

## DECLARACIÓN DE PATRIMONIO EN ECUADOR ¿OBLIGACIÓN FORMAL O ANTICIPO DE UN NUEVO IMPUESTO?

Ab. César García Novoa \*

### I. Introducción.

El Gobierno de Ecuador y el Servicio de Rentas Internas (SRI) han anunciado recientemente el establecimiento en Ecuador de la obligación formal de presentar, por parte de los contribuyentes, una declaración patrimonial.

La Cuestión ha adquirido inusitada actualidad desde el momento en que el Juzgado Noveno de lo Civil de Guayaquil, frente a la demanda presentada por un grupo de ciudadanos, concedió una acción de protección. La misma sugería, entre otras cosas, que el SRI deje en suspenso la obligación y el formulario aprobados para la declaración patrimonial. El 15 de junio, la Sala de lo Civil de la Corte Provincial de Guayas, dejó sin efecto la acción de protección.

La Administración fiscal ecuatoriana sostiene que no estamos ante una exigencia fiscal novedosa, sino que se trata de una disposición que se incorporó al artículo 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en 2007. En efecto, el artículo 40, agregado por el art. 95 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007), bajo el epígrafe *información sobre patrimonio*, dispone: *las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.*

El desarrollo reglamentario de este deber se incluye en el artículo 65 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario

---

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela (España)

Interno. Según el Reglamento, a la hora de imputar los bienes a declarar por cada contribuyente, tendrá trascendencia su régimen civil, de manera que habrá que atender a la titularidad de los bienes de acuerdo con su régimen económico-matrimonial. En tal sentido, que determina que dicha declaración debe contener, además de los bienes propios de la persona, el porcentaje que le corresponde al contribuyente en la sociedad conyugal.

La concreción de este deber figura en la resolución N. NAC DGER 2008 1510, que contiene las disposiciones de aplicación de la obligación de presentar declaración patrimonial anual. Se concreta la obligación de presentación telemática y su ámbito de aplicación subjetiva incluye las personas naturales o extranjeras residentes en el Ecuador, cuyo patrimonio ascienda a 100.000 dólares, así como los no residentes cuando los bienes que declaran generen para ellos ingresos de fuente ecuatoriana.

La disposición en cuestión plantea diversos problemas, en especial los que hacen referencia a los criterios de valoración aplicables a los distintos bienes y derechos que tienen que ser objeto de declaración. Con carácter general se pueden entender aplicables los criterios recogidos en el art. 54 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, aprobado por Decreto N° 1051, que establece la valoración de bienes a efectos del Impuesto a la Renta sobre Ingresos provenientes de Herencias, Legados y Donaciones.

Según esta disposición, a los bienes muebles en general, se asignará el valor *comercial* (lo que supone acudir a un concepto jurídico indeterminado) y en el caso de bienes inmuebles *la declaración no podrá considerar un valor inferior al que haya sido asignado por peritos dentro del juicio de inventarios ni al avalúo comercial con el que conste en el respectivo catastro municipal*, dando, en este caso, prioridad al valor comprobado. No obstante, para el caso concreto de acciones y títulos cotizados, las normas de desarrollo de la declaración patrimonial se incluyen en la declaración por su valor de apertura a 1 de enero del año correspondiente a la declaración. Cuando los títulos no sean cotizados, se atenderá a su *valor comercial*.

Al margen de las dudas que pueda suscitar el contenido de este deber, el mismo debe valorarse desde una perspectiva jurídica. A dicha valoración dedicaremos las líneas siguientes.

## II. El patrimonio a efectos tributarios. El deber de declarar el patrimonio. Críticas a la declaración patrimonial en Ecuador.

El patrimonio es una de las categorías clave en la formación del Derecho Civil y del orden público económico. Ha sido tratado como instituto jurídico por los más autorizados autores. Del patrimonio se suele hablar haciendo referencia a las teorías “personalistas o subjetivas” sobre el mismo, a las realistas, a las objetivas o finalistas o a las teorías intermedias que, como señalaba Federico DE CASTRO, lo conciben con una “doble faz”: la activa que representa el ámbito de poder del titular y la pasiva o de garantía de los acreedores. Como muestra de su tratamiento doctrinal, baste la definición que del mismo da DIEZ-PICAZO-GULLON BALLESTEROS, al señalar que “por patrimonio se entiende el complejo o conjunto de relaciones jurídicas valiables en dinero que pertenecen a la esfera jurídica de una persona, activa o pasivamente”<sup>1</sup>. Al patrimonio se le suelen otorgar, desde la teoría del orden público económico, ciertas funciones, entre las que destaca la de garantía general frente a los acreedores del sujeto titular – artículo 1911 del Código Civil -.

Evidentemente, el patrimonio tiene varias dimensiones como manifestación de riqueza. La titularidad de un patrimonio es, en sí misma, una manifestación de riqueza (junto con la obtención de renta y con el consumo o gasto de renta), y mismo tiempo el patrimonio productivo es fuente de rendimientos. Y los rendimientos se gravan en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas.

Por tanto es evidente que el conocimiento de la situación patrimonial de los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria es relevante a efectos de aplicación del sistema tributario, tanto si en el sistema fiscal existe un Impuesto sobre el Patrimonio como si no existe<sup>2</sup>.

Pero hay que diferenciar el interés de la Administración tributaria en conocer el patrimonio del sujeto, de la implantación de un específico deber de comunicación. Cuando el legislador establece un específico deber

<sup>1</sup> DIEZ-PICAZO, L., - GULLON BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1993, pag. 381.

<sup>2</sup> El Tribunal Supremo ya reconoció, en sentencia de 27 de enero de 1982 – *Aranzadi*, 362 – que la información a la Administración Tributaria no es legítima si implica violación del secreto profesional.

de declarar, está fijando una prestación tributaria de la obligación principal consistente en pagar el tributo, que suelen denominarse “deberes tributarios formales”, de información o colaboración, y que deben ser deslindados de las “prestaciones personales” por RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>3</sup>.

Estos deberes tributarios formales se incardinan dentro de los llamados deberes de información. En general, la ley puede establecer un deber de información a requerimiento de la Administración (*información fiscal obtenida por captación*) atribuyendo a la Administración Fiscal una específica potestad de obtención de información. Se trata de una de las muchas potestades administrativas, cuyo ejercicio puede generar deberes específicos a cargo de los particulares carentes de contenido patrimonial<sup>4</sup>. Como dicen BAYONA - SOLER ROCH, estas potestades tienen en común todas ellas el ser instrumentos para la aplicación del tributo<sup>5</sup>, y están destinadas a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, algo a lo que la Administración fiscal está plenamente legitimada. Así lo ha reconocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril del Tribunal Constitucional español, que reconoce las facultades administrativas de requerimiento de información, argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”. La información requerida debe ser relevante fiscalmente, no podrá sobrepasar los límites del contenido esencial del derecho constitucional a la intimidad<sup>6</sup> y deberá aplicarse respetando las exigencias del principio de proporcionalidad<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, op. cit., pag. 599.

<sup>4</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. - SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1997, pag.219.

<sup>5</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. - SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 219.

<sup>6</sup> Para el Tribunal Constitucional español, en el Fundamento 8 de su sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, ha señalado que “no existen, pues, esas facultades ilimitadas de la Administración en materia fiscal que denuncia el recurrente ni puede decirse que el contenido esencial del derecho a la intimidad quede anulado o afectado por la LRF. Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de

En concordancia con esta posibilidad de que la ley atribuye facultades aplicativas del tributo a la Administración Tributaria, el artículo 2, 9 de la Ley ecuatoriana de creación de Servicio de Rentas Internas, señala que la SRI tendrá la facultad de “solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley”.

En segundo lugar, la ley puede fijar un específico deber de colaboración, de cumplimiento periódico, de suministrar cierta información a la Hacienda Pública a través de un deber de declaración. En esta categoría se inserta el deber de declaración patrimonial previsto en el ordenamiento ecuatoriano. Dicha información ha de ser relevante y la obligación de facilitarla estará sujeta al principio de reserva de ley. Así, para RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>8</sup>, estos deberes formales o “de información”, “más bien encuentran su encaje natural en el principio general de legalidad administrativa (art. 9, 3 de la Constitución), o de *vinculación positiva* de la

---

acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31.1. de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de “arbitraria”. Y el artículo 18.1. de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad *arbitrarias o ilegales*, como dice claramente el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York) ratificado por España, y con arreglo al cual, de acuerdo con el artículo 10.3 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar. Es de señalar que con arreglo a estos criterios de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, que no se refiere expresamente a las cuestiones planteadas en el presente recurso, establece que no se considerarán con carácter general intromisiones ilegítimas las actuaciones autorizadas o acordadas por la autoridad competente de acuerdo con la Ley (artículo 8.1). Entiéndase que la ley sólo puede autorizar esas intromisiones por *imperativas de interés público*, circunstancia que se da en los supuestos aquí contemplados”.

