e ISD por un nuevo impuesto sobre el patrimonio, reformulando el IP para absorber estos tributos en lo relativo a transmisiones entre parientes, ampliando la base y compensando la pérdida de ingresos; iii) centralizar el IP en la propiedad inmobiliaria, adoptando un modelo similar al francés para limitar el impuesto a inmuebles, aunque con menor progresividad y posible pérdida de recaudación autonómica; iv) gravar el patrimonio no afecto en manos de personas jurídicas, combatiendo la elusión mediante sociedades interpuestas que evitan el IP y corrigiendo vacíos del Impuesto de Sociedades; y v) integrar el patrimonio en el IRPF, seguiendo modelos como el holandés y incorporando al IRPF las rentas diferidas y el patrimonio, mejorando equidad, control fiscal y recaudación. (MARCOS CARDONA, Marta. *Op. cit.*).

[605] ADAME MARTÍNEZ, en lo que respecta a la competencia fiscal del IP, destaca la falta de acuerdo sobre la conveniencia de establecer un nivel mínimo de tributación, que también debería afectar, en su caso, a las Comunidades Forales. En el caso de las competencias normativas, si se mantienen vigentes, plantean los siguientes límites: a) respecto al mínimo exento, un porcentaje de aumento máximo; b) respecto a las escalas de gravamen, una reducción en un porcentaje máximo; y c) respecto a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota, la mejor opción podría ser establecer un límite conjunto máximo cuantificado en términos porcentuales, de manera que la cuota líquida no pueda ser inferior a un porcentaje determinado de la cuota íntegra. (Notas personales tomadas durante la ponencia "Competencia fiscal en materia de imposición sobre la riqueza", impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València).

[606] "Como decíamos, mala vida le han deparado nuestros Gobiernos estales y autonómicos a este impuesto, primero vaciándolo por la vía de las exenciones y bonificaciones desproporcionadas, después hibernándolo durante tres ejercicios consecutivos (2008, 2009 y 2010) y a la postre descongelándolo, eso sí para 2011 y 2012, pero parece que también para 2013 y sucesivos… Está claro que no hay una idea clara predominante sobre qué hacer con este tributo, que sí tiene sentido

Como se puso de relieve en el voto particular de la Sentencia n.º 149/2023, de 7 de noviembre de 2023, del Tribunal Constitucional español, para atribuir a un tributo la condición de "cedido" y determinar el "alcance" de esa cesión no es suficiente "con la atribución del rendimiento" por cualquier ley (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 11). Es necesario articular la "cesión" a través de un procedimiento constitucional y legalmente establecido en las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. En particular, debe adoptase un acuerdo en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que ha de materializarse a continuación en la ley orgánica a la que apela el art. 157.3 CE, recogerse en las normas estatutarias y, previa concreción en las comisiones mixtas Estado-Comunidades Autónomas, concretarse en las leyes estatales reguladoras de la cesión de los tributos a cada una de las Comunidades Autónomas." Del mismo modo, para recentralizar las competencias transferidas también deben cumplirse ciertos requisitos, procedimientos y la participación de determinados órganos, pues de lo contrario se vulnerarían las normas constitucionales[607]. Pero hay

con un mínimo exento alto y exención parcial para la vivienda habitual, hasta cierto límite. Lo que carece de racionalidad es la rebeldía autonómica de Comunidades gobernadas por el mismo partido que la nación a aplicarlo una vez que se ha decidido rehabilitarlo." (LAGO MONTERO, José María. "¿Es posible armonizar…?" *Op. cit.,* p. 21).

[607] STC n.º 149/2023, de 7 de noviembre de 2023: "Para que la recentralización de las competencias delegadas sea compatible con la autonomía financiera y política de las Comunidades Autónomas (arts. 137 y 156.1 CE), no solo es imprescindible que concurra un fin legítimo, el cual solo podrá reputarse como constitucionalmente válido, cuando derive de las prescripciones de la propia Constitución o de la ley orgánica a la que aquella remite (art. 157.3 CE), sino que es necesario que la decisión se adopte de forma multilateral en el órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera (negociación), en el que están representados tanto el Estado como todas las comunidades y ciudades autónomas: el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Si ninguna duda cabe de que el Estado, en defensa del interés común frente a una diversidad disfuncional, puede enmendar —ex art. 149.1.1 y 14 CE— la situación apreciada con el objetivo de corregir o disminuir las diferencias existentes entre las distintas Comunidades Autónomas, tampoco es dudoso que no pueda materializarlo de cualquier manera, eludiendo los procedimientos y soslayando los instrumentos constitucional y legalmente previstos para ello. El legislador no puede imponer (ni tampoco el Gobierno, a su través), so pretexto de su potestas regiminis, decisiones unilaterales en aspectos en los que, al estar implicados los intereses de todos, deben ser adoptadas en el seno del órgano de decisión multilateral en el que se encuentran representados el común de los entes afectados: el Consejo de Política Fiscal y Financiera. (…) Los "tributos cedidos", a diferencia de los "propios", al erigirse en uno de los pilares estructurales del sistema de financiación, su modificación o supresión conlleva necesariamente una tramitación diferente. No basta, pues, con la aprobación de una ley, sino que tiene que articularse a través del previo acuerdo en el seno del Conejo de Política Fiscal y Financiera, con la consiguiente modificación de la LOFCA, del estatuto de autonomía, de la ley general de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, de la ley específica de cesión de tributos del Estado a cada comunidad autónoma (previo acuerdo en la correspondiente comisión mixta) y de la ley autonómica que trasponga el alcance de la nueva cesión acordada a su ámbito territorial (como se ha venido haciendo a lo largo del actual período constitucional a través de los acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1982, de 18 de febrero; 1/1986, de 7 de noviembre; 1/1992, de 20 de enero; 1/1993, de 7 de octubre; 1/1996, de 23 de septiembre; 2/2001, de 27 de julio; y 6/2009, de 15 de julio).Si lo anterior es así para andar el camino hacia la "descentralización" (esto es, para que el Estado ceda tributos de su titularidad y delegue diferentes competencias asociadas a los mismos), con

que señalar que es cierto que la creación del ITSGF por parte del Gobierno español ha logrado este objetivo, aunque por una vía distinta a la recentralización de las competencias transferidas.

LAGO MONTERO ya decía que una medida de armonización estatal era necesaria: "se impone y ha de imponerse una medida armonizadora estatal, de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional, una ley armonizadora del mínimo de sujeción efectiva a este tributo, … Hay que intentar ser más ponderado a la hora de aprobar exenciones y bonificaciones. De lo contrario, el impuesto figurará en breve como impuesto propio en el reino de taifas autonómico"[608].

En este sentido, la uniformidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas brasileño constituye una ventaja frente al Impuesto sobre el Patrimonio español.

4.7 Resumen conclusivo del cuarto capítulo

En este capítulo nos ocupamos de analizar la imposición del patrimonio global en España y su posible aplicación en Brasil.

La imposición del patrimonio global en España se lleva a cabo a través de dos impuestos, a saber, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Solidaridad Temporal sobre las Grandes Fortunas.

El Impuesto sobre el Patrimonio data de 1977, cuando se introdujo con carácter excepcional y temporal. Actualmente está en vigor con carácter permanente, en virtud de la Ley 11/2000, de 30 de diciembre. Se encuentra regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio y la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las C.C.A.A. de régimen común y Ciudades con Estatuto

más motivo debe serlo para desandarlo, volviendo a la "centralización" (cuando se revierta el alcance de la cesión previamente acordado). La forma de "armonizar" el tributo, sin embargo, mediante la incorporación sorpresiva de un nuevo art. 3 a una iniciativa legislativa en tramitación (la Ley 38/2022), sin haberse buscado el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, ni modificado la LOFCA, las normas estatutarias y las leyes de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (previo acuerdo en las correspondientes comisiones mixtas), dista mucho de poder considerarse que se haya hecho de manera conforme con las normas del bloque de la constitucionalidad."

[608] LAGO MONTERO, José María. "¿Es posible armonizar…?" *Op. cit.,* p. 21.

de Autonomía. Se trata de un impuesto cedido por el Estado español a las Comunidades Autónomas en función del lugar de residencia de los contribuyentes. La cesión afecta tanto a la competencia legislativa para definir el mínimo exento, el tipo de gravamen, las deducciones y bonificaciones (que dieron lugar a numerosas exenciones), como a la gestión, inspección y recaudación del impuesto, así como al destino de los ingresos, según el artículo 47 de la Ley 22/2009. Su hecho imponible es la titularidad, por una persona física individualmente considerada, de un patrimonio como un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, incluso si estos se encuentran en el extranjero, a los que se les hayan deducido las cargas y gravámenes que disminuyan su valor. Es decir, grava el patrimonio neto. Se considera que se ha producido el 31 de diciembre, que es también la fecha de referencia para la valoración de los bienes y derechos. Está sujeto a exenciones que excluyen la tributación, por ejemplo, de la vivienda de hasta 300.000 euros, los bienes y derechos necesarios para la actividad empresarial o profesional que constituya la principal fuente de ingresos del contribuyente, las participaciones en sociedades que no sean una entidad de gestión inmobiliaria, las participaciones superiores al 5 por 100 del capital o al 20 por 100 cuando se posean conjuntamente con el cónyuge o parientes próximos y el ejercicio de funciones de dirección con retribución significativa. También existe un mínimo exento estatal de 700.000 euros, que algunas C.C.A.A. han modificado, siendo de 500.000 euros en Cataluña, Extremadura y Comunidad Valenciana, de 3.700.000 euros en la Región de Murcia y de 3 millones de euros en Baleares. La base imponible es el valor del patrimonio neto, es decir, de los bienes no exentos menos las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones deducibles. La base liquidable, por su parte, en el supuesto de obligación personal, es el resultado de reducir la base imponible por el importe del mínimo exento establecido por la C.A. o, en su defecto, el previsto en la ley estatal de 700.000 euros. Sobre la base liquidable se aplica la escala de gravamen autonómica o, en su defecto, la estatal (que varía progresivamente, en ocho tramos, del 0,2 al 3,5 por 100 en la ley estatal, pero que, por la legislación de las C.C.A.A., oscila entre el 0,16 y el 3,75 por 100) y, una vez obtenida la cuota íntegra, se aplican las bonificaciones (que en Galicia fueron del 25 por 100 y en Andalucía y Madrid del 100 por 100), llegando a la cuota líquida, que debe declararse a Hacienda. Quienes tengan bienes y derechos por valor superior a 2.000.000 de euros, aunque no estén obligados al pago, también deben hacer la declaración. Si la suma de las cuotas íntegras del IP y del IRPF supera el 60 por 100

de la base imponible, la cuota del IP se reducirá hasta un 20 por 100 para alcanzar el nivel conjunto del 60 por 100 de la base imponible.

Paralelamente, el Impuesto de Solidaridad Temporal sobre las Grandes Fortunas (ITSGF) es un impuesto estatal, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, como complemento del impuesto sobre el patrimonio, para armonizar esta tributación neutralizando las bonificaciones establecidas por las Comunidades Autónomas. Si existe una cantidad a pagar por ITSGF, se puede deducir la cantidad pagada por IP, de forma que cualquier exención concedida por la C.C.A.A. sobre bases de más de 3 millones de euros, respecto a bases sujetas a ITSGF, acaba resultando en una cantidad a pagar por ITSGF. Es similar en casi todo al IP, pero sólo grava los patrimonios netos de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Esto ha llevado a las Comunidades Autónomas que habían concedido bonificaciones a reconsiderarlas y adaptarlas para que su bonificación fiscal no se convierta en una cuota a pagar por ITSGF, lo que no beneficiaría ni a los contribuyentes ni a la Comunidad Autónoma.

El ITSGF es, por tanto, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio y permite compensar lo pagado como tal.

En Brasil, la Constitución confiere a la Unión la facultad de establecer un impuesto sobre las grandes fortunas, según el artículo 153, VII. Además, la Unión tiene la facultad de instituir otros impuestos aún no previstos en el texto constitucional, según el art. 154, I de la Constitución, y potencialmente esta facultad puede ejercerse para instituir un impuesto sobre el patrimonio global. En ambos casos, debe hacerse mediante ley complementaria, que es una pieza legislativa que requiere la aprobación por mayoría absoluta de los miembros de cada cámara del parlamento.

Existen varios proyectos de ley complementaria para establecer un impuesto sobre las grandes fortunas que se centran en tipos de patrimonio bastante diferentes, incluso teniendo en cuenta la realidad brasileña. El primero fue el *PLP* 162/1989, del que era autor el entonces senador -y más tarde presidente de la República- Fernando Henrique Cardoso, pero fue archivado en 2023. Entre los otros numerosos proyectos de ley, destaca el *PLP* 277/2008, al que se han adjuntado otros 34 proyectos, y que está listo para ser incluido en el orden del día para su votación en la Cámara de

Diputados. Incluye una exención para los activos de hasta dos millones de reales y deducciones parciales o totales para los inmuebles residenciales. Prevé la valoración de los bienes inmuebles según la base de cálculo utilizada para evaluar los impuestos sobre los elementos patrimoniales singulares (*IPTU* y *ITR*), tipos progresivos de impuestos del 1 por 100 al 5 por 100 y multas para los contribuyentes que infravaloren u oculten activos. Otros proyectos prevén también cláusulas muy adecuadas, como tipos del 0,5% al 1% y deducción del importe pagado en concepto de *IPTU, ITR, IPVA, ITBI* y *ITCMD*.

Los impuestos sobre el patrimonio global introducidos o que se pretende introducir en España y Brasil, respectivamente, tienen algunas ventajas en común. Al tener en cuenta la totalidad del patrimonio del contribuyente, permiten identificar mejor su capacidad económica real en comparación con los impuestos sobre elementos singulares. En este sentido, la universalidad es más adecuada que la selectividad. Además, la imposición sobre el patrimonio global, que no discrimina entre las distintas clases de patrimonio, logra una mayor neutralidad, evitando los efectos extrafiscales y preservando las libertades.

Pero los impuestos sobre el patrimonio global presentan inconvenientes comunes a ambos países. El impuesto sobre el patrimonio global suele ser relativamente complejo, ya que requiere la evaluación anual de los distintos patrimonios del contribuyente, lo que puede resultar difícil. Además, requiere una coordinación con la tributación patrimonial existente sobre elementos patrimoniales singulares, para que no existan lagunas, ya que, al tratarse ambos de impuestos sobre la propiedad, la doble tributación sobre un mismo bien tiene un preocupante efecto acumulativo. También hay que señalar que la progresividad del conjunto de los impuestos sobre el patrimonio en España (sobre el patrimonio y sobre las grandes fortunas) y la mayoría de los proyectos para gravar las grandes fortunas en Brasil adoptan un enfoque progresivo con tipos que empiezan siendo moderados, por ejemplo del 0,2 por 100, pero superan el 1 por 100 y progresan hasta porcentajes de hasta el 3 por 100, el 3,5 por 100 o incluso el 5 por 100, lo que implica una carga excesivamente onerosa y, con el paso de los años, dado el carácter recurrente de esta imposición, tiene el potencial de absorber la propia base, lo que implica efectos confiscatorios.

