

EVOLUCION Y REALIDAD DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FISICAS (*)

Fernando A. BRENA CRUZ

DESDE el primer año de aplicación de este Impuesto, ha transcurrido un número de ejercicios suficientes como para disponer de la perspectiva temporal adecuada para estudiar la evolución del mismo, conocer su realidad y marcar las tendencias que una y otra revelan. Este es el objetivo trazado y la tarea acometida en el presente trabajo. Se han realizado ya valiosos trabajos de esta naturaleza (1), pero por circunscribirse a un solo ejercicio carecen de la perspectiva temporal necesaria para emitir un amplio juicio sobre el tributo.

I. EVOLUCION DEL IMPUESTO DESDE LA PERSPECTIVA NORMATIVA

La evolución del impuesto desde el punto de vista normativo pone de relieve en qué medida las normas dictadas con posterioridad a la Ley de 14 de noviembre de 1977 han afectado o no a la estructura y características básicas del mismo. Las normas más significativas son:

a) Las derivadas de la estructuración del Estado en Comunidades Autónomas, habiéndose perfilado tres sistemas en relación con el impuesto sobre el patrimonio:

1.º Sistema de Concierto Económico, aplicable al País Vasco,

en el que el impuesto tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma.

2. Sistema de Convenio Económico, aplicable a Navarra, en el que la imposición y cobranza del impuesto corresponde a la Diputación de Navarra, y

3.º Sistema de Cesión de Tributos, aplicable al resto de las Comunidades Autónomas, en el que se cede a cada comunidad autónoma, entre otros, el rendimiento en su territorio del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondiendo a las Comunidades, por delegación del Estado, la gestión en su más amplio sentido y la recaudación del tributo.

Fácilmente se advierte la trascendencia que estas normas tienen en cuanto a la aplicación territorial del tributo y la necesidad de una adecuada coordinación entre las diferentes administraciones y de una efectiva aplicación de los puntos de conexión.

b) En materia de valoración, las escasas normas que se han producido no han logrado paliar los graves defectos de que adolecen los criterios legales de valoración. Las más destacadas han sido las siguientes:

1. La que permitió que en la declaración a presentar en 1979 se declarara un valor superior al de adquisición y distinto del derivado de los criterios legales (artículo 20.5 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impues-

to sobre la Renta de las Personas Físicas).

2. Las que han efectuado la articulación del Impuesto sobre el Patrimonio con los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, especialmente estas últimas (artículos 10 y 49 del Texto Refundido de la Ley, y 10 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).

3. Las que han tratado de actualizar o corregir los valores catastrales de los bienes de naturaleza urbana hasta que se llevase a cabo la revisión de los mismos ordenada legalmente (Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, y Leyes de Presupuestos para los años 1981 y 1984).

c) Las que han modificado, incrementándolas, las reducciones en la base imponible (Ley de Presupuestos para 1980 y Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre).

d) Finalmente, las que establecieron un límite o tope de gravamen en el Impuesto sobre el Patrimonio (Leyes de 18 de abril y 8 de septiembre de 1978, y Leyes de Presupuestos para 1983 y 1984).

Como puede observarse, a excepción de la que establece el límite o tope de gravamen, ninguna de las demás normas reseñadas ha supuesto una modificación esencial de las características estructurales del Impuesto.

II. EVOLUCION DEL IMPUESTO EN SUS PRINCIPALES MAGNITUDES

La evolución del impuesto en sus principales magnitudes, y en

CUADRO N.º 1
NUMERO DE DECLARACIONES PRESENTADAS

EJERCICIO	Estado	Diputación de Navarra	Diputaciones del País Vasco	Total
1978	464.512	11.635	—	476.147
1979	444.479	12.057	—	456.536
1980	479.390	12.574	—	491.964
1981	487.168	12.652	29.208	529.028
1982	492.655	12.296	37.910	542.861
1983	522.699	14.005	40.597	577.301

a) *Declaraciones presentadas*

El estudio de la evolución de las declaraciones presentadas en base al cuadro n.º 1 pone de relieve que, con la única excepción de 1979, en todos los demás ejercicios se ha producido un ligero incremento en el número de declaraciones. Así, las presentadas por el ejercicio 1983 representan un incremento del 12 por 100 respecto de las presentadas por el ejercicio 1978, incremento realmente moderado.

base a la estadística disponible, constituye la segunda parte del estudio realizado.