<sup>7</sup> El principio de proporcionalidad supone, como ha dicho el Tribunal Constitucional, una relación ponderada de medios a fines (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que “proporcionalidad” en sentido estricto, supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano.

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, op. cit., pag. 599.

Administración a la Ley en el ejercicio de las potestades tributarias que el ordenamiento le atribuye, de tal manera que la actuación administrativa ha de contar, en principio con una cobertura legal previa”.

Si configuramos el tributo en torno a la categoría de la obligación tributaria, estos deberes de declaración tendrían las condiciones de obligaciones formales o accesorias. Las normas tributarias establecerían, junto a la obligación principal (pagar una cantidad de dinero en concepto de tributo), una serie de obligaciones accesorias (presentar declaraciones y autoliquidaciones, llevar contabilidad...), que, precisamente por ser accesorias, su razón de ser están ontológicamente condicionada a la existencia de una obligación principal.

Y en este sentido, muchas son las críticas que podemos formular a la declaración patrimonial ecuatoriana que se viene exigiendo con apoyo en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en 2007. En efecto, el artículo 40, agregado por el art. 95 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007), bajo el epígrafe *información sobre patrimonio*, dispone: *las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.*

La finalidad de la norma es suministrar a la Administración información sobre los bienes y derechos integrantes del patrimonio. Pero la Administración fiscal ecuatoriana viene insistiendo en que la creación de esta obligación de declarar el patrimonio no constituye la antesala de la implantación del Impuesto sobre el Patrimonio en Ecuador. Posteriormente trataremos la cuestión de establecer en Ecuador un impuesto sobre el patrimonio, pero, por ahora, diremos simplemente que si esto es así, la declaración sería una obligación fiscal de naturaleza *accesoria* que se crearía sin referencia a ninguna obligación principal. Ello consistiría un auténtico contrasentido, porque no es posible una obligación accesoria que no tenga referencia a una obligación principal.

Si realmente se va a exigir la declaración patrimonial y no se va a establecer la obligación principal de pagar un impuesto que tenga en el patrimonio su hecho imponible<sup>9</sup>, estaríamos ante un deber fiscal creado con una exclusiva finalidad de control.

---

<sup>9</sup> Así lo ha afirmado de forma reiterada el Director del Servicio de Rentas Internas de Ecuador, D. Carlos Marx Carrasco. Véase, por ejemplo, <http://www.ecuadorinmediato.com/noticias/104039>.

Ese es el primer punto de objeción; conviene recordar que la obligación, cuyo objeto es el deber de declarar el patrimonio constituye un deber singular de suministro de información establecido por la ley, y no puede fundarse en una facultad genérica de requerimiento de información como la establecida por el artículo 2, 9 de la Ley ecuatoriana de creación de Servicio de Rentas Internas. Se trata de una obligación que ha de establecerse como accesoria de una obligación principal. La Administración fiscal ecuatoriana defiende que se trata de una declaración accesoria de la obligación principal del impuesto a la renta, pero aquí no se suministra información sobre rentas sino sobre bienes. Y no existe obligación *principal* que grave los bienes a través de un impuesto global, que sólo podría ser el impuesto sobre el patrimonio.

Al no existir en Ecuador impuesto sobre el patrimonio (y al margen de que la intención de la puesta en marcha de la declaración patrimonial sea una antesala de la creación del impuesto, a lo que nos referiremos más adelante), del deber de declaración patrimonial se configura como una obligación tributaria creada con una exclusiva finalidad de control. Y este tipo de obligaciones tributarias no se ajusta plenamente a las exigencias constitucionales. Es verdad que el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias integra la función del legislador de desarrollar un sistema tributario justo. Como ha dicho en España el Tribunal Constitucional, perseguir el fraude y la evasión es también un fundamento constitucional de la actuación de la Administración Tributaria (sentencia 50/1995, de 23 de febrero, según la cual “la elevación del deber de contribuir a un nivel constitucional...lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal” (FJ 6º).

Por ello, no cabe negar que el control de las fuentes patrimoniales sea un fin constitucional, amparado en las prerrogativas de la Administración para la lucha contra la ocultación y el fraude. Lo que sí hay que poner en tela de juicio es que ese fin deba lograrse a través de una obligación tributaria, como es una declaración y que esa declaración, por definición, obligación accesoria de una obligación principal, tenga como fundamento exclusivo el control, al no estar al servicio de una obligación recaudatoria.

Es más, introducir una declaración que se reconoce exclusivamente como un mecanismo de control, desligada de un tributo del que debería constituir una obligación accesoria, puede afectar a la exigencia de pro-

porcionalidad. El principio de proporcionalidad es en Europea un auténtico principio del derecho comunitario, y ha sido mencionado por el Tribunal español diciendo que el mismo consiste en una *relación ponderada de medios a fines* (sentencias 66/1985 – FJ Primero- y 50/1995, de 23 de febrero –FJ 7º-). Y se ha acuñado en el Derecho Comunitario europeo, que vincula tanto a los órganos de la Unión Europea como a los Estados miembros. En especial, en la jurisprudencia del TJCE, entre otras, las sentencias *Molenheide*, de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), *Proceso Penal contra S. Heinonen*, de 15 de junio de 1999 (As. C-394/97) y *Vestergaard*, de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98). Esta doctrina jurisprudencial ha articulado el principio de proporcionalidad en tres elementos íntimamente unidos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad; la idoneidad supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma. La necesidad implica, “la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano. Mientras que “proporcionalidad” en sentido estricto, supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano.

Esta retención no parece útil, sencillamente porque si es una medida para controlar rentas, el mero conocimiento de los bienes patrimoniales podrá indicar las fuentes de renta, pero no sirve para formar la convicción de la Administración acerca de si esas rentas existen. A no ser que se pretenda implantar una inadmisibles inversión de la carga de la prueba, según la cual tendría que ser el particular el que tenga que acreditar que sus bienes no producen renta, en lugar de recaer esta carga en la Administración. Al no ser *útil* no será *idónea*, pero tampoco *necesaria*, porque no es la forma más moderada de intervenir en el ámbito de los particulares. Y al no ser ni útil ni idónea, la declaración patrimonial no será respetuosa con el principio de proporcionalidad.

Al margen de esta crítica de carácter general sobre la falta de idoneidad de la declaración patrimonial y de su vulneración de las exigencias de proporcionalidad, la previsión de esta obligación adolece de otros defectos.

En primer lugar, carece de auténtico contenido normativo. Hemos visto que se trata de una obligación o deber de los contribuyentes, que

integra una prestación personal pública y que debe respetar las exigencias de legalidad. La Constitución ecuatoriana de 1998 exigía ley para el establecimiento de tributos en su artículo 141,2, y la nueva Constitución de 2008, en su artículo 120,7 reitera la misma regla de legalidad. Pero esta exigencia de legalidad ha de extenderse a todas las obligaciones tributarias: tanto a la obligación principal como a las accesorias. Es cierto que la exigencia de presentar declaración patrimonial ha sido creada por el artículo 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en 2007, pero este precepto se limita a decir: *las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio, para añadir que en el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.*

Es evidente que la norma provoca un claro vaciamiento legal, pues la ley de creación de la declaración no respeta el principio de reserva de ley. Es cierto que se puede aceptar (así lo ha hecho el TC ha señalado en sus sentencias 185/1995 de 14 de diciembre (RTC 1995, 185) y 233/1999 de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias completen su contenido no vulnera por sí mismo el principio de reserva de ley (véase, en el caso español, la sentencia del Tribunal Constitucional, 185/1995, FJ 6º c)<sup>10</sup>. Pero otra cosa es la previsión de una obligación tributaria como la declaración sin que la ley incluya ninguna otra referencia a su contenido, mientras se difiere el desarrollo de esta obligación a una norma reglamentaria. Esta ausencia absoluta de definición de los términos y contenidos de la declaración y su plena remisión al reglamento constituye un vaciamiento legal, incompatible con la reserva de ley. Como ha señalado en España el Tribunal Constitucional en sentencia 83/1994, de 24 de julio, “este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado” y “el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que

---

<sup>10</sup> En concreto, en la sentencia 185/1995 reconocía que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por Ley”, pero “ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la Ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (F. 6 c)”.

supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”.

En suma, la ley puede remitir la regulación de aspectos legales al reglamento, “restringiendo efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” (FJ 4º). Pero el orden constitucional no permite deslegalizaciones como la que se observa en la creación de la declaración patrimonial.

### **III. La declaración patrimonial como antesala de la creación de un impuesto sobre el Patrimonio en Ecuador.**

La puesta en marcha de la obligación de declarar el patrimonio en Ecuador consiste en una obligación accesoria respecto a la cual no existe obligación principal, que sería la obligación de pago del impuesto sobre el patrimonio. Esta incongruencia sólo se solucionaría si la declaración de patrimonio fuese la antesala de la implantación en Ecuador de un impuesto sobre el patrimonio. Si así fuese, se establecería un tributo cuya presencia en los modernos sistemas fiscales es más que discutible.