Al comparar los impuestos sobre el patrimonio españoles y el impuesto potencial sobre las grandes fortunas en Brasil, es posible identificar ventajas e inconvenientes en cada país. El impuesto sobre el patrimonio español abarca manifestaciones significativas de la capacidad económica, pero independientemente de que se clasifiquen como grandes fortunas, lo que es más generalizado e implica un mayor potencial recaudatorio que el impuesto sobre las grandes fortunas brasileño, que se limita a patrimonios muy diferenciados de los que presumen unos pocos contribuyentes. La uniformidad del potencial impuesto global sobre el patrimonio en Brasil está garantizada por la cláusula constitucional del art. 151, I, de la Constitución, que prohíbe a la Unión instituir un impuesto que no sea uniforme en todo el territorio nacional, lo que supone una ventaja frente al impuesto sobre el patrimonio español, cuya transferencia a las Comunidades Autónomas dio lugar a tratamientos diferentes, alimentando una guerra fiscal interna, que hubo que sortear mediante otro impuesto más, de carácter complementario, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas, que aumentó la complejidad del sistema.

Tras analizar, en los capítulos anteriores, los fundamentos de la imposición patrimonial, la presentación de sus modelos y el análisis comparativo de los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares y, en este capítulo, el análisis comparativo de los impuestos sobre el patrimonio global en España y Brasil, el siguiente capítulo ofrece la oportunidad de extraer conclusiones y formular propuestas para mejorar dichos impuestos en España y Brasil, que serán el objeto de este capítulo.

CAPÍTULO 5

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

5.1 Conclusiones sobre la imposición patrimonial desde una perspectiva jurídica

5.1.1 Es equivocada la idea de que la imposición patrimonial sea una rareza

Una vez sentadas las premisas relativas a los fundamentos de la imposición sobre el patrimonio global, estudiados los modelos de tributación adoptados por los diversos países y hecho el análisis comparado de los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares e sobre el patrimonio global en España y Brasil, podemos establecer las conclusiones de nuestra tesis. Además, propondremos mejoras para la imposición patrimonial española y alternativas para la tributación patrimonial en Brasil, y señalaremos caminos para que se cumpla en mayor medida la justicia tributaria desde el punto de vista jurídico. Empezamos resaltando que es equivocada la idea de que la imposición patrimonial es una rareza. Al contrario, es omnipresente, aunque en términos parciales.

En efecto, cuando se estudia la imposición sobre el patrimonio global, se suele decir que son pocos los países que aún la practican, como si se tratara de un impuesto en vías de extinción. Este enfoque, sin embargo, ya lleva a entender que esta fiscalidad está condenada al fracaso y que insistir en adoptarla implicaría, en realidad y fatalmente, dos tareas: instituir esta imposición y, pasado un tiempo, tras haber experimentado sus dificultades y efectos extrafiscales negativos, extinguirla, siguiendo la línea de los ejemplos existentes[609].

[609] Según GARCÍA PRATS, existe una aparente contradicción en el análisis de la imposición patrimonial, especialmente en relación con el interés político y la doctrina internacional. En América Latina, existe un creciente interés por el tema, siendo una de las causas de este renacimiento doctrinal el aumento de la desigualdad social, que se ha intensificado en la mayoría de los países. En este contexto, surge la pregunta: ¿qué hemos hecho con nuestro sistema tributario? Por otra parte, los organismos internacionales reconocen las dificultades de gestión de este impuesto, debido a la relación coste-beneficio, es decir, recaudación baja o nula y gestión compleja, y desaconsejan su utilización. El

En realidad, sin embargo, hay que tener en cuenta que la tributación patrimonial es omnipresente, pero bajo el modelo de gravar elementos patrimoniales singulares, un modelo que, aisladamente, conduce a una selectividad que viola la neutralidad que debe guiar los sistemas tributarios, además de incumplir los principios de capacidad económica e igualdad. En otras palabras, prácticamente todos los países gravan la tributación patrimonial, pero de la forma más primitiva e injusta.

En cuanto a la imposición sobre el patrimonio global, es cierto que hay países en los que ya no se grava. Francia dejó de gravar el patrimonio neto en 2018, restringiendo la base imponible a los bienes inmuebles. Finlandia y Suecia dejaron de cobrar el impuesto sobre el patrimonio en 2006 y 2007 respectivamente, que se había introducido en la década de 1990. Los Países Bajos suprimieron su impuesto en 2001; Alemania, en 1997, después de que el Tribunal Constitucional declarara inconstitucional el impuesto porque violaba el principio de igualdad impositiva; Austria, en 1993, debido al elevado coste administrativo de la recopilación de datos; Dinamarca, en 1990. Grecia, Italia, Irlanda e Islandia también han renunciado a este impuesto.

Hay que señalar, sin embargo, que en el caso de Alemania y los Países Bajos se debió a defectos de la legislación que lo había instituido, que provocaba violaciones de la igualdad porque implicaba una mayor imposición de los titulares de unos activos frente a otros, y no en función del conjunto de la base económica imponible. Francia lo abandonó en favor de la imposición de los bienes inmuebles, que son de peor calidad. Austria, por los costes administrativos de la recogida de datos, que ahora, treinta años después, con el avance de la tecnología, tiene sin duda perspectivas mucho más favorables, dada toda la información electrónica disponible y la facilidad

---

autor destaca que el artículo 31.1 de la Constitución española utiliza la palabra “tiene”, que implica riqueza, no sólo renta. Sin embargo, hoy en día la riqueza también es móvil y transfronteriza, es decir, puede desplazarse, lo que dificulta la eficacia del IP. El subraya que es cierto que existen mecanismos para controlarla, algo impensable hace dos décadas. No obstante, el autor cree que el impuesto sobre el patrimonio no es la mejor alternativa. Hay otras opciones que deben evaluarse o, al menos, debería mejorarse la legislación sobre el IP, en caso de mantenerlo, porque su estructura provoca muchas desigualdades (por ejemplo, no está claro por qué hay un límite para la vivienda, pero no para la propiedad profesional). El IP tiene dificultades técnicas de valoración y gestión, problemas constitucionales en cuanto a realización y confiscatoriedad, así como problemas de elusión y deslocalización. (Notas personales tomadas durante la Conferencia de Clausura “Propuestas internacionales en la imposición sobre el patrimonio”, impartida por Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, del seminario “El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales”, celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante).

con la que se pueden procesar estos datos a bajo coste[610].

Además, hay países que introdujeron la imposición sobre el patrimonio global hace más de cien años y la mantienen en la actualidad, con tipos moderados e ingresos importantes, como Noruega y, sobre todo, Suiza, países en los que esta imposición contribuye a la justicia fiscal de sus respectivos sistemas y se considera adecuada y permanente. España, por su parte, adoptó primero el impuesto sobre el patrimonio global con carácter temporal, pero lo convirtió en definitivo y recientemente ha encontrado la forma de garantizar su eficacia en todo el país. De hecho, en la exposición de motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se señalaba expresamente que "la regulación del nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, pone fin al carácter excepcional y transitorio que se predicaba del hasta ahora actualmente vigente, dando cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone"[611].

---

[610] Al comentar sobre el carácter censal y de control y complementario del IP en relación con el IRPF, ADAME MARTÍNEZ señala que la información "puede obtenerse por otras vías por parte de las Administraciones tributarias, que como es sabido están dotadas de completísimas bases de datos informáticas y de potentes herramientas para la obtención de información y sobre todo para el cruce de datos y el tratamiento de la misma". (ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. "Capítulo IV…". *Op. cit.*, p. 137).

[611] RIBES RIBES, subraya que así "ha sucedido en EEUU, donde los legisladores y académicos están considerando desde hace tiempo la posibilidad de un impuesto federal sobre la riqueza. No en vano, dos de los candidatos demócratas en las primarias norteamericanas (Elizabeth Warren y Bernie Sanders) incluían en sus programas reformas sobre la imposición de la riqueza como pieza fundamental de sus campañas y, en concreto, el establecimiento de un impuesto sobre los patrimonios más elevados (en el caso de Warren, los superiores a 50 millones; y el de Sanders, los que excedan de 32 millones de dólares). También en Reino Unido se aboga por una profunda reforma de la imposición patrimonial, e incluso en Alemania, cuyo Tribunal Constitucional suprimió el Impuesto sobre el patrimonio en 1995, se debaten desde 2013 propuestas de reinstauración del mismo, concebidas algunas de ellas en relación con situaciones excepcionales, que podrían encontrar cierto paralelismo con la crisis económica post COVID-197. La discusión ha cobrado protagonismo, igualmente, en España, donde más que apuntarse hacia una necesaria reforma de la imposición patrimonial en su conjunto -que en mi opinión sería lo deseable-, la atención se ha focalizado en un hipotético Impuesto sobre las grandes fortunas, a raíz del anuncio y posterior presentación de tal propuesta por parte de la coalición Unidas Podemos en la Comisión parlamentaria para la Reconstrucción Económica y Social el 14 de mayo de 2020. Básicamente, la nueva figura tributaria, que sustituiría al actual Impuesto sobre el patrimonio (IP), tendría carácter temporal y gravaría los patrimonios netos superiores al millón de euros; la vivienda habitual estaría exenta hasta 400.000 €; se suprimirían buena parte de los supuestos actualmente exentos; y se aplicarían tipos de gravamen progresivos: 2% hasta 10 millones; 2,5% entre 10 y 50 millones; 3% entre 50 y 100 millones, y 3,5% a partir de 100 millones. En principio, no se concedería facultad normativa alguna a las Comunidades Autónomas". (RIBES RIBES, Aurora. "La imposición sobre la riqueza en la era (*post*) COVID-19". En: CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, Luis (Dir.). *Estudios en homenaje al Profesor Luis María Cazorla Prieto*, vol. I. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp.1397-1416, pp. 1397-1399).

En el contexto latinoamericano, se observa la implementación de impuestos sobre el patrimonio en países como Argentina y Colombia. En paralelo, en algunos estados norteamericanos como California, Connecticut, Hawaii, Illinois, Maryland, Nueva York y Washington se han propuesto recientes legislativas concernientes al impuesto sobre la riqueza, cuyo propósito es gravar a los contribuyentes de alta capacidad económica, es decir, aquellos con riqueza en términos de patrimonio y renta. A modo ilustrativo, la propuesta de Nueva York establece la imposición de un gravamen con tipos que oscilan entre el 7,5 por 100 y el 15 por 100 a contribuyentes con ingresos anuales superiores a 400 000 dólares (500 000 en el caso de parejas)[612].

Los informes de organizaciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) muestran una tendencia favorable hacia la imposición sobre la riqueza[613]. En su análisis, la OCDE ha señalado que la implementación de un tributo sobre el patrimonio sería innecesaria, siempre y cuando se realice en concomitancia con el incremento del gravamen sobre las ganancias de capital en el impuesto sobre la renta y la preservación de la tributación sobre las herencias[614].

De hecho, el patrimonio inmobiliario es una de las principales bases

[612] SOLER ROCH, María Teresa. Ponencia… *Op. cit*., p. 163.

[613] Asimismo, las organizaciones no gubernamentales (Tax Justice y Oxfam), según SOLER ROCH (SOLER ROCH, María Teresa. Ponencia… *Op. cit.,* p. 163).

[614] SOLER ROCH destaca lo siguiente acerca del IP e ISD: “Mantener o no estos impuestos es una decisión de política fiscal que, como tal, podrá y deberá ser valorada de acuerdo con los parámetros constitucionales; como también podrá serlo, en caso de mantenerlos, la configuración normativa de estos impuestos, cuya regulación actual es sin duda mejorable en diversos aspectos, tales como la valoración de bienes y derechos, una cuantificación adecuada del esfuerzo fiscal de los contribuyentes o la efectiva integración de nuevas manifestaciones de riqueza en zonas de riesgo de inmunidad fiscal como los cripto activos. En cualquier caso, la configuración normativa debe incluir el ejercicio de competencias de acuerdo con el bloque de constitucionalidad que ordena dicho ejercicio por parte de los distintos niveles de Gobierno. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que mantener o suprimir los actuales impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones no son las únicas opciones. Hay alternativas para someter a gravamen las manifestaciones de riqueza objeto de los actuales impuestos en el ámbito de la imposición sobre la renta: en el caso del patrimonio, teniendo en cuenta esta variable en la cuantificación de este impuesto o reforzando una imposición dual como la ya existente, pero esta vez incrementado el gravamen sobre las rentas del capital como modo de restablecer el equilibrio entre las rentas fundadas y las no fundadas. En cuanto a los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, suprimido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dejaría de tener sentido la vigente norma de no sujeción en el IRPF, lo que permitiría su integración en el hecho imponible de este impuesto; pero si la opción es la supresión efectiva del gravamen sobre estas ganancias, debe o bien modificarse la norma del hecho imponible o establecer una exención en el impuesto sobre la renta”. (SOLER ROCH, María Teresa. “Buscar la…” *Op. cit.*).

económicas reveladoras de riqueza y, por tanto, de capacidad económica. Su imposición es omnipresente, con criterios más o menos adaptados a la justicia fiscal, y nada indica que vaya a dejar de producirse. Sólo hay que tener en cuenta que se critican mucho los impuestos sobre el patrimonio general, pero no se piensa en suprimir la tributación sobre los elementos patrimoniales singulares. Todos los países que conocemos gravan la riqueza, pero la inmensa mayoría lo hace de forma precaria y asimétrica, a menudo de forma objetiva, gravando únicamente los bienes inmuebles y los vehículos, lo que cosecha muchos contribuyentes con escasa capacidad contributiva y deja al descubierto otras formas patrimoniales. Pasar a la tributación del patrimonio global allí donde aún no se practica, como en Brasil, no inaugura la tributación patrimonial, puesto que ya se produce en relación con determinados elementos singulares, pero sí cambia su perfil, permitiendo que adquiera características de generalidad y universalidad y que se adapte mejor a la capacidad económica y a la neutralidad. En cuanto a los países que ya han adoptado la tributación global del patrimonio, como España, es importante mejorar esta tributación para que sea más igualitaria y neutral y no avance a niveles confiscatorios, considerándola como un instrumento de recaudación inspirado y guiado por los principios generales de la fiscalidad.

También hay que tener en cuenta que los modelos de imposición, incluida la imposición sobre el patrimonio, deben evaluarse y considerarse desde la perspectiva de su adecuación a estos principios generales de tributación. Cuanto más sencillos, neutrales y acordes con la capacidad económica, mejor desde la perspectiva tanto de la libertad económica como de la justicia. Los modelos impositivos adecuados, especialmente cuando se caracterizan por la generalidad, la universalidad y la progresividad, son virtuosos en sí mismos, ya que permiten un mejor reparto de la carga fiscal en función de la capacidad económica de los contribuyentes. La cuestión de la presión fiscal es distinta y concierne al gasto público, que debe moderarse.

Gravar el patrimonio en función del patrimonio global es un imperativo de justicia fiscal. Como todos los impuestos, los impuestos sobre el patrimonio global pueden instituirse bien o mal, y esto es algo que debemos tener en cuenta para orientar esta tributación.

5.1.2 La imposición patrimonial implica recurrencias anuales que gravan al mismo contribuyente sobre el mismo patrimonio

Cada gran base económica tiene sus propias características. La renta corresponde a la entrada de nueva riqueza; el consumo, a la disponibilidad de recursos para gastar; el patrimonio, a la disponibilidad de riqueza acumulada.

Abordar la imposición patrimonial presupone tener muy claro en qué consiste esta base y cómo se recauda mediante impuestos. De todas las bases, ésta es la que está sujeta a recurrencias periódicas.

De hecho, la renta sólo se grava una vez, cuando se obtiene. El consumo, por definición, se agota. El patrimonio, sin embargo, se mantiene y, al persistir, es objeto repetidamente de nuevos impuestos bajo el mismo epígrafe. Los que poseen una vivienda, por ejemplo, pagan el impuesto sobre bienes inmuebles por ella cada año, los que tienen patrimonios millonarios o multimillonarios, que se mantienen a lo largo del tiempo, también están sujetos a recurrencias.