La evolución del número de declaraciones presentadas se recoge en el cuadro n.º 1 y a ella nos referimos en primer lugar. Para el resto de las magnitudes se ha elaborado el cuadro n.º 2 que recoge, para los años 1978 a 1982 (únicos disponibles hasta la fecha), las cifras declaradas de bienes y derechos (patrimonio bruto), deudas, base imponible (patrimonio neto), reducciones de la base imponible y base liquidable. Por no existir para algunos ejercicios, o por falta de coherencia en las cifras, no se ofrece el resto de las magnitudes que intervienen en el proceso lógico de la liquidación del tributo: cuota íntegra, deducción por impuestos satisfechos en el extranjero, cuota líquida, recargo de prórroga, sanciones y deuda tributaria, aunque algunas de ellas serán objeto de consideración más adelante.

Los datos estadísticos resultan de la grabación de cada una de las partidas de la declaración, sin que exista correspondencia entre unas y otras, y así puede observarse en el cuadro n.º 2 que la diferencia entre el patrimonio bruto y las deudas no se corres-

CUADRO N.º 2

PATRIMONIO BRUTO, DEUDAS, PATRIMONIO NETO, REDUCCIONES Y BASE LIQUIDABLE DECLARADOS

(En millones de pesetas)

EJERCICIO	Bienes y derechos	Deudas	Bases imponibles	Reducciones	Bases liquidables
1978	7.551.050	645.685	7.208.478	2.596.324	4.612.154
1979	8.122.751	381.087	7.646.632	2.445.404	5.502.182
1980	9.502.209	473.688	9.028.520	3.899.444	5.129.076
1981	9.273.253	488.907	8.784.347	3.981.609	5.346.167
1982	9.738.628	618.625	9.230.778	4.114.562	5.069.566

ponde exactamente con la cifra de base imponible. Lo mismo sucede con la diferencia entre la base imponible y las reducciones, que arroja una cifra diferente de la que dan las estadísticas como base liquidable, salvo en relación con el ejercicio 1978 en que, por desconocerse la cifra de base liquidable, se ha obtenido ésta por el proceso lógico de restar a la base imponible la cifra de reducciones.

En cada uno de los apartados que siguen se efectúa el análisis de las cifras relativas a los diferentes apartados que recoge el cuadro.

Cabe poner de relieve, por otra parte, que existe una tenue tendencia al aumento del número de declaraciones positivas, que representan aproximadamente el 60 por 100 del total de las presentadas.

b) *El patrimonio bruto (valor de los bienes y derechos declarados)*

El patrimonio bruto declarado se sitúa en cerca de 10 billones de pesetas, habiéndose incrementado en el periodo considerado en el 29 por 100. El incremento se ha producido en todos los años, con una inflexión en 1981 respecto a 1980.

Como puede observarse en el

CUADRO N.º 3

DECLARANTES E IMPORTES DECLARADOS POR TRAMOS DE PATRIMONIO IMPONIBLE
EJERCICIO 1982

BIENES Y DERECHOS

TRAMOS DE PATRIMONIO IMPONIBLE (millones de pesetas)	DECLARANTES		IMPORTE DECLARADO		
	Número	%	Importe en millones pesetas	%	Media por declarante (millones de pesetas)
Hasta 25	439.126	89,741	4.958.476	50,915	11
De 25 a 50	26.951	5,507	1.245.748	12,797	46
De 50 a 100	14.211	2,904	1.160.327	11,914	82
De 100 a 250	6.936	1,417	1.139.707	11,702	164
De 250 a 500	1.458	0,297	525.784	5,398	361
De 500 a 1.000	478	0,097	329.364	3,382	689
De 1.000 a 1.500	97	0,019	118.967	1,221	1.226
De 1.500 a 2.500	65	0,013	135.605	1,392	2.086
Más de 2.500	28	0,005	124.650	1,279	4.452
TOTALES...	489.350	100,000	9.738.628	100,000	20

cuadro n.º 3, la media por declarante a nivel nacional se sitúa en torno a los 20 millones en el último ejercicio considerado (1982). La media por declaración en el tramo más bajo (hasta 25 millones) es de 11 millones, mientras que en el más alto supera los 4.000 millones.