Son muchos los argumentos en contra de la existencia en un moderno sistema impositivo de un impuesto sobre el patrimonio. Vamos a glosar los más destacables:

Se destaca, en primer lugar, la llamada “función redistributiva” del impuesto sobre el patrimonio, ya que gravando el patrimonio no sólo se responde a una exigencia de *equidad vertical*, en tanto se introduce una “discriminación positiva” a favor de las rentas del trabajo, sino que se fomenta la redistribución; teniendo en cuenta que la mayoría de los contribuyentes tienen patrimonios bajos o medios el impuesto recaerá, sobre todo en los grandes patrimonios. El impuesto consigue así una función redistributiva que la imposición sobre la renta no es capaz de lograr por sí misma. Además, al gravarse tanto los patrimonios productivos como improductivos, se consigue una finalidad extrafiscal adicional; que se lleven a cabo las inversiones sobre bienes productivos que permitan, al menos, hacer frente al pago del impuesto.

En segundo lugar, se le atribuye una función recaudatoria, que es propia de toda figura impositiva y que, obviamente, dependerá de los tipos de gravamen que se apliquen. Por último, la llamada “función de control”; se argumenta que un impuesto sobre el patrimonio es el mejor elemento de control de otras manifestaciones de riqueza que tienen su origen o referencia en la posesión de un patrimonio, como la renta o el control de las herencias o donaciones.

Ninguna de esas argumentaciones resulta determinante para defender la presencia en un sistema tributario de un impuesto sobre el patrimonio. Frente a la necesidad de “discriminar” positivamente las rentas de trabajo se puede aducir que esa discriminación debe hacerse en sede de imposición sobre la renta, sin que sea necesario para lograr la misma la creación de un impuesto patrimonial. Que el vigente impuesto ecuatoriano sobre la renta no sea sensible a la necesidad de un mejor tratamiento fiscal de las rentas del trabajo no es argumento para entender que tal tratamiento debe llevarse a cabo con un Impuesto sobre el Patrimonio. No obstante, también es frecuente encontrarse con el argumento de que la discriminación positiva de las rentas de trabajo en el Impuesto sobre la Renta puede favorecer la elusión. Así, se dice que diseñar un tratamiento comparativamente mejor para las rentas de trabajo frente a las rentas de capital estimularía que el contribuyente intentase transfigurar rentas de capital en rentas de trabajo; pero es evidente que para ello existe todo el arsenal frente al fraude y la elusión de que puede disponer el legislador y la Administración; desde presunciones legales hasta cláusulas antiabuso, sin que el peligro puramente potencial e indirecto de “fraude” justifique por sí solo la existencia de una figura impositiva.

En cuanto a la función recaudatoria, ello exigiría unos tipos altos o que el impuesto respondiese al modelo de *impuesto sobre las grandes fortunas*, en claro retroceso, incluso en Francia, donde ha surgido este modelo de imposición.

Por último, tampoco esa función “censal” o de control justifica la implementación de una categoría fiscal. Para controlar la composición y valor de los patrimonios hay muchas técnicas e instrumentos, y la creación de un impuesto *ad hoc* es sólo una de ellas y la menos recomendable. La alternativa puede ser convertir la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio en una declaración de bienes y derechos con valor económico.

Pero además podemos esgrimir otros muchos argumentos en contra de la implantación de este impuesto.

### III. 1. Escasa presencia en los sistemas fiscales de Derecho Comparado.

A diferencia de lo que sucede con otros impuestos, el Impuesto del Patrimonio no goza del mismo grado de aceptación en todo los países de nuestro entorno. Podemos decir que se trata de un impuesto que se exige en muy pocos países –teniendo en cuenta sobre todo el ámbito de la OCDE– y que, además, ha sido suprimido en los últimos años en bastantes de ellos.

España es el último ejemplo, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio ha sido eliminado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Además, el Impuesto sobre el Patrimonio se abolió en los últimos años en Holanda y Dinamarca, siendo uno de los últimos ejemplos el caso de Austria, donde ha desaparecido como consecuencia de la reforma fiscal de 1994. Si a ello unimos que otros Estados desarrollados los han suprimido hace tiempo –Estados Unidos en el siglo XIX, Italia no tiene Impuesto sobre el Patrimonio desde 1948 y Japón carece de él desde 1953– y que el impuesto tampoco se exige en, Portugal, Bélgica o Reino Unido, resultará que sólo se puede hablar de Impuesto sobre el Patrimonio en Finlandia, Irlanda, Noruega, Suecia, Luxemburgo y Suiza.

Cuestión distinta es el mencionado modelo francés de imposición sobre “las grandes fortunas”. Es una figura tributaria que ha sido defendida, por ejemplo, por la Conferencia de la ONU sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) que lo ha propuesto en 1995. En Francia es una figura impositiva controvertida, que ha sido abanderada por ciertos movimientos antiglobalización, aunque en el plano científico también es objeto de críticas<sup>11</sup>.

Un caso diferente lo representa el Impuesto alemán sobre el Patrimonio –*Vermögensteuer*– cuya Ley reguladora de 14 de noviembre de 1990, reformada por la Ley de Valoración de 1 de febrero de 1991, y posteriormente, por Ley de 14 de septiembre de 1994, fue declarada

---

<sup>11</sup> Véase GROSCLAUDE, J.- MARCHESSOU, P., *Droit Fiscal General*, Dalloz, 2ª ed., Paris, 1999, pag. 360.

incompatible con la Constitución alemana por el *Bundesverfassungsgericht* en sentencia de 22 de junio de 1995, en lo que HERRERA MOLINA califica de “decisión audaz”<sup>12</sup>. Esta sentencia, aplicando las posibilidades que el ordenamiento alemán atribuye a su Tribunal Constitucional, declaró la “incompatibilidad con la Constitución” (*Unvereinbarkeit*), de la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las razones de esta incompatibilidad son claras para el Tribunal alemán: aunque la sentencia reconoce que el legislador puede elegir libremente el objeto de los tributos que establece y que la mera tenencia de un patrimonio puede considerarse objeto de un impuesto, la adquisición de ese patrimonio privado ya se ha gravado a través de la imposición sobre la renta y la utilización para fines privados de ese patrimonio tributa en la imposición sobre el consumo y el tráfico de bienes. Por eso, aunque sea constitucional escoger el patrimonio como objeto de imposición, su regulación debe llevarse a cabo con pleno sometimiento al principio de igualdad en la imposición, y teniendo en cuenta la cuestión de la presión fiscal del conjunto del sistema tributario. La igualdad en el resultado final, en las cuotas tributarias correspondientes a cada contribuyente, debe proporcionarla la fijación de tipos de gravamen diferenciados en función de los distintos tipos de bienes. Si, por el contrario, el tipo es único la igualdad debe presidir la valoración de los distintos bienes que integran el patrimonio.

La sentencia señala, en este sentido, que cuando se establece el gravamen del patrimonio, lo que realmente se está queriendo gravar no es la mera titularidad de bienes y derechos, sino los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio<sup>13</sup>. Si el tipo de gravamen no aparece diferenciado en función del distinto tipo de bienes, el procedimiento de valoración de cada uno de los bienes y derechos tiene que partir de esos rendimientos potenciales para que la carga tributaria no incida en el patrimonio en sí mismo, sino en su productividad<sup>14</sup>. Por eso,

<sup>12</sup> HERRERA MOLINA, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos, *Impuestos*, n° 14, 1996, pag. 78.

<sup>13</sup> Véase KIRCHHOF, P., “La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria”, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998, pag. 28.

<sup>14</sup> MESA GONZÁLEZ, M.J., “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: el caso alemán”, *Quincena Fiscal*, 1997, n° 20, pag. 47.

lo valoración de los bienes integrantes del patrimonio debe tener en cuenta esos rendimientos potenciales y su importe sólo puede añadirse a otros impuestos que recaen sobre la renta. Si se produce este “añadido”, la imposición global sobre la renta potencial ha de corresponderse aproximadamente a un reparto de las cargas públicas al 50 % entre la Administración y los contribuyentes.

El Tribunal Constitucional alemán entendía que en la ley alemana los criterios de valoración no tenían una referencia unívoca al objeto del tributo; la “potencialidad” de los bienes integrantes del patrimonio para generar renta. Por eso declaró la incompatibilidad de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio con la Constitución, ya que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aplicaba diversos criterios de valoración, incoherentes con la manifestación de capacidad económica que se pretendía gravar, los rendimientos “medios” del patrimonio determinados a partir de su valor productivo. El Tribunal dio un plazo al Parlamento para adaptarlo antes del 1 de enero de 1997, que fue incumplido.

En resumen, a pesar de que el Informe *Neumark* del Comité Fiscal y Financiero de la CEE recomendaba su implantación, resaltando además la necesidad de proceder a una armonización en los países que lo aplicasen, por unas u otras razones, el Impuesto sobre el Patrimonio carece de suficiente reflejo en los más modernos sistemas tributarios. Ello supone, a nuestro modo de ver un argumento de peso para proponer su supresión, teniendo en cuenta que la tendencia actual a la “coordinación fiscal” de los sistemas tributarios es una respuesta y alternativa a los cambios causados en el poder tributario por la globalización económica<sup>15</sup>.