Esto significa que hay que considerar no sólo cada incidente individual, sino los efectos de todos los incidentes a lo largo de los años, en términos de presión fiscal. Por lo tanto, hay que tener en cuenta no sólo la “foto” de cada incidente individual, sino la “película” que muestra la sucesión de incidentes.

5.1.3 El patrimonio neto debe gravarse cuando sea significativo y a tipos moderados que nunca superen el 1 por 100

Muchos países europeos están adoptando impuestos confiscatorios que violan el principio de capacidad económica. Esto se observa principalmente en el impuesto sobre la renta. La media de tipos máximos entre los países europeos es del 38,5 por 100 pero se sitúa en torno al 50 por 100 en Países Bajos (52 por 100), Bélgica (53,7 por 100), Austria (55 por 100), Dinamarca (55,8 por 100) y Suecia (61,8 por 100). En cuanto a la tributación del patrimonio global, mientras que en algunos países los tipos máximos se sitúan en torno al 1,1 por 100, en España llegan al 3,5 por 100 para

el impuesto sobre el patrimonio y también para el impuesto de solidaridad sobre grandes fortunas.

Pero una tributación excesiva, además de violar las libertades y el principio de capacidad económica, es un contrasentido, ya que el Estado fiscal presupone la libertad económica y, por lo tanto, recaudar impuestos a un nivel que implica convertir al Estado en el mayor receptor de la riqueza privada, en detrimento de quienes la producen y la mantienen, es una negación de sus propios fundamentos.

La extensión del deber de pagar impuestos varía conforme a la dimensión y peso del Estado, y, por cierto, el Estado social tiene un peso mayor, porque se le encomienda que sea un Estado proveedor. Sin embargo, la invocación del Estado social tiene sus límites para justificar elevadas cargas tributarias. Estos límites deben quedar claros, pues no se puede avanzar hacia una tributación con efectos de confiscación que es constitucionalmente prohibida[615].

Vivimos en Estados fiscales, es decir, en Estados que se financian “a través de la existencia y el funcionamiento de una economía libre, de una economía de mercado”. Sin embargo, existe “un límite relacionado con la propia subsistencia de un Estado fiscal y, en consecuencia, con la subsistencia misma de una economía libre o de mercado”[616].

Los tribunales de diversos países y brasileño[617] ya han señalado que no se admite la tributación de la renta que supere el 50 por 100, teniendo en cuenta los diversos tributos que puedan recaer sobre ella. En Brasil, por ejemplo, se ha decidido que la suma del impuesto sobre la renta y de la contribución previdenciaria de los servidores públicos debe contenerse en este límite. En materia de tributación del patrimonio, hay una única sentencia del Tribunal Constitucional alemán en la que se determinó de manera precisa qué se puede considerar un exceso en la tributación y se estableció un límite concreto e identificable en el umbral del 50 por 100. Este límite se aplica a la carga tributaria total y abarca, como mínimo, todos los impuestos

615 CE, art. 30.1; *CRFB*, art. 150, IV.

616 CASALTA NABAIS, José. *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2024, p. 90.

617 BRASIL. *STF*, *ADI* 2010, 1999.

directos soportados por el contribuyente.

Para establecer los límites de la tributación patrimonial, hay que tener en cuenta su carácter recurrente, ya que los impuestos patrimoniales gravan al mismo sujeto pasivo en función de la misma riqueza año tras año. Por tanto, el tipo efectivo máximo debe considerar que la carga se va acumulando con el paso de los años. El tipo máximo no es el ideal ni lo deseable, pero el punto a partir del cual la carga es tan alta que no tendrá validez, ya que violará las libertades constitucionales, el principio de capacidad económica y de la prohibición de efectos confiscatorios. Si tenemos en cuenta el máximo acumulado de un 50 por 100, en cincuenta años, llegamos a un tipo máximo de 1 por 100 al año.

La tributación del patrimonio global en Noruega y en Suiza no se ve afectada por este límite, ya que, en general, no lo supera y, en algunos casos, se sitúa muy por debajo de este límite. Sin embargo, en España, el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto de solidaridad sobre grandes fortunas necesitan ajustar sus tipos máximos, pues actualmente la legislación establece tramos sometidos hasta un 3,5 por 100.

Los proyectos *PLS* n.º 315/2015, *PLP* n.º 183/2019 y *PLP* n.º 50/2020 para la tributación de las grandes fortunas en Brasil están adecuados, ya que el tipo no supera el 1 por 100, mientras que el *PLP* n.º 277/2008 prevé hasta el 5 por 100, por lo que requiere revisión. Lo mismo ocurre con la tributación de elementos singulares en Brasil, pues hay municipios, como São Paulo, en que el impuesto sobre inmuebles urbanos llega al 1,5 por 100 y estados en que el impuesto sobre vehículos llega al 4 por 100.

Traer los tipos a niveles adecuados es un imperativo para que estas imposiciones sean válidas. Además, hacen que las imposiciones sean económicamente sostenibles.

5.1.4 La imposición patrimonial no debe discriminar entre clases de activos

La selectividad, como técnica de tributación, se utiliza para dar un trato diferenciado a determinados bienes y servicios, teniendo en cuenta su carácter

esencial o superfluo, como indicador de la capacidad económica. También se utiliza para establecer un trato diferenciado con el fin de inhibir o fomentar determinados comportamientos, con vistas a obtener efectos extrafiscales. Sin embargo, la fiscalidad selectiva, cuando no se basa en estos criterios, acaba violando la neutralidad de forma injusta y desproporcionada, atentando contra las libertades económicas e influyendo indebidamente en la asignación de los recursos.

Los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares son esencialmente selectivos, sin justificación alguna. Se aplican únicamente a determinados bienes, por elección del legislador, que considera que revelan riqueza. Gravar únicamente a los titulares de estas clases de patrimonio implica un trato desigual en relación con los titulares de patrimonios constituidos por otras clases de bienes. Por lo tanto, es discriminatorio y viola la neutralidad al desincentivar los activos gravados en favor de los activos no gravados. En Brasil, por ejemplo, sólo se gravan los bienes inmuebles (urbanos y rústicos) y los vehículos de motor, dejando diversos activos "al margen de la tributación, completamente exentos, como disponibilidades e inversiones financieras, participaciones societarias y derechos en general".[618]

Esta hipótesis suscita numerosas críticas en cuanto al respeto del principio de la capacidad de pago, enunciado en el artículo 145, § 1 de la *CRFB*. Además de que muchos bienes no se tienen en cuenta a la hora de gravar el patrimonio, es decir, por elección/omisión del legislador cuando no instituyó el *IGF*, las deudas y cargas vinculadas a los vehículos de motor o a los bienes inmuebles (financiación para su adquisición, por ejemplo) no se deducen de la base imponible, que sólo tiene en cuenta sus valores de venta, dejando que el contribuyente pague un impuesto sobre una expresión económica que no revela la capacidad de pago.

En cambio, los impuestos sobre el patrimonio global son potencialmente neutros, ya que no establecen diferencias entre los contribuyentes en función de las clases de activos que componen su patrimonio. Tratarlos por igual teniendo en cuenta únicamente la expresión global de su riqueza se ajusta al principio de capacidad económica.

[618] PAULSEN, Leandro. *Curso… Op. cit.*, pp. 411-412.

Por lo tanto, los impuestos sobre el patrimonio global son técnicamente más aconsejables que los impuestos sobre elementos patrimoniales singulares.

5.1.5 La imposición patrimonial debe ser uniforme y no acumulativa en caso de tributación mezclada

Los sistemas mezclados de tributación patrimonial, que cuentan con impuestos sobre elementos patrimoniales singulares y también con un impuesto sobre el patrimonio global, exigen que todos estos impuestos se coordinen y se compensen.

En efecto, en este tipo de imposición patrimonial, en la que se desdobla en distintos impuestos, existe el riesgo de que recaiga sobre la misma manifestación de riqueza, es decir, de que la riqueza se convierta en hecho imponible de más de un impuesto.

Aunque la mejor doctrina defiende que el solapamiento de IBI e IP sólo puede recaer sobre un número limitado de contribuyentes a la vista del mínimo exento de 700.000 euros por persona y 300.000 por vivienda habitual, en cuanto a la IP, defendemos que es necesario perfeccionar el sistema tributario para que no se produzcan estas situaciones[619].

Por tanto, deben adoptarse mecanismos para evitar la doble tributación o, al menos, sus posibles efectos de violación de la igualdad y de confiscación.

Los países que adoptan impuestos específicos sobre propiedades

[619] LAGO MONTERO Y GARCÍA FRÍAS señalan que se suele decir que "el impuesto inmobiliario (I.B.I. en España) es un impuesto sobre el patrimonio que se superpone al impuesto general sobre el patrimonio (I.P. en España). Pero tal superposición, siendo cierta, afectaría al limitadísimo número de contribuyentes que lo son hoy de ese impuesto sobre el patrimonio general (en España, con mínimos exentos de 700.000 euros por persona y 300.000 por vivienda habitual, se ha reducido notablemente el elenco de sujetos pasivos efectivos del impuesto patrimonial). Otros comentaristas apuntan que realmente el I.B.I. es un gravamen más sobre la renta, siquiera sea potencial, que el inmueble es capaz de producir, ya sea en aprovechamiento por el propietario ya sea cedido a terceros. En este caso, se apreciaría una doble imposición con los impuestos sobre la renta, en los que ya se gravan los rendimientos de capital inmobiliario efectivos y los presuntos, a través de la figura de las imputaciones inmobiliarias de renta. A mi juicio, el objeto imponible, la riqueza gravada en los impuestos inmobiliarios y en los impuestos sobre la renta es diferente, estática en los primeros y dinámica en los segundos…" (LAGO MONTERO, José María; GARCÍA FRÍAS, Ángeles. "La litigiosidad en los…" *Op. cit.,* pp. 340-341).

inmobiliarias y sobre vehículos deben permitir que los impuestos pagados por estos títulos se deduzcan del valor a considerar en el impuesto sobre el patrimonio global. Solo es posible que se resalten los recargos de carácter extrafiscal para que no pierdan su efecto interventivo.

La previsión de compensación consigue que no se acumulen y que las alícuotas se ajusten para que la tributación del patrimonio global se realice aplicando los tipos efectivos, lo que favorece la transparencia.

5.2 Propuestas para perfeccionar la imposición patrimonial en España

5.2.1 Establecimiento de un umbral de exención más significativo para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

La imposición sobre los bienes inmuebles, como elementos patrimoniales singulares, desde la perspectiva de los principios generales de la fiscalidad, especialmente la capacidad económica, implica una distorsión que debería corregirse o, al menos, atenuarse. En efecto, el impuesto sobre los inmuebles grava la vivienda, que es una necesidad humana básica.

Es cierto que, en algunos ayuntamientos, como el de Madrid, no existe una franja de exención, como en São Paulo, por ejemplo. En el Ayuntamiento de Madrid existen únicamente exenciones de carácter específico, tales como las que se aplican a los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado o de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional; inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía de 6 euros; bienes comunales y montes vecinales en mano común; los de la Iglesia Católica y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas (la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica); los de la Cruz Roja Española; los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos

extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales; la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinada; los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas; bienes inmuebles de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos y aquellas recogidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con los requisitos que marca la norma; los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada; los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural con los que requisitos que marca la ley y siempre que no estén afectos a explotaciones económicas; y la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas.

En cierto modo, el debate es similar al del impuesto sobre la renta sobre el salario mínimo. Si los ingresos son mínimos, sólo lo necesario para cubrir las necesidades más básicas, no se puede ver ahí una capacidad económica o, al menos, hay que entender que, en un juicio de proporcionalidad, se debe favorecer la disponibilidad de valores por parte de su propietario, y no obligarles a pagar un impuesto al principio, para concederles ayudas públicas más adelante. Quitar a los que no tienen para luego concederles beneficios en forma de ayudas estatales va en contra del carácter redistributivo de la fiscalidad y alimenta las políticas de bienestar, adquiriendo un carácter deletéreo. Hay que respetar el principio de la capacidad económica, prestando atención a la realidad. Gravar sobre la base de hechos imponibles y bases de cálculo que no indican una capacidad económica significativa no tiene sentido y no está respaldado constitucionalmente.

En cuanto a inmuebles residenciales, debe considerarse lo mismo. Los inmuebles considerados de escaso valor, como viviendas mínimas para la dignidad de la persona humana, no pueden ser considerados por el legislador como reveladores de riqueza susceptible de tributación patrimonial. Las políticas públicas

de acceso a la vivienda revelan la esencialidad de este bien[620].

De hecho, una vivienda básica, dada su esencialidad, no constituye una manifestación significativa de riqueza de la que pueda presumirse capacidad económica.

Estas consideraciones se aplican también a los inmuebles alquilados, ya que el coste fiscal anual recae de hecho sobre los inquilinos, de modo que se les penaliza aún más que a los ocupantes de inmuebles propios.

Los impuestos sobre la propiedad de las viviendas sólo deben recaudarse cuando éstas tienen un valor elevado. Así lo reconoce la legislación sobre el impuesto sobre el patrimonio, que utiliza este criterio para eximir por regla general a los elementos del patrimonio con esta finalidad. Pero la tributación de elementos singulares también tiene carácter de tributación patrimonial, de modo que gravar con el IBI los bienes de escaso valor acaba sobrecargando a los contribuyentes con patrimonios modestos.

Lo que es cierto conceptualmente en cuanto a la imposición del patrimonio global no puede negarse a la hora de gravar elementos singulares, pues de lo contrario estaremos dando cobijo a una fiscalidad regresiva.

Por ello, sería importante establecer tramos de exención más realistas, para no penalizar a quienes sólo disponen de una modesta vivienda para vivir y cuya tributación patrimonial, como titulares de un patrimonio, no está justificada.

En grandes ciudades como Madrid y Barcelona, menos del 20 por 100 de los inmuebles se venden por menos de 200.000 euros, un porcentaje que corresponde a inmuebles de no menos de 100.000 en otras ciudades como Salamanca[621]. Estas

---

[620] Conforme al Plan de Vivienda de Alquiler Asequible (PVAA), que articula el desarrollo de los nuevos hogares a través de siete iniciativas vinculadas al Ministerio de Vivienda y Agenda Urbana (MIVAU), la Sareb y el Fondo Social de Viviendas de alquiler, establecido por el Gobierno de España para incrementar el parque público de viviendas destinadas al alquiler social o a precio asequible con estándares de eficiencia energética mediante la promoción de viviendas de nueva construcción o la rehabilitación de edificios no destinados actualmente a vivienda sobre terrenos de titularidad pública. (Disponible en: https://www.mivau.gob.es/vivienda/plan-estatal-de-vivienda/plan-vivienda-alquiler-asequible. Consultado el: 25 febrero 2025.)

[621] Véase: https://www.tribunasalamanca.com/noticias/270049/las-viviendas-baratas-a-extinguir-en-salamanca-solo-una-de-cada-cinco-cuesta-menos-de-100-000-euros. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

cantidades son una referencia de lo que se considera una propiedad de bajo valor en estas localidades.

5.2.2 Autorización para deducir las deudas de financiación inmobiliaria a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Los impuestos suelen liquidarse en varias etapas: base imponible, base liquidable, cuota íntegra y cuota liquida. En caso de que exista una reducción establecida por ley, esta será aplicada a la base imponible, obteniéndose como resultado la base liquidable. Así se obtiene la base liquidable, que es el resultado de aplicar la reducción a la base imponible. A esta base liquidable se le aplicará el gravamen correspondiente, lo que dará como resultado la cuota íntegra. A esta cuota se añaden las bonificaciones que procedan, lo que resulta en la cuota líquida a pagar a Hacienda.