En la distribución por tramos (cuadro n.º 4) puede comprobarse que el 90 por 100 de los declarantes tiene un patrimonio inferior a 25 millones de pesetas. Con patrimonios superiores a 100 millones de pesetas sólo aparece un 2 por 100 de contribuyentes.

Si tenemos en cuenta el importe del patrimonio bruto declarado, se comprueba que el 90 por 100 de los declarantes con patrimonio más bajo (inferior a 25 millones) posee el 50 por 100 del patrimonio bruto total declarado, mientras que el 10 por 100 de declarantes restante, que son

CUADRO N.º 4

DISTRIBUCION PORCENTUAL POR TRAMOS DE PATRIMONIO IMPONIBLE DEL NUMERO DE DECLARANTES E IMPORTE EN EL PERIODO 1979-1982

BIENES Y DERECHOS

TRAMOS DE PATRIMONIO IMPONIBLE (millones de pesetas)	1979		1980		1981		1982	
	Declarantes	Importe	Declarantes	Importe	Declarantes	Importe	Declarantes	Importe
Hasta 25	88,424	49,008	89,030	49,548	89,990	53,644	89,741	50,915
De 25 a 50	6,406	14,728	6,004	13,871	5,405	13,604	5,507	12,797
De 50 a 100	3,201	13,299	3,122	12,839	2,874	12,817	2,904	11,914
De 100 a 250	1,480	12,552	1,445	11,728	1,425	12,645	1,417	11,702
De 250 a 500	0,284	5,275	0,274	4,956	0,242	4,500	0,297	5,398
De 500 a 1.000	0,085	3,064	0,087	3,208	0,054	1,972	0,097	3,382
De 1.000 a 1.500	0,013	0,851	0,018	1,132	0,007	0,515	0,019	1,221
De 1.500 a 2.500	0,006	0,536	0,013	1,339	0,002	0,275	0,013	1,392
Más de 2.500	0,001	0,687	0,007	1,379	0,001	0,028	0,005	1,279
TOTAL	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000

los que tienen patrimonios más altos, detentan el otro 50 por 100 del patrimonio.

Se deduce de estos datos que el grado de desigualdad en la distribución del patrimonio es importante.

Por lo que respecta a la composición o estructura del patrimonio bruto, los bienes que ma-

yor peso específico tienen son los de naturaleza urbana. El 90 por 100 de los contribuyentes declara bienes de esta naturaleza. El 35 por 100 del patrimonio declarado corresponde a estos bienes, siguiéndoles en importancia los títulos sin cotización en Bolsa.

Son los patrimonios medios los

que están más diversificados, ya que los más bajos se concentran en bienes urbanos y depósitos bancarios y los más altos en títulos sin cotización en Bolsa, como se comprueba en el cuadro n.º 5, que refleja, para los distintos tramos de patrimonio imponible, el porcentaje de participación de los distintos bienes.