Pero el rechazo a este impuesto será también consecuencia de la evidente vulneración de varios principios constitucionales, que vamos a exponer a continuación.

### III.2. Vulneración de principios constitucionales.

La primera cuestión a tratar, a la hora de proponer la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, es la de su posible contradicción con

---

<sup>15</sup> Véase CAAMAÑO ANIDO, M.A.- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Civitas, REDF*, nº 114, 2002, pag. 266.

principios de ordenación del sistema tributario contenidos en la Constitución, los cuales como ha señalado el Tribunal Constitucional español de forma reiterada, tienen pleno “valor normativo” (sentencia 16/1982, de 28 de abril, FJ 1º). El primero de ellos debe ser, la exigencia de capacidad económica.

### III.2.1. Capacidad económica.

La capacidad económica es el elemento cardinal de la justicia tributaria. La Constitución Ecuatoriana de 2008, hace mención a la misma cuando menciona, en su artículo 300, el principio de equidad, en relación con los de progresividad y generalidad, como elementos rectores del sistema tributario.

Recordemos brevemente que el Tribunal Constitucional español ha definido el principio de capacidad económica como fundamental principio de justicia contributiva, señalando que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre” (sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º), destacando la trascendencia incuestionable de este principio, pero sin que el mismo llegue a agotar la justificación tributaria (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º), y que se hará efectivo a través de una diversidad de manifestaciones (sentencia 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -). La capacidad económica se configura de esta manera como un límite al poder legislativo en materia tributaria, que vincula al legislador y a su libertad de configuración, “que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º). Por tanto, el principio de capacidad económica excluye el gravamen de la riqueza ficticia (sentencia 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º), pero no potencial (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º).

Y en este sentido, no parece que, *a priori*, sea contrario al principio de capacidad económica la elección del patrimonio como materia imponible; la sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, ha declarado que “es palmario que no existe precepto constitucional alguno que impida el gravamen de otra fuente o manifestación de riqueza que no sea la renta” (FJ 23º), de modo que la justicia tributaria a través del

principio de capacidad económica puede hacerse factible a través de diversas manifestaciones entre las que se incluye el patrimonio. Por tanto, no parece que se ponga en duda que el Poder del Estado para crear impuestos pueda alcanzar los impuestos sobre el patrimonio de las personas físicas. Y si seguimos el criterio marcado por la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, de que el objeto gravado en el Impuesto sobre el Patrimonio es la “potencialidad de los bienes para obtener rendimientos”, la riqueza potencial como índice de capacidad económica gravable ha sido admitida por el Tribunal Constitucional.

Ahora bien, ahondando un poco más en el verdadero objeto de tributación comienzan las dudas sobre la corrección de un impuesto sobre el patrimonio; en efecto, resulta innegable que el patrimonio de los sujetos entraña cierta capacidad de pago, y que comparativamente ésta es mayor en el sujeto que obteniendo un determinado volumen de renta tiene un patrimonio que en quien, percibiendo la misma renta, carece de bienes patrimoniales. Pero a partir de aquí surgen las dudas. Primero, por la esencial *evanescencia* del concepto “patrimonio”. El patrimonio es, como se dijo, el conjunto de relaciones jurídicas valuables en dinero que pertenecen a la esfera jurídica de una persona, activa o pasivamente, integrado por bienes y derechos. Al circunscribir los bienes patrimoniales a los que pueden ser evaluados en dinero, quedarían fuera, no sólo las cosas fuera de comercio (con las tradicionales dificultades para su delimitación legislativa) sino los llamados “bienes y derechos de la personalidad”, a los que tradicionalmente no se les concede valor económico inmediato, salvo el derecho a la restitución derivado de su invasión o lesión, aunque es evidente que no en todo los casos esos bienes de la personalidad carecen de “valor de cambio” –por ejemplo, el derecho a la imagen de artistas o deportistas o el derecho a la intimidad en algunos casos de personajes “populares”–. Ello genera una indefinición en el verdadero contenido del objeto gravado y situaciones de manifiesta desigualdad, pues el concepto tradicional de “patrimonio” no abarcaría estos derechos.

Además, para que el patrimonio pueda ser considerado un verdadero índice de capacidad económica, susceptible de ser objeto de tributación debe gravarse como “patrimonio neto”; esto es un patrimonio en el que se tengan en cuenta a efectos de su deducibilidad las deudas y cargas del mismo que disminuyen su valor, aunque sólo se tendrán en cuenta

las que estén debidamente justificadas. Como consecuencia de ello se ha acusado a esta figura tributaria de ser “injusta por no permitir la compensación adecuada de las pérdidas”<sup>16</sup>. A pesar de la posibilidad de que los desmerecimientos patrimoniales no resulten perfectamente trasladables a la base imponible del impuesto vigente en nuestro país, está claro que un impuesto sobre el patrimonio neto no podrá exigirse nunca en los supuestos en las deudas del sujeto fuesen superiores al valor del patrimonio. El cumplimiento de esta premisa generaría dificultades de gestión –la Administración deberá comprobar el valor de bienes y deudas– y ese coste de gestión no se vería compensado con la potencialidad recaudatoria del tributo.

Pero además a la hora de determinar lo que se debe gravar o no en el patrimonio se suele plantear el problema de si el mismo abarca el llamado “capital humano”; así para GARCÍA VILLAREJO - SALINAS SÁNCHEZ, “...a pesar de que parece evidente que si lo que se persigue con el gravamen de este impuesto desde el punto de vista de la equidad fiscal es un trato homogéneo para los individuos de acuerdo a la capacidad de pago que se deriva de su patrimonio deberían tenerse en cuenta, a la hora del gravamen, ambas formas de capital, toda vez que parece claro que, en igualdad de condiciones, se encuentra en situación ventajosa aquel que posee un mayor nivel de formación cultural o técnica”<sup>17</sup>.

La cuestión que puede parecer baladí no lo es tanto si tenemos en cuenta que el impuesto, al gravar todos los bienes con valor económico produzcan o no renta, se paga en realidad con la renta que genera el patrimonio. El objeto-fin del tributo no es otra cosa que esa renta, por lo que en realidad, como señaló en Alemania el Tribunal Constitucional respecto al *Vermögensteuer*, no se está gravando el conjunto de bienes y derechos patrimoniales de que es titular un sujeto, “sino los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio”, lo que debería abarcar el capital humano, como “potencialidad”. Sobre esta cuestión ha discutido mucho la doctrina alemana; así KIRCHHOF, P., para quien “todo impuesto debe graduarse atendiendo a la capacidad individual de pago, no sólo porque el obligado es un ser capaz de obtener rendimientos, sino porque la capacidad jurídica, representada por el Estado, tiene una parte esencial

---

<sup>16</sup> Véase Editorial de *Escritura Pública* del Consejo General del Notariado de julio de 2002.

<sup>17</sup> GARCÍA VILLAREJO, A.- SALINAS SÁNCHEZ, J., *Manual de Hacienda Pública*, Tercera edición, Tecnos, Madrid, 1994, pag. 484.

en el surgimiento y conservación de esa capacidad de enriquecimiento individual”, a pesar de lo cual, para este autor, en relación con el Impuesto alemán sobre el Patrimonio, “llama la atención que sólo se grave la rentabilidad del patrimonio, no la fuerza de trabajo”<sup>18</sup>. Por eso, en tanto el sustrato económico al que hay que atender en un Impuesto sobre el Patrimonio es la “potencialidad” para obtener rentas, y que la potencialidad tiene amparo constitucional como índice de capacidad económica (“basta que dicha capacidad económica como riqueza o renta real o potencial...” dice el FJ 13º de la sentencia 37/1987, de 26 de marzo). Precisamente por eso, para el Tribunal Constitucional alemán “hay que armonizar la imposición global sobre la adquisición, la tenencia y la utilización del patrimonio para garantizar la observancia del principio de igualdad y evitar una imposición excesivamente elevada”. Eso significa la necesidad de tener en cuenta, a la hora de valorar el Impuesto sobre el Patrimonio, las demás figuras que inciden en su materia imponible. El gravamen del patrimonio plantea problemas en relación con el hecho de que el Estado grave la adquisición del patrimonio a través de la imposición sobre la renta y la utilización del patrimonio a través de los gravámenes del consumo y el tráfico de bienes.

Si el Impuesto sobre el patrimonio grava la tenencia de bienes y derechos con contenido económico pero excluye el “capital humano”, está queriendo gravar los bienes y derechos con contenido económico susceptibles de generar renta, la produzcan o no. Aunque el impuesto se “calcula” sobre el patrimonio, se paga con la renta, de modo que la renta es la verdadera fuente del impuesto, por lo que el impuesto carece de un verdadero hecho imponible propio, lo cual cuestiona su validez a la luz del principio constitucional de capacidad económica.