La adecuación constitucional de gravar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que recae sobre la expresión de riqueza que revela dicho elemento patrimonial, no puede disociarse de cuánto representa realmente en el patrimonio del contribuyente. Al igual que el impuesto sobre el patrimonio debe gravar la riqueza neta, el impuesto sobre bienes inmuebles, como parte del patrimonio, también debe tener en cuenta necesariamente el saldo pendiente de cualquier financiación, es decir, la parte del bien que figura en el pasivo del contribuyente. De lo contrario, se estarían gravando manifestaciones aparentes de riqueza. Considerar el valor bruto de los bienes como revelador de la riqueza del contribuyente es una medida burda y errónea de su capacidad económica.

Gravar los bienes inmuebles por su valor bruto implica regresividad y posiblemente incluso un efecto confiscatorio, ya que aumenta el tipo impositivo efectivo sobre una base que no refleja la riqueza real que dicho bien representa en el patrimonio del contribuyente, sin descontar la parte correspondiente a su financiación pendiente.

Por lo tanto, es necesario modificar la legislación del IBI para que el saldo pendiente de las deudas de financiación inmobiliaria en la fecha del hecho imponible se deduzca íntegramente de la base imponible.

5.2.3 Reducción del Impuesto sobre el Patrimonio, con un tipo máximo del 1 por 100

El patrimonio es un índice de riqueza que puede gravarse de forma autónoma. Pero la decisión política de hacerlo, como ocurrió en España, primero de forma temporal y como complemento del impuesto sobre la renta, y más tarde de forma permanente y autónoma, debe respetar los límites constitucionales.

Si bien es cierto, en los términos del artículo 31.1 CE, que todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad contributiva y que esta imposición debe tener carácter progresivo, el texto constitucional establece literalmente que “en ningún caso tendrá carácter confiscatorio”. Está claro, por tanto, que la Constitución española no tolera una progresividad que se traduzca en una carga demasiado onerosa, insoportable, que ponga en peligro la propia fuente.

El Impuesto sobre el Patrimonio cedido a las Comunidades Autónomas adopta una tabla de tipos, con porcentajes que van del 0,2 al 3,5 por 100 (0,2; 0,3; 0,5; 0,9; 1,3; 1,7; 2,1; 3,5). A partir de la base de 1.336.999,51 ya se paga el 1,3 por 100, con un 1,5 por 100 para el tramo base de 2.673.999,01 en adelante, un 2,1 por 100 para el tramo de 5.347.998,03 en adelante y un 3,5 por 100 para el tramo de 10.695.996,06 euros en adelante. La cuestión aquí no es si estos contribuyentes tienen o no capacidad económica. Por supuesto que la tienen, razón por la cual están obligados a pagar un impuesto cuyo hecho imponible y base de cálculo es su patrimonio. Sin embargo, la capacidad económica no puede ser agotada por el legislador con un impuesto de efectos confiscatorios.

Como vimos al examinar los principios generales de la fiscalidad, es necesario tener en cuenta el carácter recurrente de la imposición sobre el patrimonio global, que genera su acumulación a lo largo del tiempo. La carga máxima acumulada generada

por estas recurrencias no puede superar el 50 por 100, lo que corresponde a un 1 por 100 anual, considerando un horizonte de cincuenta años.

El umbral confiscatorio que hemos desarrollado, y que también aparece en el Libro Blanco, señala la necesidad de adaptar los impuestos sobre el patrimonio global españoles, tanto el IP como el ITSGF, que tienen tipos exagerados de hasta el 3,5 por 100, a los preceptos constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad, con una reducción de sus tipos máximos al 1 por 100, lo que contribuirá a un sistema justo.La legislación del impuesto sobre el patrimonio debería por tanto reformarse con el fin de suprimir los tramos con un tipo superior al 1 por 100. Así pues, los tipos deberían oscilar entre el 0,2 por 100 y el 0,9 por 100 (0,2; 0,3; 0,5; 0,9), derogando los tipos excesivamente onerosos con efectos potencialmente confiscatorios (1,3; 1,7; 2,1; 3,5).

5.2.4 Uniformización del Impuesto sobre el Patrimonio

La cesión del Impuesto sobre el Patrimonio a las C.C.A.A., con amplias competencias, entre ellas las legislativas, incluida la posibilidad de mínimos exentos, escalas de gravamen y bonificaciones, dio lugar a impuestos muy diferentes en toda España. La legislación específica de las C.C.A.A. ha dado lugar a diferencias significativas, con tratamientos muy distintos ante las mismas capacidades económicas, con implicaciones para la igualdad. También ha dado lugar a una competencia entre las C.C.A.A., generando limitaciones y, eventualmente, incluso la migración interna como mecanismo de planificación fiscal para los contribuyentes más ricos. Es bien sabido que este efecto extrafiscal de la falta de uniformidad se acabó sorteando con otro impuesto complementario sobre el patrimonio, el llamado Impuesto de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas.

Pero la superposición de impuestos, incluso con mecanismos no acumulativos, hace que el sistema sea más complejo. Por ello, sería mejor corregir el régimen jurídico del Impuesto sobre el Patrimonio, para que su cesión a las C.C.A.A. no implique delegar competencias legislativas tan amplias, de forma que se convierta en obligatorio para las Comunidades Autónomas y se reduzca el margen de exención.

Una mayor uniformidad en todo el territorio nacional, con gravámenes similares en todas las C.C.A.A., permitirá que algunos españoles se vean fuertemente gravados con este impuesto, mientras que otros queden totalmente exentos, lo que cumple mejor el principio de capacidad económica y, por supuesto, el de igualdad.

Además, la uniformidad es capaz de reducir las tensiones entre las Comunidades Autónomas, de forma que unas no pierdan contribuyentes en favor de otras como consecuencia de una guerra fiscal fratricida. Para las Comunidades Autónomas, ver cómo sus contribuyentes trasladan sus viviendas a otras Comunidades Autónomas o, para evitarlo, tener que conceder exenciones equivalentes que impliquen su exención total supone la negación misma de la competencia fiscal cedida. Es necesario asegurar un entorno legal en el que el impuesto cedido pueda ser efectivamente recaudado sin que esta exigencia vaya acompañada de estos efectos perversos de reducción de la base de contribuyentes, con pérdidas indirectas en la tributación de la renta como consecuencia de la emigración.

Por lo tanto, es necesario modificar la legislación del impuesto sobre el patrimonio para hacerlo obligatorio y reducir las posibilidades de exención de que disponen las C.C.A.A.

5.2.5 Derogación del Impuesto de Solidaridad

El impuesto de solidaridad español sobre las grandes fortunas tiene su origen y su finalidad estrictamente ligados al impuesto sobre el patrimonio concedido por el gobierno nacional a las Comunidades Autónomas. Algunas Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias legislativas que les fueron otorgadas, habían reducido significativamente la carga fiscal, como fue el caso principalmente de Madrid y Andalucía, que concedieron bonificaciones del 100 por 100, llevando este impuesto a cero. Esta renuncia fiscal por parte de algunas comunidades, al tiempo que neutralizaba la imposición del impuesto, generó una guerra fiscal en el país. Esto se debe a que los individuos con grandes patrimonios se trasladaron a estas comunidades, poniendo en peligro la recaudación fiscal de sus comunidades de

origen, mientras que las comunidades de destino compensaron la pérdida de recaudación fiscal por los patrimonios renunciados con el aumento de ingresos resultante de la tributación de las rentas de estos contribuyentes. De ahí la aparición del Impuesto de Solidaridad, que igualaba la presión fiscal entre las comunidades autónomas, al menos para los contribuyentes con mayor patrimonio, ya que, si los contribuyentes estaban exentos del impuesto sobre el patrimonio, tendrían que pagar el impuesto sobre las grandes fortunas. Este objetivo se logró mediante un sistema de no acumulabilidad entre estos impuestos, que autorizaba a compensar la cantidad adeudada en concepto de Impuesto de Solidaridad con la abonada en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio. El efecto de las bonificaciones quedaba así anulado, como lo demuestra la revocación posterior de las bonificaciones por parte de las Comunidades que las habían concedido.

La existencia de impuestos superpuestos, sin embargo, aumenta la complejidad del sistema tributario, ya que somete a los contribuyentes a un mayor número de leyes y actos normativos infralegales, además de obligarles simultáneamente ante las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas y del Gobierno de la Nación. Esto duplica las obligaciones de pago de impuestos y de cumplimiento de deberes formales, como la presentación de declaraciones.

El Impuesto de Solidaridad pudo estar justificado en el momento de su introducción para lograr la tributación universal del patrimonio en toda España y poner fin a la guerra fiscal entre las Comunidades Autónomas, o al menos minimizarla. Sin embargo, al añadir complejidad al sistema, este efecto de universalización del impuesto sobre el patrimonio debe conseguirse mediante cambios en la propia legislación del impuesto, eliminando o reduciendo la posibilidad de bonificaciones por parte de las Comunidades Autónomas.

La simplicidad es difícil de conseguir en los sistemas fiscales, pero puede fomentarse, en la medida de lo posible, reduciendo complejidades innecesarias, como es el caso de la superposición de impuestos sobre el patrimonio neto. Así, una vez revisada la legislación del impuesto sobre el patrimonio, debería derogarse el impuesto de solidaridad, reduciendo el número de impuestos del sistema fiscal español en aras de la simplicidad.

5.3 Propuestas para perfeccionar la imposición patrimonial en Brasil

5.3.1 ¿Sirven los impuestos sobre el patrimonio españoles a Brasil?

El modelo español puede utilizarse en Brasil, sí, en sus términos generales. Dada la complejidad de las cuestiones políticas relacionadas con las relaciones entre entidades centrales y descentralizadas, la combinación de competencias tributarias podría ser una posible solución e incluso podría corregir ciertas incorrecciones de los gravámenes individuales.

Siempre es difícil suprimir las competencias tributarias, ya que ello afecta a la autonomía de las entidades federales, que depende de sus fuentes de ingresos fiscales. De este modo, el mantenimiento de la imposición de elementos singulares puede ser una realidad a tener en cuenta.

En este caso, la superposición de un impuesto de la Unión sobre el patrimonio global podría complementar esta imposición, dotando a la tributación del patrimonio de los efectos de una verdadera generalidad y universalidad, de forma que alcance a todos los titulares de patrimonios significativos y se gradúe en función de la capacidad económica del conjunto del patrimonio.

Pero recuérdese que no tiene sentido seguir gravando un patrimonio que no revela, como base económica autónoma, una capacidad económica efectiva. En rigor, los bienes destinados a la vivienda o al transporte de las personas no deberían ser gravados, al menos hasta un cierto nivel establecido teniendo en cuenta las necesidades humanas dentro de una perspectiva de dignidad, de acuerdo con los parámetros constitucionales.

La afirmación, por ejemplo, de que en un país de pobres la propiedad de un inmueble indica una gran riqueza, es vacía. Nunca será gran riqueza tener lo necesario para sobrevivir y vivir con dignidad, aunque haya gente miserable. La indignidad de unos no justifica impedir que otros la alcancen. De lo que se trata es de llevar a los miserables a la dignidad; no sin suprimir la dignidad de los que la tienen,

aunque ésta pueda ser la igualdad general.

Hay una cierta distorsión en el discurso político actual, centrado más en la lucha contra la desigualdad para eliminar tanto la extrema pobreza como la extrema riqueza, que en el desarrollo efectivo, que presupone, entre otros factores, un capital destinado a generar riqueza. Pero es cierto que el dinero siempre cambia de manos.

La competencia entre entidades descentralizadas, federadas o no, no es exclusiva de la tributación del patrimonio. En Brasil, existe una intensa guerra fiscal en torno a los impuestos estatales sobre la circulación de mercancías. Los estados se lanzan a una carrera para conceder ventajas fiscales con el fin de atraer inversiones. Exenciones, créditos presuntos, créditos financieros son todos instrumentos de alivio fiscal que afectan a la recaudación de impuestos en el país.

De este modo, el uso del impuesto sobre el patrimonio como arma en la guerra fiscal ni siquiera testifica en su contra. Se combinan diversas cuestiones políticas, como el rechazo al impuesto sobre el patrimonio y la búsqueda de ventajas competitivas para mantener y atraer a los contribuyentes con patrimonios elevados.

De hecho, la guerra fiscal es un fenómeno mundial. En la actualidad, se está intentando establecer unos niveles mínimos de imposición tanto para las personas jurídicas como para las personas físicas. Y resulta que países con tipos impositivos nominales elevados, como Brasil, donde los beneficios de las empresas se gravan a un tipo del 25 por 100 como impuesto sobre la renta y del 9 por 100 como contribución a la seguridad social (especialmente sanidad y asistencia), alcanzando así una tributación nominal del 34 por 100, tienen enormes dificultades para adaptarse a un tipo mínimo efectivo mundial del 15 por 100, dados los beneficios fiscales. Se trata de países calificados de infiernos fiscales y, de hecho, para algunos, de paraísos fiscales. La reforma fiscal de 2023, producto de la *EC 132/2023*, busca precisamente corregir las distorsiones relacionadas con la tributación del consumo, prohibiendo la concesión de beneficios distintos de los ya previstos constitucionalmente y detallados en la legislación complementaria.

Además, también se gravan los bienes inmuebles con ocasión de su transmisión por causa de muerte y donación (art. 155, I, del *CRFB*, *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD*), de competencia estatal, e *inter vivos*

de bienes inmuebles (art. 156, II, del *CRFB*, *Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI*), de competencia municipal. Al igual que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), el *ITCMD* y el *ITBI* tienen como hecho imponible la transmisión de bienes inmuebles.

Por supuesto, las competencias concurrentes son un elemento complejo de los sistemas fiscales. Aquí se nos plantean importantes cuestiones. ¿Sería posible rediseñar libremente estas competencias? ¿Podrían modelizarse, simplificarse y concentrarse estas competencias? Posiblemente sí, con reformas amplias y disruptivas. Probablemente no, porque hay cuestiones políticas que a veces no se pueden o incluso no se deben superar, teniendo en cuenta principios jurídicos contrapuestos como la federación.

5.3.2 Autorización para deducir las deudas de financiación inmobiliaria a efectos del Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

En la tributación de la riqueza, sea cual sea, se exige que se adopten criterios adecuados para medir la capacidad económica gravada.

Así, tal y como se propone para el impuesto inmobiliario español, también para el *IPTU* se señala la importancia de que el sujeto pasivo pueda deducir de la base imponible la deuda de financiación eventual. No vamos a repetir aquí lo que ya hemos afirmado anteriormente. Pero conviene tener en cuenta algunos datos.

En Brasil, se suele atribuir carácter objetivo al *IPTU*, por lo que se consideran muy pocos aspectos subjetivos relacionados con la persona del contribuyente. A veces, es cierto, se hace una diferenciación en el tratamiento conforme a la condición de inactivo o en función de la renta. Sin embargo, no se suele tener en cuenta el saldo deudor del contribuyente relativo a la adquisición de su vivienda.

De todos modos, la naturaleza de la clase tributaria “impuesto” y de la base imponible exige tener en cuenta las deudas de financiación. Cuida de la propia afectación de la capacidad económica revelada por la tributación del patrimonio.

Recordemos que, aunque se esté tributando elementos patrimoniales singulares, la capacidad económica revelada no es sino igual a su valor líquido en el patrimonio del sujeto pasivo. Considerar solo el valor bruto es tributar por riqueza inexistente, que supera con creces la capacidad efectiva del sujeto pasivo.