CUADRO N.º 5

**ESTRUCTURA DEL PATRIMONIO POR TRAMOS DEL PATRIMONIO IMPONIBLE
EJERCICIO 1982**

BIENES Y DERECHOS

TRAMOS NIVELES DE PATRIMONIO BASE IMPONIBLE (millones)	Urbana	Rústica	Afectos negocios	Depósitos c/c	Certificados depósitos	Seguros vida	Participaciones con cotización en Bolsa
Hasta 4	49,43	6,23	8,46	18,03	1,94	0,36	3,79
De 4 a 6	44,20	6,44	9,01	19,17	2,34	0,28	4,59
De 6 a 10,5	42,05	6,74	9,23	18,25	2,35	0,27	4,77
De 10,5 a 15	40,51	6,77	9,77	17,06	2,38	0,28	4,91
De 15 a 20	39,10	6,85	9,61	15,88	2,28	0,28	5,00
De 20 a 25	37,99	6,88	9,45	15,17	2,24	0,22	4,98
De 25 a 50	35,00	6,86	9,40	13,44	2,30	0,23	5,13
De 50 a 100	30,09	6,58	8,71	10,95	2,23	0,19	5,47
De 100 a 250	23,61	5,78	7,25	8,59	2,13	0,16	5,66
De 250 a 500	17,07	5,46	5,17	6,32	2,02	0,12	5,84
De 500 a 1.000	12,24	4,82	3,54	6,44	1,71	0,21	7,90
De 1.000 a 1.500	10,56	4,82	1,61	5,62	1,97	0,05	7,26
De 1.500 a 2.500	6,64	4,39	2,86	3,08	2,39	0,00	12,01
Más de 2.500	10,03	2,33	0,42	4,63	1,00	0,01	6,19

TRAMOS NIVELES DE PATRIMONIO BASE IMPONIBLE (millones)	Participación sin cotización en Bolsa	Deuda pública	Otras obligaciones	Participaciones sociedades inversión mobiliaria	Fondos inversión mobiliaria	Demás bienes y derechos
Hasta 4	5,46	2,46	0,84	0,10	0,07	2,77
De 4 a 6	7,36	2,63	1,00	0,10	0,07	2,74
De 6 a 10,5	9,32	2,54	1,13	0,14	0,07	3,09
De 10,5 a 15	11,02	2,50	1,37	0,13	0,07	3,17
De 15 a 20	13,18	2,43	1,56	0,12	0,09	3,55
De 20 a 25	15,35	2,25	1,72	0,15	0,08	3,46
De 25 a 50	19,38	2,15	2,11	0,16	0,08	3,68
De 50 a 100	27,06	1,97	2,78	0,21	0,07	3,63
De 100 a 250	37,06	1,88	3,52	0,26	0,08	3,97
De 250 a 500	47,79	1,70	4,60	0,37	0,01	3,48
De 500 a 1.000	52,97	1,67	4,60	0,33	0,34	3,15
De 1.000 a 1.500	57,79	1,91	4,17	0,15	0,00	4,02
De 1.500 a 2.500	59,03	1,32	5,34	0,51	0,02	2,34
Más de 2.500	69,93	1,88	1,77	0,32	0,00	1,44

c) *Las deudas*

El importe total de las deudas declaradas, como puede comprobarse en el cuadro n.º 6, se sitúa entre 400.000 y 600.000 millones de pesetas. La media por declaración oscila entre 3 (1979) y 5 millones (1978).

Con excepción de 1978, en que el porcentaje es mayor, las deudas vienen a presentar entre un 5 y un 6 por 100 del patrimonio bruto declarado, porcentaje que ciertamente no puede calificarse de elevado.

d) *El patrimonio neto (base imponible)*

Siendo el patrimonio neto la diferencia entre el patrimonio bruto y las deudas, y teniendo éstas la escasa significación referida, puede decirse que son aplicables al patrimonio neto las consideraciones y conclusiones obtenidas respecto al patrimonio bruto.

Señalemos únicamente que el patrimonio neto experimenta un fuerte incremento en 1980, una inflexión en 1981 y una recuperación en 1982, situándose en algo más de 9 billones de pesetas.

e) *Las reducciones de la base imponible*

Como puede comprobarse en el cuadro n.º 7, en los ejercicios 1978 y 1979, las reducciones de la base imponible declaradas se sitúan en torno a los dos billones y medio de pesetas, que representan algo más del 30 por 100 de la base imponible. La media por declarante es de algo más de 6 millones de pesetas.