Así, por un lado, cabe afirmar que, como se apuntó, el Impuesto sobre el Patrimonio grava la renta ahorrada, que ya tributó en el momento de adquirirla y se paga con la renta, por lo que se sobrepone con la imposición sobre la renta. Y vuelve a sobreponerse con la disposición patrimonial, a través de los impuestos indirectos. Por lo que, en el plano de la materia imponible, provoca una evidente sobreimposición que puede vulnerar el principio de capacidad contributiva.

---

<sup>18</sup> KIRCHHOF, P., “La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria”, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, op. cit., págs. 28 a 32.

Por otro lado, se gravan los bienes susceptibles de producir renta, la produzcan o no, por lo tanto también los patrimonios “improductivos”, lo que sólo puede justificarse por motivos extrafiscales. Tales motivos, como ha señalado el Tribunal Constitucional, deben responder “principalmente a criterios económicos y sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza” (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º).

Son estas objeciones las que, contrastadas con la afirmación de que, *a priori*, es posible configurar el patrimonio como objeto de un tributo, obligan a buscar para este impuesto alguna justificación adicional que refuerce su admisibilidad en nuestro sistema tributario. Vamos a exponer las más comunes, para a continuación, rechazar que las mismas sirvan para sustentar la supervivencia de la imposición patrimonial en nuestro sistema fiscal.

### III.2.2. Acerca de si el Impuesto grava la “especial” capacidad económica que constituye la titularidad de un patrimonio.

Recordemos que, cuando se dice que se grava el patrimonio no conviene olvidar que si el contribuyente pagase el impuesto con el patrimonio éste se reduciría cada vez, hasta desaparecer. Por tanto, el impuesto se ordena en función del patrimonio, pero se paga con la renta. Si partimos, pues, de que gravar el patrimonio es gravar la renta ahorrada que ya tributó en el momento de su percepción, la admisibilidad del patrimonio como objeto de un tributo, aceptada por el Tribunal Constitucional español en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, sólo será posible si el patrimonio puede considerarse una “capacidad económica a mayores”.

En efecto, ese ha venido siendo un argumento recurrente para defender la existencia de un impuesto sobre el patrimonio; debe gravarse el patrimonio porque la titularidad de un patrimonio supone disfrutar de una capacidad económica adicional, que justifica la existencia del impuesto como “impuesto complementario de la tributación sobre la renta”<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> BREÑA CRUZ, F., “El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: antecedentes, naturaleza, funciones”, en *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, Vol. I, IEF, Madrid, 1977, pags. 84 a 86.

Esta argumentación se basaría en que la titularidad de un patrimonio atribuye una especial seguridad económica, además de capacidad de crédito, prestigio social, poder e influencia, a lo que hay que unir una mejor disposición para eludir otros tributos<sup>20</sup>. En este sentido, suele ser habitual utilizar como ejemplo significativo el de dos individuos, "...en el que ninguno de los dos perciba renta, pero uno dispone de cierto patrimonio y el otro no. El primero siempre se encontrará en una posición ventajosa, para hacer frente a sus necesidades económicas, cosa que no podrá hacer frente el segundo; de no haber más que un impuesto que gravara la renta ambos tendrían el mismo trato"<sup>21</sup>.

La defensa de la especial capacidad de los titulares de patrimonios con ejemplos como el expuesto, constituye una buena imagen gráfica pero encierra un sofisma. En relación con el citado ejemplo, conviene puntualizar que si ninguno de los dos sujetos percibe renta, no tributarán, especialmente si el sistema tributario recoge un impuesto sobre la renta que conciba como capacidad a tener en cuenta, la *renta disponible*. Si se tiene patrimonio y éste se rentabiliza a efectos de sufragar los gastos necesarios, tampoco se tributará si los rendimientos no superan el *mínimo vital*. Por tanto, gravar el patrimonio, en el ejemplo expuesto, sólo podría fundarse o en la idea del carácter consolidado de las rentas integradas en un patrimonio, que ofrecen a su titular una "especial seguridad" –pero que también son susceptibles de pérdidas repentinas de valor, piénsese en un patrimonio integrado por una cartera de renta variable– o sobre la base del gravamen de las "retribuciones en especie" que ofrece la titularidad de los bienes patrimoniales, afectos al disfrute de su titular.

Si la razón del gravamen fuera la especial ventaja derivada del disfrute de bienes patrimoniales, ello, como acertadamente señala HERRERA MOLINA, "exigiría gravar tan sólo el patrimonio no productivo afecto al disfrute privado, es decir, el *ajuar doméstico* entendido en sentido amplio"<sup>22</sup>. Y resuelta inapropiado prever un impuesto sólo a efectos de gravar estos bienes, sobre todo si tenemos en cuenta la tendencia en Europa, y en especial en Alemania, de rechazar la imposición sobre

---

<sup>20</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pág. 328.

<sup>21</sup> GARCÍA VILLAREJO, A.- SALINAS SÁNCHEZ, J.; *Manual de Hacienda Pública*, op. cit., págs. 481 y 482.

<sup>22</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pág. 328.

bienes de uso personal, incluso admitiendo la existencia de un impuesto sobre el patrimonio. Ello es así, desde la formulación clásica de 1833 en Edimburgo hasta aportaciones como la de Friz Karl MANN en su clásico *Steuerpolitische Ideale*, de 1937, acerca de la necesidad de la “neutralidad” de la imposición con relación a los impuestos de uso personal, sobre la base de la idea de que el tributo representaría la participación de la colectividad en la obtención de beneficios de quien opera en el mercado al amparo del aparato institucional y jurídico que la colectividad pone a su disposición. Al margen quedarían los bienes que el particular, bien porque lo necesita, bien porque lo decide, deja “fuera del mercado” y afecta a su uso personal<sup>23</sup>. Pero la filosofía ha de ser otra, y de acuerdo con la doctrina clásica apuntada, el patrimonio afecto al uso del particular no debe sujetarse. En suma, y como señala la sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 1995, el principio de igualdad –base de la capacidad contributiva en Alemania–, la protección de la propiedad o la “prohibición del exceso” –*Übermassverbot*– y la protección de la propiedad privada, así como la protección de la libertad y de un medio de vida “estrictamente personal”, imponen excluir de tributación el patrimonio de uso personal.

Si todo ello es así, la conclusión es clara; no resulta convincente el argumento de que el Impuesto sobre el Patrimonio se justifica por la existencia de una capacidad económica “adicional” del sujeto que tiene patrimonio, frente al que no lo tiene, incluso en supuestos de igualdad de renta. Como el patrimonio es, en sustancia, ingresos acumulados, éstos habrán sido ya gravados en forma de renta o adquisiciones gratuitas, por lo que resulta contrario al principio de capacidad económica someterlos de nuevo a tributación. Y menos se justifica la permanencia de este impuesto en el sistema tributario cuando ya existe otro de claro índole patrimonial como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que volverá a gravar ese mismo patrimonio cuando, fallecido su titular que ya pagó por la renta adquirida y por la tenencia de la renta ahorrada, esos bienes patrimoniales sean adquiridos por sus herederos. Como señala CARRETERO PEREZ, “es indiferente para el Estado, detraer una vez al año un tanto por ciento del valor patrimonial de sus ciudadanos,

---

<sup>23</sup> Véase KIRCHHOF, P., “La influencia de la Constitución Alemana en su legislación tributaria”, op. cit., pág. 45, PERIS GARCÍA, P., “El nuevo Impuesto sobre el Patrimonio”, *Palau* 14, nº 14, 1991, pág. 210.

que gravar en años sucesivos un tanto por ciento calculado sobre los patrimonios hereditarios transmitidos...”<sup>24</sup>.

Por tanto, si aceptamos que esa “especial” capacidad económica ya ha sido gravada, y actuamos con criterios de justicia temporal, sólo un argumento adicional de *equidad vertical* puede justificar el gravamen. Y ello podría ser el argumento de que aunque el patrimonio ya ha sido gravado, someterlo de nuevo a tributación es una forma de introducir un factor de discriminación positiva a favor de los rendimientos del trabajo.

Al margen de las dificultades técnicas que plantea privilegiar las rentas de trabajo frente a las de capital, si este es el fundamento del Impuesto sobre el Patrimonio parece que se está admitiendo que el impuesto no somete realmente a tributación la mera titularidad de bienes y derechos, sino los rendimientos potenciales que produce ese patrimonio, puesto que el que tiene patrimonio, *potencialmente* puede obtener rendimientos de capital o ganancias patrimoniales, cosa que no podrá hacer el que vive de su trabajo. Ello exige dejar fuera del ámbito de tributación el “conjunto de energías y disposiciones personales del sujeto que constituyen el sustrato de su actividad”<sup>25</sup>.

La cuestión a dilucidar será si el instrumento adecuado para esta diferenciación en el tratamiento fiscal entre rentas del trabajo y rentas del capital es la previsión de un Impuesto sobre el Patrimonio. Algunos autores entienden que sí; así CARRETERO PÉREZ, señala que “la mejor forma de operar una discriminación cualitativa de las rentas, cuando el impuesto principal del sistema es el de renta, es el de añadir el impuesto sobre el patrimonio de modo complementario al impuesto sobre la renta”<sup>26</sup>.