Por lo tanto, las leyes municipales de imposición del *IPTU* tienen que ser revisadas para autorizar la deducción de las deudas de financiación, bajo pena de que los tribunales las invaliden.

5.3.3 Establecimiento de un umbral de exención más significativo para el Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Los derechos fundamentales deben ser tenidos siempre en cuenta por todos los poderes del Estado. No solo el Poder Ejecutivo debe realizar políticas públicas para promoverlos, sino que el Poder Judicial debe interpretarlos y aplicarlos teniendo en consideración su condición de cláusulas pétreas y asegurar su contenido esencial incluso en defecto de la ley, como el Poder Legislativo debe tener en cuenta a la hora de regular cualquier tema. En materia tributaria no es diferente, siendo cierto que la tributación no puede perjudicar el ejercicio de los derechos fundamentales.

El art. 6.º de la *CRFB* reconoce el derecho social a la vivienda como un derecho fundamental en el ordenamiento brasileño.

Por tanto, al considerar los derechos fundamentales —como el derecho a la vivienda en el contexto brasileño— en la definición de la capacidad económica a efectos tributarios, debe reconocerse que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, consagrado en la Constitución brasileña, no puede implicar la negación de los derechos fundamentales por razones de proporcionalidad. Derechos y deberes fundamentales deben ser armonizados. Así pues, en la tributación de los bienes inmuebles, el legislador debe establecer un umbral de exención que excluya de la carga tributaria la vivienda básica, indispensable para la dignidad de la persona.

En este punto ya lo tratamos cuando proponemos que los inmuebles

residenciales de bajo precio estén exentos del IBI. Lo mismo es aplicable al *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana* brasileño (*IPTU*).

En Brasil, hay umbrales de exenciones en las leyes municipales que imponen el *IPTU*, pero no en todas ellas y, cuando existen, suelen ser muy bajos.

Así, por ejemplo, en São Paulo hay umbrales de exenciones muy bajos hasta R$ 230.000,00 (doscientos treinta mil reales) para inmuebles utilizados exclusiva o predominantemente como residencias, de nivel bajo a medio, y hasta R$ 120.000,00 (ciento veinte mil reales) para otros inmuebles construidos, excepto plazas de aparcamiento, edificios de garajes y aparcamientos comerciales[622]. En Porto Alegre, el artículo 111, XVII, del Decreto 16.500/2009, exime del *IPTU* sólo el inmueble de pequeño valor (hasta 60.000 UFMs) de propiedad de personas inactivas de baja renta, cuyos ingresos sean iguales o inferiores a 3 (tres) salarios mínimos nacionales, utilizado exclusivamente como residencia de su beneficiario, que sea único[623].

Por supuesto, los precios de los inmuebles difieren de una ciudad a otra. Pero en todos los municipios, el legislador debe establecer el rango de exención para las propiedades básicas con el fin de preservar el núcleo esencial del derecho fundamental a la vivienda. El coste de la construcción en Porto Alegre, por ejemplo, es de 3.061,98 reales por metro cuadrado[624], y las propiedades pequeñas, ya sean pisos o casas unifamiliares, tienen un precio mínimo de unos 200.000,00 reales.

Por lo tanto, los legisladores municipales deben modificar sus leyes de *IPTU* para reconocer una banda de exención que preserve las viviendas hasta el valor considerado indispensable para una vivienda digna.

---

[622] Equivalentes a aproximadamente 36.000 euros y 20.000 euros, respectivamente, al tipo de cambio de marzo de 2025.

[623] En 2025, el valor de la UFM es de 5,771 reales. Así, el valor de la propiedad sería de 346.260 reales, equivalentes a 55.000 euros al cambio de marzo de 2025.

[624] El Coste Unitario Básico de la construcción (CUB) constituye un indicador mensual, calculado de por cada estado y objeto de actualización por parte del sindicato de la construcción de cada región (Sinduscon). Este indicador representa el importe destinado a la construcción del equivalente a un metro cuadrado de vivienda edificada. A modo ilustrativo, en enero de 2025, el CUB en Rio Grande do Sul se situaba en 3.061,98 reales para una vivienda unifamiliar estándar. Disponible en: https://sinduscon-rs.com.br/wp-content/uploads/2025/02/PRECOS-E-CUSTOS-DA-CONSTRUCAO-FEVEREIRO-2025-v.02.pdf. Consultado el: 05 de marzo de 2025.

5.3.4 Reducción del Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), con un tipo máximo del 1 por 100

Se suele decir que de los hechos no emana el derecho. Y la inconstitucionalidad de una ley no se convalida si no se enjuicia. Aunque esté vigente y sea eficaz, si se reconoce su inconstitucionalidad, cesa su aplicación.

No es relevante que, hace mucho, la propiedad de vehículos en Brasil se gravara al 3 o al 4 por 100 con arreglo a leyes municipales, ya que el jurista no está eximido de analizar la razonabilidad de este tipo de impuestos y, más precisamente, su adecuación al principio de capacidad económica y a la prohibición de que la tributación tenga efectos confiscatorios.

Hay que recordar que, a diferencia de la renta y el consumo, el hecho imponible de patrimonio no se agota, sino que se somete nuevamente a tributación, gravando sucesivamente al mismo contribuyente por la titularidad del mismo patrimonio. Esto se debe considerar, pues del deber de contribuir a los gastos públicos no puede derivarse la obligación de sucumbir a la tributación.

Ya lo mencionamos al analizar los límites a la tributación patrimonial y también al proponer la reducción del Impuesto sobre el Patrimonio de las comunidades autónomas españolas, y aquí repetimos: el tipo máximo para la tributación del patrimonio es del 1 por 100, nada más.

El tipo nominal de 1 por 100, aparentemente bajo, corresponde en verdad a una tributación cumulativa potencial de 50 por 100 a lo largo de la vida del sujeto pasivo, debido a la imposición recurrente propia de la naturaleza continuada del hecho imponible y de su carácter periódico.

Esto es aplicable tanto a la tributación del patrimonio neto como a la de elementos patrimoniales singulares y, considerando que esta última suele recaer sobre bienes de menor valor, aún con más razón. Por tanto, también se aplica al *IPVA*.

Los actuales 3 por 100 implican que, si un sujeto pasivo tiene vehículos a lo

largo de su vida y conduce durante cincuenta años, habrá pagado, a título de *IPVA*, un y medio de coches. Es una carga excesiva exigir a alguien que, por ser propietario de un bien, contribuya a los gastos públicos con más del montante total de su patrimonio. Para que se preserve al menos la mitad del patrimonio a lo largo de la vida, el tipo no puede superar el 1 por 100.

En consecuencia, sería aconsejable que los legisladores de los estados miembros brasileños consideraran la posibilidad de modificar las leyes de *IPVA* para reducir la alíquota máxima a 1 por 100.

5.3.5 Imposición de un nuevo impuesto sobre el patrimonio neto, con competencia compartida entre Estados y Municipios, observando la no acumulabilidad con los impuestos sobre bienes inmuebles (IPTU e ITR) y vehículos (IPVA): derogación del art. 153, VII, del CF e inclusión del art. 156-C del CRFB

Un sistema justo de tributación patrimonial debe basarse en el patrimonio neto de los contribuyentes en su conjunto.

La simple adición de un nuevo impuesto sobre las grandes fortunas, mediante el ejercicio de la competencia de la Unión en virtud del artículo 153, VII, de la Constitución, tendría un alcance muy limitado, con escasa recaudación, y no corregiría la regresividad del sistema, generada por la tributación de elementos patrimoniales singulares[625].

[625] Del mismo modo que TIPKE critica el sistema fiscal alemán, que ha sido defendido por el Tribunal Constitucional, podemos hacer más para mejorar el sistema fiscal brasileño: “El Tribunal suscribe una opinión sostenida por los constitucionalistas y da por supuesto que todos los impuestos mencionados o reconducibles a los arts. 105 y 106 GG quedan exonerados de cualquier control desde la perspectiva de los derechos fundamentales. Por ello el Impuesto sobre el Patrimonio no ha sido declarado inconstitucional en sí mismo. El Tribunal Constitucional deduce de los arts. 105 y 106 que cada uno de los impuestos reconducibles a dichos preceptos corresponde a una particular fuente impositiva y que el legislador puede gravar una fuente impositiva, pero no otra equivalente. En realidad, sólo existe una fuente impositiva, la renta (para las empresas, el beneficio). La opinión del Tribunal no contribuye a la "unidad del ordenamiento tributario". Tal opinión otorga un halo innecesario al incoherente conglomerado de impuestos con la elevada bendición del Derecho constitucional. En realidad, la intención del art. 106 se limita a repartir la recaudación de los impuestos existentes entre la Federación, los Länder y los ayuntamientos. No existe prueba alguna de que los Padres de la Constitución hayan concluido que los impuestos cuya recaudación repartían eran justos y respetaban en concreto el principio de igualdad en la tributación según la capacidad económica. Lo mismo cabe decir del art. 105 GG”. (TIPKE, Klaus. *Moral... Op. cit.,* p. 48).

Por otro lado, una propuesta de reforma de la tributación patrimonial en Brasil no puede prescindir del hecho de que la tributación de los elementos singulares es muy importante para los ingresos de los Estados y Municipios. El *IPVA* es un impuesto estatal, pero el 50 por 100 de su recaudación corresponde a los municipios en los que están matriculados los vehículos de motor y en los que están domiciliados los propietarios de vehículos acuáticos y aéreos, según el artículo 158, III de la Constitución, modificado por la Enmienda Constitucional n.º 132 de 2023. El *IPTU* es responsabilidad de los municipios y toda su recaudación les pertenece.

La recaudación del *IPVA* aumentó un 23,58 por 100 en 2023, pasando de 65.560 millones de reales a 81.020 millones, según un estudio divulgado por el Instituto Brasileño de Planificación y Tributación (IBPT). Los datos muestran que São Paulo se mantiene en primer lugar con la mayor recaudación (28.315 millones de reales). La menor recaudación del IPVA se registró en Roraima, con sólo 121 millones de reales[626].

En el Municipio de São Paulo, el *IPTU* representó el 32,27 por 100 de los ingresos fiscales y el 19,65 por 100 de los ingresos corrientes netos, estando la ciudad en cuarto lugar entre las cinco mayores participaciones del *IPTU* en los ingresos fiscales[627]. En el municipio de Porto Alegre, el 10,65 por 100 de los ingresos corrientes netos y el 25,67 por 100 de los ingresos fiscales en 2020.

El *ITR*, por su parte, es un impuesto federal, pero el 50 por 100 del mismo pertenece a los municipios donde se ubican las propiedades rurales, y los municipios tienen derecho a la totalidad del mismo si deciden fiscalizar y recaudar el impuesto, de conformidad con los artículos 158, II, y 153, § 4º, III, de la Constitución. Representa el 0,13 por 100 de los ingresos de la Unión[628]. En el Estado de São Paulo se

---

[626] OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; YAZBEK, Cristiano. *Op. cit.,* p. 11.

[627] Véase el cuadro que muestra el porcentaje del IPTU en los ingresos corrientes netos y en los ingresos fiscales de las capitales brasileñas en 2015, 2019 y 2020 (p.9), extraído de la *Nota Técnica* 11, de 20 de setembro de 2020, “O IPTU como instrumento de arrecadação e equidade tributária nas cidades: o caso do município de São Paulo”, disponible en: https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/11-nota_tecnica_iptu_desigualdade_01.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

[628] La recaudación total de ingresos federales en 2024 ascendieron a 2,652 billones de reales, según los datos del *Ministério da Fazenda*, disponibles en: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/arrecadacao-total-das-de-receitas-federais-alcancou-r-2-652-trilhoes-no-ano-de-2024#:~:text=TRIBUTOS-

recaudaron 501 millones de reales en 2024, de los que 418 millones fueron a parar a los municipios consorciados y sólo 83 millones al gobierno federal. Sólo el Municipio de São Paulo recaudó 8 millones en 2024[629].

De este modo, una alternativa políticamente viable, capaz de hacer más amplia y justa la tributación del patrimonio en Brasil, sería seguir los pasos de la reforma de la tributación del consumo, que fue objeto de la Enmienda Constitucional 132/2023. Se trataba también de una reforma muy difícil de viabilizar, porque la fiscalidad del consumo en Brasil era llevada a cabo por tres impuestos, cada uno de los cuales pertenecía a una entidad federativa. El impuesto de la Unión sobre los productos industrializados, el impuesto de los Estados sobre la circulación de mercancías y el impuesto de los Municipios sobre los servicios de cualquier tipo. Cada uno tenía su propia autonomía y no existía ningún sistema de compensación entre ellos. La solución fue sustituir el ICMS y el ISSQN por un impuesto sobre bienes y servicios compartido por los estados y los municipios, el IBS, previsto ahora en el art. 156-A de la Constitución, para reducir a cero los tipos del IPI excepto para los productos que tengan incentivos a la industrialización en la Zona Franca de Manaus, en los términos del art. 126, III, a, de la Ley de Disposiciones Constitucionales Transitorias, y crear un nuevo impuesto selectivo extrafiscal sobre la producción, extracción, comercialización o importación de bienes y servicios perjudiciales para la salud o el medio ambiente (IS), de la Unión, previsto en el art. 153, VIII, de la Constitución.

Sería posible sustituir los impuestos sobre los bienes singulares (*IPVA*, *IPTU* e *ITR*) por un impuesto sobre el patrimonio global neto de responsabilidad compartida de los estados y municipios, establecido por ley complementaria y con tasas fijadas por leyes ordinarias de los estados y municipios[630]. Esto, con un sistema transitorio,

---

,Arrecada%C3%A7%C3%A3o%20total%20das%20receitas%20federais%20alcan%C3%A7ou%20R,trilh%C3%B5es%20no%20ano%20de%202024. Consultado el: 14 de febrero de 2025.

[629] Datos oficiales disponibles en: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-itr-por-municipio. Consultado el: 20 de febrero 2025.

[630] A modo de referencia, cabe citar el apunte de Marcos Cardona, quien afirma que la Generalitat de Cataluña ha presentado “una propuesta hecha por la Generalitat de Cataluña en el marco de elaboración del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria para la implementación del impuesto dual si bien con diferencias sustanciales respecto de la configuración existente en el IRPF en el que existen dos cuotas, estatal y autonómica. En síntesis, una única base imponible se desdoblaría en una parte estatal y otra autonómica, aplicándose en cada una el mínimo exento, tarifa, límite conjunto, deducciones y bonificaciones, según la regulación que corresponda. A diferencia con el esquema

como ocurrió con la reforma de la fiscalidad sobre el consumo de 2023.

Los estados ya están acostumbrados a valorar los automóviles para recaudar el impuesto *IPVA*, y también disponen de normas para valorar el patrimonio global, algo necesario a la hora de recaudar el impuesto de sucesiones, el *ITCD*. En el Estado de Rio Grande do Sul, por ejemplo, la Ley 8.821/1989 establece el *ITCD*, definiendo su base de cálculo como “el valor venal de los bienes, títulos o créditos transmitidos, determinado mediante valoración realizada por la Hacienda Pública autonómica o mediante tasación judicial, conforme a los criterios establecidos en el reglamento”. También cuenta con la Instrucción Normativa 45/1998 de la DRP, actualizada por última vez por la INRE 003/2025, que establece el Sistema ITC, una herramienta electrónica para “prestación de información, valoración de bienes, cálculo de tributos, reconocimiento de exenciones, expedición de documentos de ingreso y de certificados de estar al corriente del *ITCMD*, así como la gestión de las transmisiones de bienes o derechos sujetas al Impuesto sobre Transmisiones ‘Mortis Causa’ y Donaciones de cualquier tipo de bienes o derechos (*ITCD*)”. A través de este sistema, el contribuyente realiza una declaración, presenta documentos y el Auditor de Hacienda del Estado evalúa los activos y determina la cantidad a pagar. Este es también el caso del estado de São Paulo[631] y de todos los demás estados brasileños.