A partir de 1980, y como consecuencia de la elevación llevada a cabo por la Ley de Presupuestos para dicho año, la cifra de reducciones se incrementa en

CUADRO N.º 6

DEUDAS DECLARADAS

EJERCICIO	N.º de declarantes	Total importe (millones de pesetas)	Media por declarante (millones de pesetas)	% s/total de bienes y derechos
1978	131.650	645.685	4,90	8,55
1979	126.612	381.087	3,00	4,69
1980	138.674	473.688	3,41	4,98
1981	145.153	488.907	3,36	5,27
1982	147.779	618.625	4,18	6,33

aproximadamente un 60 por 100, situándose en unos cuatro billones de pesetas, que representa aproximadamente el 45 por 100 de la base imponible y que pone de relieve, habida cuenta la generalidad de las reducciones, que sólo resulta gravado el 55 por 100 del patrimonio declarado, porcentaje que revela la importancia de las reducciones y del propio impuesto.

f) *La base liquidable*

Las cifras de base liquidable permanecen estables, lo que se debe sin duda al incremento habido en las reducciones. Al permanecer inalterada la tarifa, esta circunstancia se traduce en una

estabilidad en las cifras de recaudación y en el propio tributo, como comprobaremos a continuación.

g) *La cuota íntegra*

En relación con la cuota íntegra, únicamente merece destacarse que se ha producido un ligero desplazamiento del peso del impuesto desde los patrimonios más bajos a los más elevados y que el tipo medio de gravamen, como relación entre la cuota íntegra y la base liquidable, es del 0,34 por 100 en 1981 y del 0,47 por 100 en 1982. La realidad de este incremento está condicionada al grado de fiabilidad de los datos estadísticos.

CUADRO N.º 7

REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE

EJERCICIO	N.º de declarantes	Total importe (millones de pesetas)	Media por declarante (millones de pesetas)	% s/base imponible
1978	404.591	2.596.324	6,41	36,01
1979	386.216	2.445.404	6,33	31,98
1980	413.298	3.899.444	9,43	43,19
1981	442.401	3.981.609	9,00	45,32
1982	434.276	4.114.562	9,47	44,57

h) Cuota líquida

Respecto a la cuota líquida, cabe resaltar que el tipo medio efectivo de gravamen, en cuanto expresión de la relación entre cuota líquida y base imponible, se sitúa en el 0,24 por 100 en 1981 y en el 0,23 por 100 en 1982, lo que muestra la escasa importancia del peso real del tributo. En este resultado tiene una

influencia destacada la cuantía de las reducciones.

i) Deuda tributaria

Resaltamos en relación con la deuda tributaria que la media por declarante (con declaración positiva) es de cincuenta y seis mil pesetas en 1981 y de cincuenta y cinco mil en 1982. Si se tiene en cuenta el total de declaracio-

nes, la media por declaración sería treinta y cuatro mil y treinta y tres mil pesetas, respectivamente.

j) Recaudación

Los datos de recaudación se recogen en los cuadros números 8 y 9. El estudio de la recaudación del impuesto en el período 1978-1984 pone de relieve que hasta 1984 no se ha logrado alcanzar los 20.000 millones de pesetas, cifra de recaudación real esperada en la Memoria que acompañó el Proyecto de Ley, pudiendo apreciarse un cierto estancamiento en la recaudación.

Desde el año 1981, y con una ligera recuperación en 1982, se ha producido una pérdida de importancia del tributo, tanto respecto de los impuestos directos (2,14 por 100 en 1979, 1,17 por 100 en 1984) como de la total recaudación impositiva (1,13 por 100 en 1979, 0,60 por 100 en 1984). De todos los años considerados, es en el año 1984 cuando el impuesto tiene un menor peso específico.