Ahora bien, esta opinión formulada por este autor y compartida por un amplio sector de la doctrina fue especialmente esgrimida en el año

---

<sup>24</sup> CARRETERO PÉREZ, A., *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, op. cit., pág. 397.

<sup>25</sup> PÉREZ ROYO, F., “Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, decimotercera edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona 2002, pág. 476.

<sup>26</sup> CARRETERO PÉREZ, A., *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, op. cit., pág. 396; también BANACLOCHE PÉREZ, J., “Impuesto sobre el Patrimonio”, *Civitas, REDF*, núms. 15-16, 1977, pág. 489.

1977, para justificar en España la aparición en el sistema tributario español, del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. Por aquel entonces, la reforma fiscal que se estaba abriendo paso incluía un impuesto sobre la renta de carácter sintético, que pretendía someter a un tratamiento unitario a todas las rentas obtenidas por la persona física, que se compensaban y modulaban para tributar conjuntamente a la misma tarifa. En este impuesto las posibilidades de discriminar positivamente algún tipo de renta, por ejemplo, las rentas del trabajo, se limitaban a la aplicación de algunas deducciones a favor de las mismas y poco más. Pero en la actualidad, y como recuerda DOMINGO SOLANS, en lo que respecta a la fiscalidad sobre la renta, “los vientos soplan en dirección hacia los sistemas duales, al compás de la integración e internacionalización de las economías”<sup>27</sup>. Ello permite, en la imposición sobre la renta, un tratamiento diferenciado de las distintas rentas, y por tanto, una discriminación positiva a favor de las procedentes del trabajo<sup>28</sup>.

Pero es que además, si la finalidad del Impuesto fuese “penalizar” la situación de quienes poseen un patrimonio frente a los que perciben exclusivamente rentas de trabajo, sólo deberían gravarse patrimonios con potencialidad objetiva para obtener esos rendimientos, y no, por tanto, los patrimonios *improductivos*. Y, en efecto, el Impuesto sobre el Patrimonio grava todos los bienes con valor económico, independientemente de que sean productivos o improductivos.

Por tanto, hay que buscar alguna justificación adicional del impuesto. Y ese suele ser, el también muy socorrido, de que a través del Impuesto sobre el Patrimonio se incentiva el uso productivo del mismo, al menos para obtener los rendimientos necesarios que permitan hacer frente al pago del impuesto. Entonces, las argumentaciones para defender la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio se orientarían a considerarlo un tributo con “fundamento extrafiscal”.

---

<sup>27</sup> DOMINGO SOLANS, E., “Comentario general a la reforma del Impuesto sobre la Renta. Objetivos, principios y algunos desarrollos”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 2 y 3, 1998, pág.5.

<sup>28</sup> MALVAREZ PASCUAL, L.- BLASCO DELGADO, C., “La configuración sintética o analítica en el nuevo IRPF”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 1999, págs. 11 y ss.

### **III.2.3. Acerca de si el Impuesto tiene un fin “extrafiscal”: Penalizar el patrimonio improductivo.**

Las contradicciones en que incurre la defensa del Impuesto sobre el Patrimonio terminan por derivar en su justificación “extrafiscal”; al margen de que el impuesto no se acomode estrictamente a las exigencias de capacidad económica, tiene una fundamentación “extratributaria”; se trata de incentivar la productividad de los patrimonios, de acuerdo con las exigencias de la función social de la propiedad. Esta finalidad extrafiscal cuenta con cierta tradición en los impuestos de corte *productivista*, orientados a impulsar reformas agrarias, los cuales suelen recaer normalmente en rentas potenciales.

Sin embargo es evidente que no se puede reconocer esta función al Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el mismo no plasma ni en su presupuesto fáctico ni en su base imponible la “improductividad” del bien, de modo semejante a lo que han hecho ciertos impuestos autonómicos, como, en el caso español, el andaluz sobre Tierras Infrutilizadas. En concreto, el Tribunal Constitucional español en la sentencia en la que analiza este impuesto, señala claramente, que “no cabe identificar la *infrutilización* de fincas rústicas –hecho imponible del impuesto andaluz– con la propiedad de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas” (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º). Parece pues evidente que la actual regulación del Impuesto sobre el Patrimonio no acoge esta finalidad y por tanto, no puede tener esta fundamentación.

### **III.2.4. Otra posible vulneración de la capacidad económica. La multiplicidad de criterios de valoración.**

Hemos visto los posibles roces del Impuesto sobre el Patrimonio con el principio de capacidad económica, a partir de la configuración de su hecho imponible. Se trata ahora de trasladar esas posibles discordancias con el principio cardinal de la justicia tributaria.

Recordemos, al respecto que “el legislador no es omnipotente para definir la base imponible no sólo en el sentido de que tal base no puede ser contraria o ajena al principio de capacidad económica (consecuencia inevitable de este principio), sino también que la base debe referirse necesariamente a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el

legislador en el momento de la redacción del hecho imponible<sup>29</sup>. Si la situación tomada en cuenta a la hora de regular el Impuesto sobre el Patrimonio es la titularidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio menos las deudas que determinan la condición de “neto” del mismo, la base deberá tomar en consideración el valor de esos bienes. Y es aquí donde observamos una vez más claras incompatibilidades del régimen del Impuesto sobre el Patrimonio con el principio de capacidad económica.

Como se recordará, la sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 22 de junio de 1995 declaró la incompatibilidad de la Ley alemana del Impuesto sobre el Patrimonio con la Constitución, en tanto la misma aplicaba diversos criterios de valoración, incoherentes entre sí, y sin tener en cuenta la circunstancia de que el tipo de gravamen es el mismo para todos ellos; según la sentencia del Tribunal alemán “si el legislador determina un solo tipo de gravamen para todo el patrimonio del contribuyente, únicamente queda garantizada una tributación conforme al principio de igualdad a través de las bases imponibles de cada elemento patrimonial orientada de modo objetivo a la *potencialidad de obtener ingresos*.”

El Tribunal Constitucional alemán recuerda lo que es una regla común en la configuración de la base imponible y que hemos recordado; ésta, como expresión de la capacidad económica relativa debe ser coherente con el hecho imponible o capacidad gravada normativamente. Y tal capacidad gravada, para el *Bundesverfassungsgericht* no es otra que la “potencialidad” para obtener rentas. Los criterios de valoración deben referirse a esta “potencialidad” de manera unívoca, y al mismo tiempo, mantener unas reglas de actualización también unívocas. De manera que si el rendimiento potencial de los diversos bienes es similar, los criterios de valoración también deben ser semejantes.

Así pues creemos que la conclusión resulta evidente; si el Impuesto sobre el Patrimonio, pretende en teoría, gravar el patrimonio para infligir a las rentas de capital un tratamiento penalizador, el mismo debe recaer sobre el patrimonio susceptible de generar tales rentas y el valor a tener

---

<sup>29</sup> CORTES DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J. M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1977, pág. 428.

en cuenta debe ser el valor que mejor se adecue a ello; el valor productivo. Por el contrario, la valoración de los elementos integrantes del patrimonio se suele hacer sobre la base del valor de mercado, que no representa ese valor productivo, sino un valor de cambio, inapropiado para el carácter “estático y potencialmente duradero de la relación del sujeto con el elemento patrimonial”<sup>30</sup>. Por otro lado, este valor de mercado ni siquiera es un valor único, sino que juega de modo residual, conjuntamente con una diversidad de reglas que no responden a un criterio unitario y que ocasionan discriminaciones injustificadas.

Todo ello introduce en las valoraciones, uno de los elementos nucleares del régimen del Impuesto sobre el Patrimonio, graves quebrantamientos del derecho a la igualdad y a la capacidad económica. Estas circunstancias resultan especialmente graves si tenemos en cuenta las afirmaciones del Tribunal Constitucional alemán en la citada sentencia de 22 de junio de 1995. Ciertamente es que se trata de una afirmación que se enmarcan en una tendencia a la valoración unitaria, inherente a un sistema masificado y objetivo, muy propia del derecho germánico.

### III.2.5. Vulneración de la igualdad

La igualdad es un principio que constituye el corolario de la capacidad contributiva y equidad fiscal. Mucho más cuando, como ocurre con el artículo 300 de la Constitución Ecuatoriana de 2008, la equidad aparece formulada junto con la generalidad (todos son iguales a la hora de contribuir) y la progresividad (quienes tienen diferente riqueza deben ser tratados de modo diferente).

Recordemos, como síntesis de la doctrina de la igualdad acuñada por el Tribunal Constitucional español, que el Alto Tribunal, en el FJ 9 A de la sentencia 76/1990, de 26 de abril, señala “...no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable”, añadiendo que “...el

---

<sup>30</sup> PLAZA VAZQUEZ, A.L., *El valor real tributario*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2000, pág. 333.

principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional". Añade el Tribunal Constitucional que "el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados". Además para que la diferenciación que pueda establecer una ley fiscal sea constitucionalmente lícita, no es suficiente con que lo sea el fin que con ella se pretende conseguir, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, "...de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional...". Esta doctrina ha sido aplicada, entre otras, en la sentencias 214/1994, de 14 de julio ( FJ 8º B), como antes lo había sido en la sentencia 27/1981, de 20 de julio ( FJ 4º ).