El municipio mantiene registros de las propiedades e instrumentos para evaluar su valor inmobiliario.

La transición sería gradual. Inicialmente, se mantendrían los impuestos sobre

---

previsto en el IRPF, aquí sí se podría deducir de la cuota líquida estatal la cuota a ingresar autonómica, lo cual garantiza una tributación mínima uniforme en todo el territorio común de tal suerte que aquellas CCAA que bonifiquen la cuota del impuesto la recaudación dispensada la obtendría el Estado. Esta solución parece que ha inspirado el diseño del ITSGF. Consideran preferible la implementación del impuesto dual al establecimiento de un tipo mínimo en el IP actual ya que diseñado así se potencia la autonomía tributaria de las CCAA, al poder definirse por estas los elementos esenciales del impuesto, adecuándose el gravamen a la distribución de la riqueza del territorio. Paralelamente garantiza la aplicación de una tarifa progresiva y que la carga fiscal no se reduzca por vía de deducciones o bonificaciones. Como otra ventaja adicional se involucra también la actividad de gestión e inspección del Estado, que puede tener un papel relevante ante la actitud pasiva de alguna CA lo cual puede suponer una oportunidad para fortalecer la colaboración entre administraciones”. (MARCOS CARDONA, Marta. *Op. cit.)*.

631 SÃO PAULO. Portal da Fazenda. Disponible en: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/itcmd/Paginas/gu---transmiss%C3%A3o-causa-mortis-por-arrolamento-judicial.aspx. Consultado el: 15 de enero de 2025.

los elementos singulares y se empezaría a cobrar un impuesto sobre el patrimonio de forma experimental y a un tipo simbólico. Posteriormente, los tipos de referencia se fijarían por resolución del Senado y el tipo total sería la combinación del tipo estatal y el tipo municipal correspondiente a la residencia habitual del contribuyente.

Los tipos deberían ser progresivos, siendo los porcentajes de referencia del 0,1 al 0,5 por 100. El tipo total resultante de la suma del tipo municipal y del estatal no podría superar el 1 por 100 en el tramo máximo.

Un acuerdo con el Gobierno Federal para que la declaración de la renta, que ya contiene una lista de bienes, pueda adaptarse para que también constituya una declaración del impuesto sobre bienes inmuebles adeudado. De este modo, en aras de la simplicidad, tendríamos una única declaración anual para ambos impuestos, ocupándose la *RFB* de los datos relativos al impuesto sobre la renta y los estados y municipios de los relativos al impuesto sobre el patrimonio (IP).

5.3.6 Sucesivamente, imposición del Impuesto sobre Grandes Fortunas del art. 153, VII, de la CRFB, asegurándose su no sopreposición a los impuestos sobre elementos singulares y con alícuotas máximas del 0,5 por 100

En el caso de que no se establezca la competencia compartida de estados y municipios para la institución de un impuesto sobre el patrimonio neto, se trata de instituir el Impuesto sobre las Grandes Fortunas, cuya competencia ya está otorgada a la Unión por el art. 153, VII, de la *CRFB*, pero con precauciones.

La primera precaución consiste en garantizar que no haya solapamiento con los impuestos sobre elementos singulares, es decir, que no tengan en cuenta el activo (valor de los bienes) y el pasivo (deudas de financiación) relacionados con la propiedad de bienes y vehículos.

La segunda precaución consiste en establecer que debe recaudarse sobre el patrimonio neto, teniendo así en cuenta el activo y el pasivo, con el fin de evaluar correctamente la capacidad económica de los contribuyentes.

La tercera precaución es establecer un nivel de riqueza para que se aplique el impuesto que sea significativo pero adecuado a la realidad brasileña. Así, no se debería gravar el patrimonio que, excluyendo los elementos singulares sujetos a otros impuestos, sea inferior a un millón de dólares, con la cláusula legal de que esta cantidad se actualice anualmente por la variación del índice de inflación.

La cuarta precaución consiste en establecer una fiscalidad moderada, que no agote la capacidad económica de los contribuyentes y que, por tanto, no les sobrecargue ni les induzca a maniobras evasivas o elusivas, como emigrar a otros países. En este sentido, unos tipos progresivos de entre el 0,3 y el 0,5 por 100 serían muy apropiados.

Los proyectos de ley que proponen tipos de hasta el 5 por 100 deben ser abandonados o serán enmendados para que este umbral no sea superado. Otra posibilidad es aprobar los proyectos de ley que se ajustan al tipo máximo del 1 por 100, ya que estos últimos proyectos son pertinentes con respecto a los parámetros que deben tenerse en cuenta como umbral para prevenir el efecto confiscatorio de la tributación recurrente sobre el patrimonio y la vulneración de las libertades económicas relativas al derecho de propiedad y a la libre iniciativa. Es importante destacar que, a pesar de varios intentos legislativos, el IGF aún no se ha instituido en el país, pues este impuesto se enfrenta a desafíos políticos y jurídicos, y su aplicación sigue siendo una cuestión abierta en el sistema fiscal brasileño. Corregir los proyectos para que las propuestas apunten a una imposición válida es un imperativo constitucional.

Sin estos ajustes, los elevados tipos previstos en los proyectos del IGF brasileño (*PLP* 277/2008 y anexos) adentran el umbral de la confiscatoriedad, lo que viola las Constituciones y la matriz axiológica de la justicia fiscal.

En resumen, si se va a introducir un impuesto sobre las grandes fortunas, no debe solaparse con la tributación de otros patrimonios singulares existentes, excluyendo los activos y pasivos respectivos, y debe aplicarse sobre el patrimonio neto que supere el millón de dólares, con tipos progresivos del 0,3 al 0,5 por 100, por ser más moderados, o que se encuentren en su última banda ajustada al tipo máximo del 1 por 100.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “¿Existe una alternativa al impuesto sobre el patrimonio neto?” En: *Hacienda Pública Española,* n.º 82, 1983, pp. 175-196.

_____. “Una reflexión en torno a la prohibición de la confiscatoriedad del sistema tributario”. En: *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 36, 1982, pp. 555-562.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. “El futuro de los impuestos sobre las rentas del capital”. En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 13 de marzo de 2025. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-futuro-de-los-impuestos-sobre-las-rentas-del-capital. Consultado el: 02 de abril de 2025.

_____. “Capítulo IV - La Imposición Patrimonial en España: Situación actual y perspectivas de futuro”. En: *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras.* Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2019, pp. 123-160.

_____. “La imposición sobre la riqueza en el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario”. En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 19 de mayo de 2022. Disponible en: https https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-imposicion-sobre-la-riqueza-en-el-libro-blanco-para-la-reforma-del-sistema-tributario. Consultado el: 10 de abril de 2025.

_____. “La pretendida reforma del Impuesto sobre el Patrimonio vía enmienda a la Ley de Presupuestos”. En: *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. Publicado el: 1 de diciembre de 2020. Disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/la-pretendida-reforma-del-impuesto-sobre-el-patrimonio-via-enmienda-a-la-ley-de-presupuestos. Consultado el: 02 de abril de 2020.

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “¿De qué hablamos cuando hablamos de impuesto sobre el patrimonio?” En: *Revista Técnica Tributaria*, n.º 136, 2022, pp. 143-178.

_____. “La capacidad económica gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y su pretendido alcance confiscatorio”. En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

AULETE, Francisco Julio de Caldas. *Diccionario contemporaneo da língua portugueza*. Lisboa: Parceria Antônio Maria Pereira, V. 2. Lisboa: Imprensa Nacional. 1881.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BANOUN, Bettina. “Wealth tax: Norway”. En: *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 138*. Wealth Tax Commission, 2020. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporânea. A Construção de um Conceito Jurídico à Luz da Jurisprudência Mundial. 5ª reimpresión*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BATISTA, Clayton Rafael. “É possível a progressividade de alíquotas do ITCMD?” En: *Revista Dialética de Direito Tributário,* n.º 132, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLINER, Claudia; BRANDÃO, Eduardo; STAHEL, Monica. *Señas: diccionario para la enseñanza de la lengua española para brasileños*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

BEVILAQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. Vol. 1, 3ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1927.

_____. *Teoría General del Derecho Civil*. Campinas: Red Livros, 2001.

BIONDI, Biondo. “Patrimonium”. En: *Novissimo digesto italiano* (AZARA, Antonio; EULA, Ernesto), 3ª ed., Volume XII. Torino: Unione tipografico editrice torinese, 1957, pp. 617-619.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Art. 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BORGES, Antônio de Moura. Delimitação da competência tributária internacional em matéria de impostos sobre a renda e o capital. En: *Revista Fórum de Direito Tributário,* Belo Horizonte, ano 5, n.º 25, p. 93–122, jan./fev., 2007.

CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALVO ORTEGA, Rafael; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial*. II. Derecho Tributario (Tratados y Manuales de Derecho). 24ª ed., Pamplona: Thomson Reuters-Civitas, 2020.

CÁMARA LAPUENTE, Sergio. “Breve compendio geo-conceptual sobre *trust”.* En: *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán.* Coordinadores Sergio Nasarre Aznar y Martín Garrid Melero. Barcelona: Colegio Notarial de Cataluña. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. 2006, pp. 25-52.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito tributário.* 2.ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés. “A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual.” En: *Crónica Tributaria,* n.º 176*,* 2020, pp. 11-51.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição.* 7ª ed. Coimbra: 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. “A natureza meramente interpretativa do art. 129 da lei n.º 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais”. En: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 154, 2008.

CARVALHO, José Mesquita de. *Dicionário prático júnior*. Vol. III. Brasil. Editôra Egéria S/A. 1968.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. “As Discussões Sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional”. En: *Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)*. Rio de Janeiro: 2011. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf. Consultado el: 23 de febrero de 2024.

_____. *Texto para discussão n.º 1251. IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais.* Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2006. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD_1251.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

CASADO OLLERO, Gabriel. Prologo de la publicación “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”, de Juan Ignacio Moreno Fernández. En: *Paper 17*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2020. Disponible en: https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/49586/paper-17-la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-a-la-actuacion-de-todos-los-poderes-publicos. Consultado el: 27 de febrero de 2025.

CASALTA NABAIS, José. *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2024.

CASAS AGUDO, Daniel. “Análisis de recientes pronunciamientos de la ‘Corte Costituzionale’ italiana en cuestiones relativas a fiscalidad inmobiliaria”. En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 197, Enero – Marzo, 2023, pp. 189-204.

CEPA DUEÑAS, Antonio; TEJEDOR RUIZ, Carlos; y BERCHÉ MORENO, Eduardo. *Sistema tributario local*. 1.ª ed. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2013. Disponible en: https://elibro.net/es/lc/bibliotecasusal/titulos/59785. Consultado el: 03 de febrero de 2025.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Eduardo Junqueira. “Atividade de incorporação imobiliária. ITBI e ISS: análise da incidência sobre contratos de promessa de compra e venda, contrato de permuta e aquisição dos terrenos com projeto de construção aprovado. A base do cálculo do ITBI no contrato de incorporação a preço de custo”. En: *Revista Dialética de Direito Tributário,* n.º 224, maio 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e Tributação – a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* n.º 32, 1989.

DIAS, Maria Berenice. *Manual das Sucessões*. 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

Diccionario de la lengua española. 23ª ed., Ed. del tricentenario. Madrid: Real Academia Española, 2001.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

D’OLIVEIRA, H. Maia. Lisa: *Grande dicionário enciclopédico da língua portuguesa*. São Paulo. Lisalivros. 3ª ed. 1990.

DUPAS, Marine. *La fiscalidad del patrimonio en Suiza*. Wealth Tax Commission Background *Paper n.º* 134, Wealth Tax Commission. 2020. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

DURÁN-CABRÉ, José María; ESTELLER-MORÉ, Alejandro; MAS-MONTSERRAT, Mariona*. “*El impuesto sobre el patrimonio (I): Realidades”. *Nada es gratis*. Disponible en: https://nadaesgratis.es/admin/el-impuesto-sobre-el-patrimonio-i-realidades. Consultado el: 2 de febrero de 2024.

ÉBLÉ, Vicent; MONTGOLFIER, Albéric de. *Rapport d'information n° 42 (Sénat) fait au nom de la commission des finances sur l'évaluation de la transformation de l'impôt sur la fortune (ISF) en impôt sur la fortune immobilière (IFI) et de la création du prélèvement forfaitaire unique (PFU)*, Tome 1, archivado el 9 de octubre de 2019. Disponible en: https://www.senat.fr/rap/r19-042-1/r19-042-1.html. Consultado el: 7 de junio de 2024.

ECKERT, Jean-Blaise; AEBI, Lukas. “Wealth taxation in Switzerland”. *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 133,* 2020. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

ENCISO DE YZAGUIRRE, Vicente. “El impuesto sobre el patrimonio: análisis y perspectivas.” En: *Doc. n.º 12*, Instituto de Estudios Fiscales. 2009.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. “El concepto de tributo cedido, con especial referencia al impuesto sobre el patrimonio”. En: *Organización territorial del estado: (Comunidades Autónomas).* Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984, pp. 951-974.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Curso de derecho tributario: parte especial*. 13ª ed. Madrid: Tecnos, 2019.

ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Haciendas Locales en Cifras Año 2022*, Madrid, 2024, p. 43. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2022.pdf

FAYOS COBOS, Cristiano; CASCANTE SERRANO, Ekaitz. "El encaje constitucional de los tributos que gravan la propiedad inmobiliaria: el IBI y el Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

FASOLIS, Giovanni. *Le doppie imposizioni.* Castello: Casa Editrice S. Lapi, 1914.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD*. São Paulo: RT, 2002.

FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando. *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*. 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013. Disponible en: https://biblioteca.nubedelectura.com/cloudLibrary/ebook/show/9788490339466. Consultado el: 03 de febrero de 2025.

FERRAJOLLI, Luigi. *Por una Constitución de la Tierra: La humanidad en la encrucijada*. Madrid: Trotta, 2023.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa.* 4ª ed., Curitiba. Positivo, 2009.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Classificação constitucional de tributos: pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Vol 1. Madrid: Marcial Pons, 2000.

_____. "Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad". En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, pp. 201-207.

FERREIRO LAPATZA, José Juan; MARTÍN QUERALT, Juan; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales.* Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1988.

FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. "Suíça: 700 anos – Modelo de Federalismo e Democracia". En: *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: n.º 113, a. 29, jan./mar., 1992, pp. 505-514.

FÖLLMI, Reto; MARTÍNEZ, Isabel. "Volatile Top Income Shares in Switzerland? Reassessing the Evolution between 1981 and 2010". En: *The Review of Economics*

and Statistics, vol. 99, edição 5, 2017, pp. 793–809. Disponible en: https://econpapers.repec.org/paper/usgeconwp/2016_3a12.htm. Consultado el: 08 de mayo de 2024.

FREITAS, Augusto Teixeira. *Esboço*, vol. 1, Ministerio de Justicia e Interior - Servicio de Documentación, 1952.