CUADRO N.º 8

RECAUDACION DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FISICAS (En millones de pesetas)

AÑOS	Administración Central (1)	Generalidad Cataluña	Diputaciones Forales País Vasco	Diputación Foral Navarra	Total
1978	8.586	—	—	—	8.586
1979	15.167	—	—	—	15.167
1980	17.783	—	—	—	17.783
1981	12.842	—	981 (2)	320	14.143
1982	13.421	4.413	1.453	386	19.673
1983	13.243	4.305	1.294	350	19.192
1984	14.973	4.846	1.407	384	21.610

(1) Están incluidos los ingresos de Navarra y País Vasco correspondientes al Estado.

(2) Solamente Diputaciones Forales de Vizcaya y Guipúzcoa.

CUADRO N.º 9

COMPARACION DE LA RECAUDACION DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO CON LA DE IMPUESTOS DIRECTOS Y CON LA TOTAL DE IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS (*)

AÑOS	1 I. Directos	2 I. Indirectos	3 Total	4 Patrimonio	4/3 %	4/1 %
1978	588.711	560.121	1.148.832	8.586	0,75	1,4
1979	709.231	633.961	1.343.192	15.167	1,13	2,1
1980	908.495	771.496	1.679.991	17.783	1,06	1,9
1981	1.073.369	976.394	2.049.763	14.143	0,69	1,3
1982	1.266.149	1.098.438	2.364.587	19.673	0,83	1,55
1983	1.561.093	1.423.889	2.984.982	19.192	0,64	1,2
1984	1.842.031	1.730.442	3.572.473	21.610	0,60	1,17

(*) Incluye Comunidades Autónomas (País Vasco desde 1981, Navarra desde 1981, Generalidad de Cataluña desde 1982 y Comunidades en que el tributo se ha cedido desde 1984).

CUADRO N.º 10

**PRESUPUESTO Y COBERTURA DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO
SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

AÑOS	Presupuesto (millones de pesetas)	Cobertura
1978	18.000	47,7
1979	14.000	108,3
1980	18.800	94,6
1981	23.500	58,8
1982	18.565	96,1
1983	19.704	67,2
1984	23.000	65,1

En cuanto al grado de cobertura del Presupuesto (cuadro número 10), con la única excepción del año 1979, en que la recaudación fue superior a la cifra presupuestada, en todos los demás años el Presupuesto ha quedado sin cubrir. Las desviaciones menos significativas se producen en los años 1980 y 1982.

III. LA GESTIÓN INSPECTORA EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La gestión de la inspección (cuadro n.º 11), medida por el incremento habido en el número de actas incoadas y en la cuantía de la deuda tributaria derivada de ellas, puede calificarse de es-

pectacular hasta el año 1983. Las actas se incrementaron en un 294 por 100 y la cuantía de la deuda tributaria en un 575 por 100. Con todo, el número de actas respecto al número de declarantes, como la cuantía de la deuda tributaria respecto a la recaudación total, son muy reducidos, lo que pone de relieve la necesidad de una potenciación de las actuaciones inspectoras en este tributo. En 1984 se produce una baja en la gestión, que se manifiesta tanto en el número de actas como en la cuantía de la deuda tributaria. Se incrementa, en cambio, la media por acta.

IV. EL FRAUDE EN EL IMPUESTO

En materia de fraude, nos limitaremos a reflejar las principales conclusiones obtenidas por el grupo de trabajo constituido en el Instituto de Estudios Fis-

CUADRO N.º 11

GESTIÓN INSPECTORA

	1979	1980	1981	1982	1983	1984
Número de actas incoadas	1.468	3.013	4.642	5.137	5.795	3.873
Porcentaje de Δ del número de actas en cada año respecto del año anterior	—	105,24	54,06	10,66	12,80	— 33,17
% de número de actas sobre declarantes	0,31	0,67	0,96	1,05	1,17	0,74
Deuda tributaria total (en miles)	136.173	404.075	614.247	878.976	919.148	768.567
Porcentaje de Δ de la deuda tributaria en cada año respecto del año anterior	—	196,73	52,01	43,09	4,57	— 16,39
% de la deuda tributaria sobre recaudación total del Impuesto (1)	0,89	2,27	4,78	4,92	5,93	3,87
Media por acta (en miles)	92.760	134.100	132.323	171.107	158.610	198.442