Al margen de esta doctrina, también debemos señalar que la Ciencia de la Hacienda ha elaborado diversas teorías en torno a la igualdad, basándose en el estudio de la llamada *equidad fiscal*. Desde esta perspectiva la igualdad se manifiesta en dos planos; uno horizontal y otro vertical. En el plano horizontal, el principio de igualdad se identifica con el de generalidad, esto es, que a igualdad de capacidad contributiva el impuesto debe ser igual, o, lo que es similar, a paridad de riqueza debe generalizarse el impuesto a todos por igual, sin excepciones ni privilegios. Dada una determinada manifestación de riqueza, todos aquellos que ostentan un mismo nivel de ella, deben contribuir cuantitativamente de modo similar. La igualdad en el plano horizontal es especialmente sensible a las diferencias territoriales de trato fiscal, a las que nos referiremos a continuación. Por otro lado, en el plano vertical, el principio de igualdad se identifica con la proporcionalidad y ésta con la capacidad contributiva, alcanzando también la redistribución o igualdad de hecho. Cuando nos referimos a la igualdad en sentido vertical, estamos haciendo referencia a la necesidad de un trato fiscal desigual a quienes manifiesten distinta capacidad económica. Para lograr la equidad vertical la progresividad de los impuestos, de los que el Impuesto sobre el Patrimonio es un buen ejemplo, sería el instrumento más adecuado.

Pues bien; el Impuesto sobre el Patrimonio adolece de graves deficiencias tanto en materia de igualdad. Quizás lo más destacable sea que la imposición del patrimonio suele afectar sólo a las personas físicas y no a las jurídicas. Si bien resulta bastante habitual encontrarse con opiniones favorables a que el impuesto sujete exclusivamente a las personas físicas, ya que las sociedades resultarían gravadas a través de la tributación de las acciones y participaciones en manos de los socios, ya que de lo contrario podrían darse supuestos de doble imposición. Pero ello no es argumento convincente porque, como recuerda SIMÓN ACOSTA, “podría haberse hecho distinción en cuanto a tipos de personas jurídicas, ya que existen algunas en las que no hay participaciones sociales gravadas por el Impuesto sobre el Patrimonio”<sup>31</sup>. Y porque en las sociedades el valor de la representación no siempre es fiel reflejo del valor del patrimonio social que representan, por lo que la no sujeción de personas jurídicas no sólo fomenta la desigualdad, sino que se erige en un evidente instrumento de fraude. El que las sociedades resulten sujetas al impuesto por la vía indirecta de la tributación de sus participaciones no disipa la desigualdad porque aquéllas cuyos socios sean personas físicas se verán alcanzadas de modo indirecto por el impuesto, al ser gravada la propiedad de sus participaciones en manos de los socios. Mientras el impuesto no alcanzará de ningún modo a aquellas otras sociedades cuyos socios son personas jurídicas. Ello, sin duda alguna, pone en juego el principio constitucional de igualdad.

### III.2.6. Confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad, aun cuando no se encuentre expresamente previsto en la Constitución, se deduce de los principios de equidad y progresividad: el tributo progresivo tiene como límite el no eliminar ni agotar la fuente de tributación. También ha sido tratado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español a la hora de perfilar los principios esenciales inspiradores del régimen constitucional del tributo. Sin embargo, las pocas sentencias que se han ocupado en España de dibujar los confines de este principio y de llenarlo de contenido han efectuado afirmaciones tan genéricas como que el sistema fiscal tendría alcance confiscatorio si “mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y

---

<sup>31</sup> SIMÓN ACOSTA, E., *Curso de Introducción al sistema impositivo estatal*, op. cit., pág. 78.

propiedades”, como asimismo habría un resultado confiscatorio en el IRPF, “cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta” (sentencia 150/1990, de 4 de diciembre (FJ 9º)).

A pesar de estas invocaciones tan generales al contenido de la no confiscatoriedad, en lo que tal principio consiste realmente es en la prohibición de que la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes agote la riqueza imponible “so pretexto del deber de contribuir” –así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 23º) como ya lo había hecho en las anteriores 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º y 14º) y 14/1998, de 24 de enero (FJ 11, B)–.

Y ese es un peligro real respecto a una figura tributaria como el Impuesto sobre el Patrimonio, que, como se ha visto, aunque recae sobre el patrimonio se paga con la renta, incidiendo de una u otra manera en ambos objetos de tributación. Lo que resulta especialmente grave y plantea riesgos reales de confiscación, en tanto, como ya hemos señalado, el Impuesto sobre el Patrimonio grava los bienes con valor económico, independientemente de que sean productivos o no. Es más; la pretendida función extrafiscal de incentivar la productividad de los bienes –que sin embargo no se refleja en el hecho imponible del Impuesto español sobre el Patrimonio– parece invitar a que se graven también los bienes *improductivos*. Pero en el caso de bienes improductivos, la ausencia de rendimientos supondría que el impuesto estaría menoscabando el valor del patrimonio; lo mismo ocurriría si los rendimientos son tan pequeños que el impuesto los absorbe por completo o en su mayor parte. Como estas situaciones constituyen riesgos reales de confiscatoriedad, la solución que se viene reconociendo es el establecimiento de límites a la carga impositiva. Puede tratarse de límites relativos a la carga impositiva global que tiene que satisfacer el contribuyente obligado al pago del Impuesto sobre el Patrimonio. Este tipo de límites no se contemplan en la legislación española pero la tantas veces citada sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 propuso uno del 50 % del Impuesto sobre el Patrimonio, “añadido a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos”<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> CASANA MERINO, F., “El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario”, *Civitas, REDF*, nº 216, 1991, pág. 1110.

Las soluciones que se barajan suelen ser la de establecer un *impuesto mínimo* en el Impuesto sobre el Patrimonio, para evitar que, con su acumulación con la cantidad a pagar por el Impuesto sobre la Renta, la cuantía total resulte confiscatoria<sup>33</sup>.

En cualquier caso, estos “impuestos mínimos” del 20 por 100, no responden a la finalidad que cabría esperar de ella, como elemento de garantía de que el Impuesto sobre el Patrimonio se pague con la renta y no con cargo al patrimonio. Por un lado, por el efecto distorsionador que puede significar su existencia conjuntamente con las exenciones a la pequeña empresa introducidas por la Ley 22/1993, ya que, como dice HERRERA MOLINA, siempre que esos patrimonios empresariales constituyan la principal fuente de renta del contribuyente, “el mismo se encuentra totalmente exento aunque sus rendimientos sean muy reducidos”<sup>34</sup>.

### III.2.7. Seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica constituye otro de los elementos básicos del moderno Estado de Derecho. En la Constitución ecuatoriana de 2008 se reconoce de manera clara en el artículo 82, donde se dice que “el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.

Las reglas de valoración de los bienes gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio pueden vulnerar las exigencias de seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional español ha destacado el valor de la positivización de la seguridad jurídica por la Constitución cuando en su sentencia 27/1981, de 20 de julio, destaca que, aunque la seguridad jurídica es “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad”, “...si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente”. El contenido esencial de la seguridad jurídica, al margen de la distinción tradicional entre su manifestación objetiva y su

---

<sup>33</sup> MAGRANER MORENO, F.J., “Comentario al artículo 31 de La Ley del IP”, op. cit., pág. 2105.

<sup>34</sup> HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pág. 368.

manifestación subjetiva, radica en la idea de “previsibilidad” de las consecuencias fiscales de las actuaciones del ciudadano. A la protección de la confianza legítima y previsibilidad de las consecuencias tributarias de los actos y negocios se refiere el Tribunal Constitucional en su sentencia 27/1981, de 20 de julio, cuando dice que “lo fundamental que hay que proteger es la confianza, ya que el no hacerlo es atacar la buena fe” (FJ 9º). Es lo que la doctrina y jurisprudencia constitucional alemana denominan *previsibilidad objetiva de las consecuencias jurídicas de los particulares – Vorhersehbarkeit* -. Esta exigencia constitucional debe ensamblarse con el resto de principios estrictamente “tributarios” –capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad– como corolario imprescindible de la justicia tributaria. Como propone la sentencia del Tribunal Constitucional español 173/1996, de 31 de octubre, la realización de los principios de justicia e igualdad deben armonizarse con el respeto a los principios informadores del ordenamiento, “y de manera especial con la seguridad jurídica” (FJ 5º).