FUENTES QUINTANA, Enrique. "Introducción a la obra de Fritz Neumark". En: *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no Imposto de Renda. Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional.* São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2017.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas.* Madrid: Cuadernos Civitas, 1999.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. "La imposición personal sobre la riqueza como forma de gravamen de los contribuyentes con rentas altas". En: *Doc. n.º 10*, Instituto de Estudios Fiscales. 2012, pp. 97-125.

GARCÍA NOVOA, César. "Artículo 11. Actividades empresariales y profesionales". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 1633-1658.

_____. "Artículo 12. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 1659-1681.

_____. "La imposición patrimonial y la corresponsabilidad fiscal en España". En: *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2022, pp. 491-502. Disponible en: https://www.ieemadrid.es/sites/ceoe-iee/files/legacy/LIBRO-BLANCO-para-la-reforma-fiscal-en-Espana.pdf. Consultado el: 11 de abril de 2025.

GJEMS-ONSTAD, Ole. *La gründere flytte. Formuesskattens dilemmaer i krisenes tidsalder*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk, 2020.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*. Santiago de Chile: Ediciones Olejnik, 2022, p. 289.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel. "Las administraciones de asistencia digital integral en la Agencia Estatal de Administración Tributaria". En: *Crónica tributaria,* n.º 190, 2024, pp. 37–77. Disponible en: https://cronicatributaria.ief.es/ief/ct/index.php/cronica-tributaria/article/view/2365/2850. Consultado el: 6 de febrero de 2025.

_____. "La brecha digital, un reto pendiente para la Administración Tributaria". En: *Nueva fiscalidad*, n.º 2, 2023, pp. 105-147, p. 105.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. *Proibição de tributos com efeito de confisco.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. "Prologo". En: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1996.

GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. "Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto". En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 160, 2013, pp. 55-100.

_____. "Sobre la validez constitucional de un impuesto sobre los grandes patrimonios". En: *Doc. n.º 10*, Instituto de Estudios Fiscales. 2012, pp. 127-139.

GROSCLAUDE, Jacques. *L'impôt sur la fortune*. París: Berger-Levraut, 1976.

HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán).* Madrid: Marcial Pons, 1998.

_____. "La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)". En: *Quincena Fiscal,* n.º 6, 2020.

_____. "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de la Sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)". En: *Revista Impuestos*, n.º 2, 1996, pp. 1033-1049.

HOLMES, Dekin. *El concepto de renta: un análisis multidisciplinar.* IBFD Publications BV.: Amsterdam, 2000.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não confisco no direito tributário.* São Paulo: Dialética, 2002

HOUAISS, António*. Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro. 2009.

ILDEFONSO MENDONÇA, María Júlia. "La protección de la capacidad contributiva en el derecho de la Unión Europea". En: *Crónica tributaria,* nº 190, 2024, pp. 103-133.

JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César; y TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus. "Tributos Locales". En: *Anuario de Derecho Municipal 2023*, n.º 16, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2024, pp. 327-360. Disponible en: https://www.marcialpons.es/media/pdf/primeras_pags_ANUARIO_DE_DERECHO_MUNICIPAL_2023.pdf. Consultado el: 02 de febrero de 2025.

JUAN CASADEVALL, Jorge De. "Reflexiones críticas en torno al límite conjunto de imposición renta/patrimonio. La necesaria determinación de un escudo fiscal de no confiscatoriedad". En: *Crónica Tributaria,* n.º 193, 2024, pp. 83-101.

JUSTEN FILHO, Marçal. "Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates". En: *Revista de Direito Tributário*, n.º 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Traducción: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KRUEGER, Paul. *Geschichte der Quellen und Litteratur des Römischen Rechts - Systematisches Handbuch der Deutschen Rechtswissenschaft*. Erste Abtheilung, zweiter Theil. Leipzig: Duncker & Humblot, 1888.

LAGO MONTERO, José María. "Artículo 35. Gestión del Impuesto. Normas generales". En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 2127-2157.

_____. *El poder tributario de las comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000.

_____. "¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?" En: *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 2, Junio 2014, pp. 17-24. Disponible en: https://revistas.usal.es/cuatro/index.php/ais/article/view/11965/12328. Consultado el: 2 de abril de 2025.

_____. *La Simplificación de la Imposición sobre la Renta.* Madrid: Editorial Reus, 2021.

_____. *La reordenación de la hacienda local en la segunda descentralización: P.I.C.A.S. y Pacto Local en Castilla y León*. 1ª ed. Cizur Menor. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

_____. "Los impuestos propios en el sistema de financiación autonómica". En: *Tributos propios de las comunidades autónomas.* Coordinador Rafael Sanz Gómez. 1ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2017, pp. 13-44.

LAGO MONTERO, José María (dir); ALFONSO GALÁN, Rosa (coord.); GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles (coord.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Navarra: Aranzadi, 2018.

LAGO MONTERO, José María; GIL RODRÍGUEZ, Isabel; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles; ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de financiación de las*

comunidades autónomas: comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán. Madrid: Dykinson, S.L, 2010.

LARRAMENDI, Manuel de et al. *Diccionario trilingue del castellano, bascuence y latin*. En San Sebastián: por Bartolomé Riesgo y Montero, impresor de dicha M N y M. L. provincia, ciudad de San Sebastián, su consulado y de la Real Compañía Guipuzcoana de Caracas, 1745.

LOISEAU, Romain. *L'impôt sur la fortune immobilière en 2022. Statistique Publique n.º 15. Département des études et des statistiques fiscales*. París, abril de 2023. Disponible en: https://www.impots.gouv.fr/dgfip-statistiques-limpot-sur-la-fortune-immobiliere-en-2022. Consultado el: 25 de enero de 2024.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. "Revisión crítica y replanteamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en la sociedad actual". En: *Revista de información fiscal*, n.º 85, 2008, pp. 13-42.

BLUTEAU, Rafael. 1638-1734. *Vocabulario portuguez e latino*. Volume 06: Letras O-P. Lisboa: Officina de Pascoal da Sylva, Impressor de Sua Magestade. 1720. Disponible en: https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/5442.

LUCHENA MOZO, Gracia María. "El Impuesto sobre Sociedades (I)". En: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. *Manual de derecho tributario: parte especial*. 5ª ed. Barcelona: Atelier, 2018.

MAFFEZZONI, Federico. "Funcioni e limiti dell'imposta sul patrimonio". En: *L'imposta patrimoniale*. Coordinador Gilberto Muraro. Padua: Cedam, 1987.

MANZANO SILVA, María Elena. "Los tipos diferenciados en el impuesto sobre bienes inmuebles: ¿incrementados y/o reducidos". En: *Tributos Locales*, n.º 159, 2022, pp. 119-145.

MARCONDES, Sylvio. *Problemas de Direito Mercantil.* 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad Editor de Livros de Direito, 1970.

MARCOS CARDONA, Marta*. La imposición sobre la riqueza en el contexto actual: análisis de las deficiencias y propuestas de reforma del impuesto sobre el patrimonio.* Madrid: Editorial Aranzadi, 2024.

MARTÍN QUERALT, Juan; et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 35ª ed. Madrid: Tecnos, 2024.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". En: *Nueva fiscalidad*, n.º 1, 2009, pp. 9-48.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge; LAGO PEÑAS, Santiago (dirs.). *Desafíos pendientes de la descentralización en España: Suficiencia y autonomía tributaria*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudio Fiscales: Madrid, 2020.

MARTINS, Ives Gandra Silva. “O imposto sobre grandes fortunas”. En: *Revista Jus Navigandi*, Teresina, año 13, n.º 1697, 23 feb. 2008. Disponible en: https://jus.com.br/artigos/10977. Consultado el: 22 de enero de 2025.

_____. “O imposto que incide sobre Grandes Fortunas”. En: *Consulex* Revista Jurídica, v. 12, n.º 273, maio, 2008.

_____. “O imposto sobre fortunas e o investimento no exterior”. *Jornal do Brasil*, publicado en: 22 de abril de 2008. Disponible en: https://gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/01/01/a2008-037%20O%20IMP%20GDES%2022%2004.pdf. Consultado el: 22 de enero de 2025.

MEDEIROS, Marcelo. *Os Ricos e os Pobres: o Brasil e a Desigualdade*. 1ª ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Companhia das Letras, 2023.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho. *Tratado de Direito Comercial*. Tomo I. Libro I. 3ª edición actualizada por Achiles Bevilaqua y Roberto Carvalho de Mendonça. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1938.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.* Valencia: Ediciones Siete, 1988.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario: Lecciones de cátedra*. 21ª ed. Navarra: Thomson Reuter-Civitas, 2020.

MERINO JARA, Isaac. “Artículo 15. Valores representativos de la participación em fondos de cualquier tipo de entidad, negociados em mercados organizados”. En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 1717-1723.

MERINO JARA, Isaac; LUCAS DURÁN, Manuel (Coord); et al. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. 13ª ed. Madrid: Tecnos, 2024.

MIRRLEES, James A. *Diseño de un sistema tributario óptimo: informe Mirrlees*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2013.

MONTESINOS OLTRA, Salvador. “Expectativas y realidad acerca del supuesto carácter confiscatorio de la imposición sobre el patrimonio neto”. En: *Crónica Tributaria,* n.º 192*,* 2024, pp. 107-150.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”. En: *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, Enero-Marzo, 2019.

_____. “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos”. En: *Paper 17*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, 2020. Disponible en:

https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/49586/paper-17-la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-a-la-actuacion-de-todos-los-poderes-publicos. Consultado el: 27 de febrero de 2025.

MUÑOZ MACHADO, Santiago. *Diccionario del español jurídico*. 1ª ed. Barcelona: Espasa, 2016.

NABAIS, José Casalta. *Estudos sobre o Estado de Direito e a Tributação*. Coimbra: Almedina, 2024.

NADAL BENAVENT, Guillem; SOLER GONZÁLEZ, Bàrbara. “Los límites en la imposición patrimonial de las Comunidades Autónomas”. En: ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; FAYOS COBOS, Cristiano (Directores). *Fundamento y límites constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo José. *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1996.

OCDE. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. En: *OECD Tax Policy Studies*, n.º 26, 2018. París: OECD Publishing. Disponible en: https://doi.org/10.1787/9789264290303-en. Consultado el: 18 de febrero de 2025.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; YAZBEK, Cristiano. *Estudo Sobre Arrecadação de IPVA e Sua Proporcionalidade em Relação à Frota de Veículos em Circulação e à População Brasileira. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.* 2023. Disponible en: https://ibpt.org.br/estudo-sobre-arrecadacao-de-ipva-e-sua-proporcionalidade-em-relacao-a-frota-de-veiculos-em-circulacao-e-a-populacao-brasileira. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. *Capacidade de arrecadação do IPTU: Estimação por fronteira estocástica com dados em painel*. *Texto para discussão.* Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2017. Disponible en: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7930/1/td_2309.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

PALAO TABOADA, Carlos. “Artículo 6. Elementos patrimoniales afectos”. En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 95-105.

PALOMINO DE CASTRO Y VELASCO, Antonio et al. *Diccionario de la lengua castellana: en que se explica el verdadero sentido de las voces, su naturaleza y calidad, con las phrases o modos de hablar, los proverbios o refranes, y otras cosas convenientes al uso de la lengua*. V. 5. Madrid: en la imprenta de Francisco del Hierro, impresor de la Real Academia Española, 1726.

PAULSEN, Amalia da Silveira Gewehr. *Tributação da família no imposto de renda*. São Paulo: Noeses, 2022.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 15ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2024.

_____. *Desapropriação e reforma agrária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

_____. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

_____. *Responsabilidade e Substituição Tributárias*. Prefácio de José María Lago Montero. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

_____. "Troca de informações financeiras: a cooperação internacional mediante assistência mútua entre as Administrações Tributárias". En: *Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal. Coordinador* Francisco Marconi Oliveira *et al*. Brasília: RFB, 2024. Disponible en: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal.Consultado el 22 enero 2025.

PÉREZ BERNABEU, Begoña. "Las Haciendas Territoriales". En: *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Coordinadora Eva Aliaga Agulló, 7ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2024.

PEREZ ROYO, Fernando; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general (Tratados y Manuales de Derecho)*. 29ª ed., Pamplona: Thomson Reuters-Civitas, 2019.

PÉREZ ROYO, Ignacio. PÉREZ ROYO, Fernando (director). *Curso de derecho tributario: parte especial*. 13ª ed. Madrid: Tecnos, 2019.

PEREZ ROYO, Javier; CARRASCO DURÁN, Manuel. *Curso de Derecho Constitucional*. 18ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2023.

PERIS GARCÍA, Purificación. *Bienes Inmuebles Urbanos e Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.* Madrid: Tecnos, 1998.

PICHET, Eric. "Les conséquences économiques de Impôt de solidarité sur la fortune". En: *Revue de Droit Fiscal*, v. 14, 2007.

PIZZIGATI, Sam. *Noruega no se doblega ante las amenazas de fuga de capital*. Disponible en: https://www.sinpermiso.info/textos/noruega-no-se-doblega-ante-las-amenazas-de-fuga-de-capitales. Consultado el: 02 de octubre de 2024.

RAMALLO MASSANET, Juan. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria". En: *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 20, 1978.

RAMSHORN, Lewis; LIEBER, Francis (traductor). Dictionary of Latin synonymes, for the use of schools and private students, con un índice completo. Butler E. H. & Co., Filadelfia, 1860.

REHR, Ruben. “Financing covid-19 costs in Germany – is a wealth tax a sensible approach?” *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 131,* 2020. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

RIBAS, Joaquim Antônio. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Parte Geral. Tomo II. Rio de Janeiro: B. L. Garnier, 1880.

RIBES RIBES, Aurora. "La ausencia de armonización del Impuesto sobre el Patrimonio en la Unión Europea”. En: *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos: la armonización de la imposición directa*. Pablo Chico de la Cámara (Director), 1a. ed. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 273-304.

_____. “La imposición sobre la riqueza en la era (*post*) COVID-19”. En: CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, Luis (Dir.). *Estudios en homenaje al Profesor Luis María Cazorla Prieto*, vol. I. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp.1397-1416.

RIBEIRO, João Sérgio. *Introdução à Convenção-modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património*. Coimbra: Almedina, 2024.

RODRÍGUEZ-ZAPATA, Jorge. *Teoría y Práctica del Derecho Constitucional*. 5ª ed. Madrid: Ed. Tecnos, 2023.

ROMERO FLOR, Luis María. “Lección 7.- Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica”. *Manual de Derecho Financiero Autonómico y Local*. Cuencas: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2015. Disponible en: https://elibro.net/es/ereader/bibliotecasusal/113853. Consultado el: 03 de febrero de 2025.

RUBINSTEIN, Leonardo. *Noruega aumenta impostos e Curva de Laffer ensina porque é uma má ideia taxar bilionários*. Publicado en: 10/10/2024. Disponible en: https://blocktrends.com.br/noruega-aumenta-impostos-curva-laffer-taxar-bilionarios/#:~:text=O%20valor%20de%20US%24%2054,o%20governo%20deixou%20de%20recolher. Consultado el: 28 de noviembre de 2024.

RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de Direito Civil. Tradução da 6º edição italiana*. Vol. II, Direito de Família, Direitos reais e posse. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & Cia. 1934.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales.* Valencia: Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, 1987, pp. 5-15.

SALLES, José Carlos de Moraes. *La expropiación a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia*. 3a . ed. São Paulo: RT, 1995.

SALASSA BOIX, Rodolfo. “Los impuestos autonómicos propios ¿una especie en peligro de extinción?” En: *Crónica Tributaria,* n.º 187, 2023, pp. 67-105.