(1) Incluida la Generalidad de Cataluña y excluidos el País Vasco y Navarra.

cales en el informe presentado a la Comisión para evaluar el fraude fiscal y referido al ejercicio 1980. Todas ellas se resumen en una conclusión general: el fraude, si existe, debe ser bajo, excepto en el caso de los bienes afectos a negocios comerciales e industriales y en el de las acciones y participaciones sin cotización en Bolsa, donde cabe que el fraude sea mayor. Otra cosa es que, por la aplicación de los criterios legales de valoración, quede sin gravar una parte importante del valor del patrimonio.

V. CONCLUSIONES

Con independencia de las conclusiones que se han apuntado hasta el momento, podemos extraer como resumen las siguientes:

1.^a El defecto estructural que más directamente ha impedido al tributo seguir la evolución económica y que, en definitiva, más negativamente ha repercutido en su falta de potencialidad para allegar recursos, radica en los criterios de valoración. El repudio al valor de mercado como principio general de valoración y el recurso a criterios valorativos heterogéneos para los distintos bienes han determinado en general valores muy alejados de los reales y una gran disparidad en el valor atribuido a los distintos bienes. La consecuencia no podía ser otra que una cierta petrificación de las bases impositivas y, por ende, una rigidez en su potencialidad recaudatoria.

2.^a El impuesto se encuentra estabilizado y su recaudación estancada. Su estructura le impide seguir una evolución paralela a la de los restantes impuestos directos y a la de la recaudación impositiva en general.

3.^a Desde la perspectiva de sus fines, se destaca claramente su naturaleza meramente instrumental, pero ni siquiera esta característica ha sido desarrollada con plena efectividad.

4.^a En cuanto al peso real del impuesto, por más que algunos sectores o grupos pretendan hacer ver otra cosa, lo cierto es que sólo grava el 55 por 100 del patrimonio declarado y que el tipo efectivo de gravamen es muy reducido.

Puede afirmarse, pues, que los resultados del impuesto son acordes con la concepción del mismo, recogida en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley: concepción transitoria, impuesto simplificado y valoraciones sencillas. Naciendo con estas características difícilmente podían esperarse otros resultados de los obtenidos.

Habiendo quedado desfasado el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, que se remitió al Congreso de los Diputados en 1978, se hace precisa la elaboración de un nuevo Proyecto de Ley en el que esencialmente se corrijan los defectos que presentan los actuales criterios valorativos. Otros aspectos básicos están demandando una corrección. Una regulación de la unidad familiar coherente con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y una concepción más moderna de la noción de residencia, son algunos de ellos. Pero, como se ha indicado, el impuesto permanecerá costreñido a sus estrechos límites mientras no se resuelva adecuadamente el tema de la valoración.

Hasta que se apruebe un nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, caben algunas medidas en el exclusivo plano de su gestión por

parte de la Administración Tributaria. Es necesario un test de coherencia entre las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio que debería realizarse por medios informáticos y que sería un valioso instrumento en manos de la Inspección de los Tributos. Es precisa, en fin, una potenciación de las actuaciones inspectoras, que podrían prestar atención preferente a aquellas clases de patrimonios en los que se intuye existe un mayor grado de fraude.

NOTAS

(*) Estas notas constituyen un resumen muy sucinto del amplio trabajo presentado bajo el mismo título al Seminario sobre el «Déficit Público» organizado por la Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social (Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros) y celebrado en Madrid los días 31 de enero y 1 y 2 de febrero de 1985.

(1) Vid. ALCAIDE INCHAUSTI, Angel, «Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas: 1979», *Hacienda Pública Española*, n.º 75, Madrid, 1982. También, el trabajo presentado a la Comisión para evaluar el fraude fiscal realizado por el grupo de trabajo dirigido por José Ignacio GONZÁLEZ-HABA, «Análisis sobre el fraude fiscal existente en los impuestos sobre el patrimonio y transmisiones patrimoniales en 1980».