Las normas de valoración de los distintos bienes gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio suelen incluir situaciones de riesgo para la seguridad jurídica del contribuyente, como el uso de presunciones legales, y ciertas normas de valoración. Y es que, un impuesto como el del patrimonio es especialmente proclive a que el derecho del contribuyente a conocer las consecuencias fiscales de sus actos se vea vulnerado, puesto que, como ya hemos señalado, se pretende configurar como un tributo de referencia a la hora de fijar valores. Ya hemos expuesto nuestras críticas al uso del término *valor de mercado* en tanto, creemos no refleja adecuadamente la capacidad económica que hay que tener en cuenta en un impuesto como el del Patrimonio. Este valor, como los demás criterios de valoración plantea el problema de que al referirse a la valoración de elementos no dinerarios “deben consistir en conceptos jurídicos indeterminados, siempre por referencia a parámetros económicos”<sup>35</sup>. El recurso a estos conceptos indeterminados es, por tanto, una necesidad técnica por lo que, en sí misma, no puede considerarse contraria al principio de seguridad jurídica.

Pero, a pesar de esta afirmación, lo que tampoco se puede negar, es que la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en las leyes

---

<sup>35</sup> PLAZA VAZQUEZ, A.L., *El valor real tributario*, op. cit., pág. 257.

tributarias conlleva una innegable carga de incertidumbre, tanto en lo relativo a la aceptación de los valores propuestos por los contribuyentes como a la posibilidad o no de practicar comprobaciones. Si bien parece que resulta consustancial con estos conceptos jurídicos indeterminados la imposibilidad de un conocimiento previo de los mismos que impida una situación de inseguridad, también es cierto que no se salvaguarda el respeto al principio de seguridad jurídica si no se implementan mecanismos basados en el derecho del contribuyente a la información sobre los valores a aplicar, para disipar esa incertidumbre, y que ese conocimiento previo sea pleno en el sentido de que excluya la comprobación por la Administración.

Pero también supone un riesgo para la seguridad jurídica la “dispersión de criterios de valoración”, a la que ya hemos aludido como contraproducente con las exigencias de capacidad económica e igualdad. Esa dispersión se traslada a las fuentes formales del Derecho, ya que en ocasiones los criterios de valoración aparecen regulados en normas distintas. Si no hay normas fiscales de unificación de los criterios de valoración el Impuesto sobre el Patrimonio en lo relativo a la determinación de valores adolece de defectos que generan incertidumbre y pueden incurrir en inconstitucionalidad por vulneración del principio de seguridad jurídica.

### III.3. Desincentivación del ahorro.

Vistos los abundantes argumentos de orden estrictamente jurídico que avalan la propuesta de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, debemos hacer un último esfuerzo para exponer otros rasgos criticables de esta figura tributaria basados en sus efectos económicos, al tiempo que cabe contradecir la *ultima ratio* a la que se acude para defender la pervivencia del Impuesto, aun reconociendo que el mismo contradice elementales exigencias de justicia tributaria; es un instrumento de control del origen de las rentas, y por tanto, sirve como un mecanismo de lucha contra el fraude fiscal.

Respecto a la primera cuestión no vamos a detenernos en exceso puesto que las afirmaciones a efectuar creemos que son obvias; si gravar el patrimonio supone gravar la renta ahorrada, el impuesto desincentiva la formación de ahorro. Por ahorro hay que entender en términos

económicos, aquella parte de la renta que después de los impuestos no se consume por las personas físicas o no se distribuye por las personas jurídicas. La finalidad del ahorro privado es, como se sabe, la formación de capital y inversión. Si el Impuesto sobre el Patrimonio grava la renta que no se consume, el impuesto dificulta esa formación de capital. Si se gravan todos los bienes y derechos, lo mejor es optar por los de consumo, pues perderán valor con el paso del tiempo, y no por bienes específicos de inversión, como por ejemplo una segunda vivienda. El impuesto resulta claramente contradictorio con los objetivos de formación de ahorro, objetivo que constituye un fin prioritario de la política económica y al servicio del cual existen en el IRPF un buen número de incentivos fiscales. Frente a todos ellos, mantener el Impuesto sobre el Patrimonio supone un gran contrasentido.

#### **III.4. ¿Se justifica un Impuesto sobre el Patrimonio a partir de su función de control?.**

Por último, se suele argumentar que si bien el Impuesto sobre el Patrimonio puede colisionar con ciertos valores o principios del ordenamiento tributario constitucional, a través del mismo se puede, no obstante, conseguir un conocimiento más profundo y eficaz de otros impuestos, y sobre todo, como vimos, de las fuentes de renta.

Recordemos que el control de los bienes, en cuanto fuente de rentas, es un fin constitucional, amparado en la lucha contra la ocultación y el fraude. Lo que sí hay que poner en tela de juicio es que ese fin deba lograrse a través de un impuesto y que tal impuesto, figura esencialmente recaudatoria, tenga como fundamento básico el control de rentas.

#### **IV. Conclusión en contra de la implantación de un Impuesto sobre el Patrimonio en Ecuador.**

De lo dicho, podemos resumir los argumentos en contra de la introducción de un Impuesto sobre el Patrimonio en Ecuador, figura fiscal que podría llegar de la mano de la nueva declaración de bienes.

- a) No cuenta con parangón en la mayoría de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de la OCDE y de la Unión Europea. En un escenario caracterizado por la internacionalización de la

economía, la coordinación fiscal aparece como una de las necesidades más palmarias de adaptación del poder tributario a la nueva realidad mundial. Por eso, la permanencia de este impuesto en nuestro sistema fiscal, coloca a la fiscalidad española en situación de desarmonía con los ordenamientos de nuestro entorno.

- b) Su regulación plantearía grandes fricciones con las exigencias de la justicia tributaria y, sobre todo, con el principio de capacidad económica. A pesar de las disfunciones que el concepto tradicional de patrimonio puede plantear respecto a bienes que, respecto a ciertos sujetos, pueden considerarse con “valor económico” y que tradicionalmente se consideraban ajenos al patrimonio –por ejemplo, el derecho a la imagen– no parece que, *a priori*, sea contrario al principio de capacidad económica la elección del patrimonio como hecho imponible. Pero también es cierto que un impuesto que grava la renta ahorrada y que recae sobre bienes y valores que volverán a tributar cuando, a título gratuito u oneroso, “salgan” del patrimonio del sujeto, sólo puede aceptarse bien porque se entiende que la titularidad de un patrimonio constituye una capacidad económica “adicional”, bien porque se reconoce a la figura impositiva un fin extrafiscal.

Respecto a la “capacidad adicional”, se viene entendiendo que ésta concurre en quien tiene patrimonio, al que se debe penalizar fiscalmente, pues ello sería una vía adecuada para discriminar positivamente a las rentas del trabajo frente a las de capital. Si este fuese un motivo fundamental de la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, la capacidad económica a tener en cuenta por el Impuesto tendría que ser acorde con la “potencialidad de los bienes para producir renta” –como dijo en Alemania el *Bundesverfassungsgericht* en sentencia de 22 de junio de 1995–, y no gravar todos los bienes patrimoniales. Pero tampoco parece adecuado implementar un tratamiento más favorable para las rentas de trabajo con un nuevo impuesto, cuando el Impuesto a la Renta parece la sede más adecuada para ello.

Tampoco puede entenderse que el impuesto responde a un fin extrafiscal de corte *productivista*, pues ni su hecho imponible ni su base recogen el elemento “improductividad” de los bienes, como

parece haber exigido el Tribunal Constitucional para este tipo de impuestos.

Pero las objeciones al impuesto desde la perspectiva de la capacidad económica son más abundantes; los criterios de valoración pueden ser incoherentes entre sí y con la regla general de la “potencialidad de obtener renta”, y giran en torno al concepto de “valor de mercado”, un valor de cambio, inapropiado para el carácter estático y potencialmente duradero de la relación del sujeto con el elemento patrimonial. Esta dispersión de valores normativos es además, fuente de desigualdades y de inseguridad jurídica, e incluye supuestos de verdadera dispersión normativa. En suma, y como señaló para el caso alemán su Tribunal Constitucional, el Impuesto sobre el Patrimonio sólo puede cuantificarse de tal modo que su efecto conjunto con el resto de las cargas tributarias deje intacta la llamada “sustancia patrimonial”.

- c) El Impuesto sobre el Patrimonio plantea también graves riesgos desde la perspectiva de la exigencia de “no confiscatoriedad”, entendida como subsistencia de la manifestación de capacidad económica gravada, al hacer tributar todos los bienes, incluidos los que no producen renta. El efecto confiscatorio se produce por la incidencia conjunta de la imposición sobre la renta y el patrimonio, lo que no se soluciona con la técnica de los *impuestos mínimos*.
- d) El Impuesto sobre el Patrimonio puede no ser respetuoso con las exigencias de seguridad jurídica, tanto por el efecto que provoca la dispersión de criterios de valoración – acompañada en ocasiones de dispersión normativa – como por el uso de conceptos jurídicos indeterminados.
- e) Además, es un impuesto, que desde el punto de vista económico, desincentiva el ahorro, repercutiendo negativamente en la formación de capital e inversión, y resultando contradictorio con las medidas fiscales para estimularlo, previstas en diversas normas fiscales.
- f) Todas estas objeciones, no resultan contrarrestadas por la supuesta *función de control* de rentas que desempeña el Impuesto. Para controlar las fuentes de renta existen diversos instrumentos, y un impuesto es el menos adecuado.