SÁNCHEZ DE LA CRUZ, Diego. *Los ricos noruegos huyen a Suiza y se llevan consigo 4.000 millones hartos de las subidas de impuestos*. Publicado en: 21 de octubre de 2024. Disponible en: https://www.libremercado.com/2024-10-21/los-ricos-

noruegos-huyen-a-suiza-y-se-llevan-consigo-4000-millones-hartos-de-las-subidas-de-impuestos-7175479/. Consultado el: 28 de noviembre de 2024.

SCHEUER, Florian; SLEMROD, Joel. Taxing Our Wealth. En: *The Journal of Economic Perspectives,* vol. 35, n.º 1, 2021, Associação Econômica Americana*, JSTOR*, pp. 207-230. Disponible en: https://www.jstor.org/stable/10.2307/27008021. Consultado el: 08 de mayo de 2024.

SCHÖN, Wolfgang. "Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?" En: *Bulletin for International Taxation. Max Planck Institut for Taw Law and Public Finance*. Working Paper 2015-08, 2015, pp. 271-293.

SCHWABE Jürgen. *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán* - Colección original. Traducción de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro y Vivianne Geraldes Ferreira. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung; 2005.

SILVA, António de Morais. *Diccionario da língua portuguesa Composto pelo Padre D. Rafael Bluteau Reformado, e Accreccentado por António de Morais Silva* (Volume 2: L - Z). Lisboa: Na Officina de Simão Thaddeo Ferreira, 1789, p. 171. Disponible en: https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/5413. Consultado el: 26 de abril de 2023.

SILVA, Giseli Veronês da. *O processo de designação da expressão "Patrimônio" em documentos constitucionais*. Disertación (Maestría en Lingüística) - Programa de Posgrado en Lingüística, Universidad Estatal de Mato Grosso. Cáceres, 2016.

SIMÕES, Marcel Edvar. *O Patrimônio no Direito Civil e no Direito Empresarial: Patrimônios Destinados, Patrimônios Separados e Patrimônio Autônomos*. Indaiatuba: Editora Foco, 2023.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio Antonio. "La imposición patrimonial: una reflexión de justicia tributaria". En: *Problemas actuales de coordinación tributaria*. Eugenio Antonio Simón Acosta (Dir.) y Antonio Vázquez del rey Villanueva y María Eugenia Simón Yarza (Coords.). Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 407-477.

SOLER ROCH, María Teresa. "A vueltas con la imposición sobre la riqueza". En: *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 205, 2025.

_____. "Buscar la riqueza (al hilo de una reflexión sobre un reciente debate)". En: *Blog RPDFT*, 9 diciembre de 2020. Disponible en: https://rpdft.org/2020/12/09/buscar-la-riqueza-reflexion-al-hilo-de-un-reciente-debate/. Consultado el 18 de marzo de 2025.

_____. Ponencia "La imposición patrimonial: presente y futuro", impartida en la Sesión Abierta de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña. En: *Anales de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña. XII Curso Académico 2023.* Barcelona, 21 de febrero de 2023, pp. 155-175.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "Considerazioni generali sul principio di non confiscatorietá nel diritto tributario spagnolo". En: *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, 2019, p. 17-37.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, Sachgerechtes Steuersystem*. Volumen II. Köln: Otto Schmidt KG, 1993, p. 853.

_____. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Traducción de Pedro Manuel Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.* 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. "Grund-/Vermögensteuer" En: *Steuerrecht*. 22. neu bearbeitete Auflage. Basel/Berlin/Boston: Otto Schmidt KG, Verlag, 2015. pp. 869–888. Disponible en: https://doi.org/10.9785/9783504384166-021. Consultado el: 25 de febrero de 2025.

TIRARD, Jean-Marc. "Wealth taxation in France". *Wealth Tax Commission Background Paper n.º 135*, 2020. Disponible en: https://www.wealthandpolicy.com. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário.* V. 3. – Os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRIMARCHI, Vincenzo Michele. "Patrimonium". En: *Enciclopedia del diritto*. Volume XXXII. Milano: Giuffrè, 1958.

UCKMAR, Victor. *Principi Comuni di Diritto Coostituzionale Tributario*. Padova: CEDAM, 1959.

UMMELAS, Ott. "Wealthy Norwegians flee to Switzerland to evade high wealth taxes, with their bankers following". *Fortune*. Publicado el: 19 de abril de 2024. Disponible en: https://fortune.com/europe/2024/04/19/wealthy-norwegians-flee-to-switzerland-to-evade-high-wealth-taxes-bankers-following-dnb-abg-sundal-collier/. Consultado el: 3 de junio de 2024.

VARONA ALABERN, Juan Enrique; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo. "Análisis crítico del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)". En: *Nueva Fiscalidad,* n.º 1, 2023, pp. 23-55.

VEGA BORREGO, Félix Alberto; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. *El impuesto sobre el patrimonio.* 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013. Disponible en: https://biblioteca-nubedelectura-com.usal.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/info/9788490336922. Consultado el: 10 de marzo de 2025.

VELASCO CABALLERO, Francisco. "Conflictos normativos en el sistema de Derecho local". En: *Anuario de Derecho Municipal 2023*, n.º 16, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2024, pp. 23-44. Disponible en:

https://www.marcialpons.es/media/pdf/primeras_pags_ANUARIO_DE_DERECHO_MUNICIPAL_2023.pdf. Consultado el: 02 de febrero de 2025.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 79.

_____. “Justiça tributária”. En: Fundamentos do Direito Tributário. Coordinador Humberto Ávila. São Paulo: Pons Marcial, 2012, pp. 35-86.

VILLARÍN LAGOS, Marta. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. 1ª ed. Valladolid: Lex Nova, 2000.

VILLARROIG MOYA, Ramón. “Artículo 13. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios”. En: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*. Coordinador Eugenio Simón Acosta. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1995, pp. 1683-1705.

VITALIS, Aline. *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance: Desafios Atuais de Regulação Política Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. “Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional”. En: *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 19, 2005, pp. 24-40.

OTRAS REFERENCIAS

BRASIL. *Câmara dos Deputados.* Atividade Legislativa. Disponible en: https://www.camara.leg.br/busca-portal?contextoBusca=BuscaProposicoes&pagina=1&order=relevancia&abaEspecifica=true&filtros=%5B%7B%22ano%22%3A2020%7D%5D&q=imposto%20sobre%20grandes%20fortunas. Consultado el: 19 de enero de 2024.

_____. *Decreto nº 76.975, de 2 de enero de 1975.* Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha Promulgação. Brasília, DF, 1975. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm. Consultado el: 21 de enero de 2025.

_____. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa*. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ)/Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), 2022. Disponible en: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponible en: https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/22064-caracteristicas-dos-domicilios-censo-2022.html. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *População estimada do país chega a 212,6 milhões de habitantes em 2024.* Disponible en: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/41111-populacao-estimada-do-pais-chega-a-212-6-milhoes-de-habitantes-em-2024#:~:text=Ao%20todo%2C%2042%2C7%20milh%C3%B5es,(3%2C0%20milh%C3%B5es y https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. *Justiça em Números 2023*. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2023. Disponible en: https://justica-em-numeros.cnj.jus.br/. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. Presidência da República. Ministério dos Transportes. Publicado em 26/02/2024. Atualizado em 15/01/2025. Disponible en: https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/transito/conteudo-Senatran/frota-de-veiculos-2024. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. Presidência da República. Disponible en: https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2023/06/censo-2022-indica-que-o-brasil-totaliza-203-milhoes-de-habitantes. Consultado el: 04 de febrero de 2025.

_____. *Senado Federal.* Acompanhe a atividade legislativa. Disponible en: https://www6g.senado.leg.br/busca/?q=fortuna&colecao=Projetos+y+Mat%C3%A

9rias+- +Proposi%C3%A7%C3%B5es&ordem=data&ano=2020. Consultado el: 19 de enero de 2024.

CONFEDERACIÓN SUIZA. *Constitution fédérale de la Confédération suisse de 1999.* Fedlex. Disponible en: https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1999/404/fr. Consultado el: 31 de mayo de 2024.

_____. *Departamento Federal de Finanzas.* Disponible en: https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/finanzpolitik/nationaler-finanzausgleich.html. Consultado el: 30 de abril de 2024.

_____. Departamento Federal de Finanzas. *The Swiss tax system.* Disponible en: https://www.efd.admin.ch/efd/en/home/steuern/steuern-national/the-swiss-tax-system.html. Consultado el: 30 de abril de 2024.

_____. Federal Tax Administration, Main Division for Tax, Policy Tax Documentation Federal. *The Swiss Tax System: main features of the Swiss tax system, federal taxes, cantonal and communal taxes.* 4th edition. Genève: Esprit du Luxe. 2023.

CONVENIO entre el Reino de Noruega y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. 7 septiembre 1987. Disponible en: https://www.regjeringen.no/en/topics/the-economy/taxes-and-duties/skatteavtaler/convention-norway---switzerland/id2676235/. Consultado el: 31 de mayo de 2024.

ESPAÑA. Agencia Tributaria - Sede electrónica. *Impuesto sobre el Patrimonio y Convenios para evitar la doble imposición*. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/impuesto-sobre-patrimonio/impuesto-patrimonio-convenios-evitar-doble-imposicion.html. Consultado el: 21 de enero de 2025.

_____. *Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones: Doctrina de la Dirección General de Tributos*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos, 1996.

_____. *Informe del Defensor del Pueblo 2021*, págs. 362-363. Disponible en: *https://www.defensordelpueblo.es/ informe-anual/informe-anual-2021/*. Consultado el: 11 de febrero de 2025.

_____. Ministerio de Hacienda y Función Pública. *Libro blanco sobre la reforma tributaria 2022*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf. Consultado el: 28 de marzo de 2025.

_____. Vicepresidencia Primera del Gobierno. Ministerio de Hacienda. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas. *Tributación Autonómica 2024*. Actualizado a 3 de diciembre de 2024. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-Autonomica-2024.aspx. Consultado el 13 de marzo de 2025.

FRANCIA. Légifrance. *Code Général des Impôts.* Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGISCTA000006147067/1988-12-28. Consultado el: 05 de junio de 2024.

_____. Légifrance. *Diario Oficial de la República Francesa n° 0192 de 17/08/1945*, versión digitalizada en papel, pp. 5090-5099. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/download/securePrint?token=DmBAxRPmzL!NVgsAM6ii. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

_____. Légifrance. *Diario Oficial de la República Francesa n° 0306 de 31/12/1981*, Leyes y decretos, versión digitalizada en papel, p. 3540. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/download/securePrint?token=00$a32v7xo2hDcSy8ex7&pagePdf=3. Consultado el: 05 de junio de 2024.

_____. *Ministère de l'Économie des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique.* Disponible en: https://www.economie.gouv.fr/particuliers/prelevement-forfaitaire-unique-pfu#. Consultado el: 7 de junio de 2024.

_____. *Portail National des Archives.* Disponible en: https://francearchives.gouv.fr/findingaid/1b43405269639f3382a60e48c4a1072ce9b9a8ec. Consultado el: 02 de mayo de 2024.

FORD MEDIA CENTER. *La historia detrás de Henry Ford, el "padre" de la industria automotriz.* Ciudad de México, 2022. Disponíble en: https://media.ford.com/content/fordmedia/fna/mx/es/news/2022/06/17/la-historia-detras-de-henry-ford--el-padre-de-la-industria-autom.html. Consultado el: 13 de deciembre de 2024.

INSTITUTO MONTAIGNE. Datos disponibles en: http://www.financespubliques.fr/glossaire/terme/isf/#:~:text=Il por 10020s'agit%20alors%20d,loi%20de%20finances%20de%201989. Consultado el: 05 de mayo de 2024.

MICHAELIS DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Versão online. Editora Melhoramentos Ltda. Disponible en: https://michaelis.uol.com.br/. Consultado el: 26 de abril de 2023.

NORWAY. *The Norwegian Tax Administracion*. Disponible en: https://www.skatteetaten.no/satser/formuesskatt/. Consultado el: 30 de enero de 2024.

_____. PROTOCOLO para modificar la Convención de 1987. 20 junio 2019. Disponible en: https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-138-s-20182019/id2668812/?ch=5#ved1. Consultado el: 31 de mayo de 2024.

_____. *Supreme Court of Norway*. Reports of the Norwegian Supreme Court, Rt. 1948, p. 1032.

Notas personales tomadas durante la Conferencia de Clausura "Propuestas internacionales en la imposición sobre el patrimonio", impartida por Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios,

potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

Notas personales tomadas durante la ponencia "Competencia fiscal en materia de imposición sobre la riqueza", impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

Notas personales tomadas durante la ponencia "El pretendido alcance confiscatorio del Impuesto sobre el Patrimonio y el art. 31 de la Ley 19/1991", impartida por Francisco Javier ALONSO MADRIGAL, en la primera mesa redonda intitulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

Notas personales tomadas durante la ponencia "El pueblo contra el Impuesto sobre el Patrimonio: ¿inocente o culpable?", impartida por Diego GONZÁLEZ ORTIZ, en la primera mesa redonda intitulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

Notas personales tomadas durante la ponencia "Justicia tributaria e imposición sobre el patrimonio: una aproximación desde los datos estadísticos del IP", impartida por Salvador MONTESINOS OLTRA, en la primera mesa redonda intitulada "Los principios constitucionales de capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

Notas personales tomadas durante la ponencia "La imposición de las grandes fortunas en América Latina" impartida Aurora RIBES RIBES, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

Notas personales tomadas durante la ponencia "La imposición sobre la riqueza: un tema de eterno retorno", impartida por María Teresa SOLER ROCH, en el seminario "La imposición sobre la riqueza: estado actual y perspectivas de reforma", celebrado el 12 de febrero de 2024 en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

Notas personales tomadas durante la ponencia "La reacción normativa de los entes autonómicos ante la instauración del ITSGF por el Estado y problemas de competencia fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio", impartida por Francisco David ADAME MARTÍNEZ, en la segunda mesa redonda titulada "El ejercicio de potestades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el

Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

Notas personales tomadas durante la ponencia "Problemas constitucionales actuales y ejercicio de la potestad normativa de las C.C.A.A. en el Impuesto sobre el Patrimonio", impartida por María Ángeles GARCÍA FRÍAS, en la segunda mesa redonda titulada "El ejercicio de potestades normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre el Patrimonio", del seminario "El Impuesto sobre el Patrimonio: principios, potestades normativas y tendencias internacionales", celebrado el 4 de abril de 2025 en la Facultad de Derecho de la Universitat de Alicante.

OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017.* Disponible en: https://www.oecd.org/es/publications/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b.html. Consultado el: 21 de janeiro de 2025.

O IPTU como instrumento de arrecadação e equidade tributária nas cidades: o caso do município de São Paulo. *Nota Técnica 11*, de 20 de setembro de 2021, publicada por el Centro de Estudos da Metrópole y disponible en: https://centrodametropole.fflch.usp.br/sites/centrodametropole.fflch.usp.br/files/cem_na_midia_anexos/11-nota_tecnica_iptu_desigualdade_01.pdf. Consultado el: 20 de febrero de 2025.

SÃO PAULO. Portal da Fazenda. Disponible en: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/itcmd/Paginas/gu---transmiss%C3%A3o-causa-mortis-por-arrolamento-judicial.aspx. Consultado el: 15 de enero de 2025.

Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores - Sindipeças e Associação Brasileira da Indústria de Autopeças - Abipeças. Assessoria de Mercado de Reposição Assessoria de Economia. *Relatório da Frota Circulante - Edição 2024.* Disponible en: https://www.sindipecas.org.br/area-atuacao/?co=s&a=frota-circulante. Consultado el: 04 de febrero de 2025.