

DR 20 50

ASIGNATURA HACIENDA PÚBLICA II TÍTULO LA BASE LIQUIDABLE EN EL IMPUESTO DEL PATRIMONIO NETO Autor María del Puerto Rodríguez Montañés Día de grabación 4 de marzo de 1981 Día de emisión 18 de marzo de 1981 La base liquidable es el resultado de practicar en la imponible las reducciones admitidas por la ley. Suelen operar técnicamente como reducciones en la base imponible las exenciones cuantitativas que se reconocen en el impuesto del patrimonio neto, tanto las que se conceden con carácter general, es decir, el mínimo exento, como las que se otorgan en función de las circunstancias familiares del sujeto pasivo. El artículo 7 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 establece las siguientes exenciones.

a. Reducción personal y general de 4 millones de pesetas. b. Reducción adicional de 2 millones de pesetas, en total 6 millones en caso de matrimonio, siempre que no medie sentencia de divorcio o separación judicial. c. Reducción de medio millón de pesetas por cada hijo menor de 25 años con derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que se elevará al doble si el hijo es invidente, gran mutilado o gran inválido, física o mentalmente o subnormal.

Para determinar los hijos que tienen derecho a desgravación en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, habría que tener en cuenta el artículo 36 del texto refundido del derogado Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual tenían derecho a desgravación los hijos legítimos, naturales reconocidos o adoptados, con las siguientes excepciones. 1. Los varones mayores de 25 años. 2. Los casados y religiosos profesos de uno y otro sexo.

3. Los de uno y otro sexo que tengan de por sí peculio con renta superior a 25.000 pesetas anuales o perciban retribución de trabajo que supere el mínimo exento por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, salvo que aquella renta hubiera sido computada en los ingresos del Cabeza de Familia. Gozaba igualmente de desgravación el hijo invidente, gran mutilado o gran inválido, físico o mentalmente, o subnormal, no siendo aplicable en este caso la primera de las excepciones consignadas. Hacemos notar con los profesores Breña Cruz y García Martín en su obra El Impuesto sobre el Patrimonio Neto, que aunque derogadas las normas reguladoras del mencionado Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán entenderse aplicables en este ámbito impositivo por la remisión del artículo 7 mencionado, aunque una interpretación más amplia obliga a reconducir el tema al ámbito del artículo 29 de la Ley del Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Posteriormente, una orden de 21 de diciembre de 1979, aclaratoria de la deducción por razón de hijos en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, establece que las deducciones por razón de hijos en la base imponible de dicho impuesto, a que alude el artículo 13 de la orden de 14 de enero de 1978 por la que se regula este impuesto, se entenderán referidas al hijo menor de 25 años o hijo invidente, gran mutilado o gran inválido,

física o mentalmente, o subnormal, que tengan derecho a deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal termina el apartado relativo a la base liquidable, estableciendo lo que también recoge la orden reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, a saber, primero, el mínimo exento y las reducciones por hijos no se aplican a los sujetos pasivos sometidos a la obligación real de contribuir, y, segundo, en caso de divorcio o separación judicial, la reducción por razón de hijos se practica en el cónyuge bajo cuya patria potestad se encuentran estos. Por último, y en el plano del derecho positivo en que nos encontramos, tenemos que decir que la Ley de 29 de diciembre de 1979, que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 1980, establece en su artículo trigésimo, con vigencia exclusiva para el ejercicio 1980, que se aumenten las cifras de reducciones de la base imponible del siguiente modo.

a. La cifra de cuatro millones a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la Ley de Medidas Urgentes se eleva a seis millones de pesetas. b. La cifra de seis millones de pesetas a que se refiere el párrafo segundo del mismo apartado se eleva a nueve millones de pesetas. c. La cifra de medio millón de pesetas a que se refiere el párrafo primero del apartado 2 del mismo artículo se eleva a setecientos cincuenta mil pesetas, subiendo del mismo modo al doble la cifra del segundo párrafo del mismo apartado.

Ya en el campo doctrinal observamos, como señalan los profesores Breña y García Martín en la obra ya citada, que se han trasladado al impuesto sobre el patrimonio los esquemas de la consideración de las cargas familiares. Desde luego, la reducción por hijos resulta de dudosa conceptualización. En principio, podría considerarse que tienen por objeto corregir los efectos derivados de la acumulación de los bienes de los hijos, toda vez que la tarifa de gravamen es progresiva.

Sin embargo, el hecho de que se considere la existencia de reducciones por razón de hijos cuyo patrimonio no es acumulable y que precisamente en determinados supuestos de acumulación de bienes de los hijos no corresponderá a practicar reducción alguna, por no tener estos derechos a desgravación en el impuesto sobre la renta, nos conduce a la conclusión de que las reducciones por hijos responden al concepto de cargas familiares, de inserción un tanto anómala en este tributo, cuyo significado económico sería el de porción de patrimonio susceptible de producir una cuantía de renta con que hacer frente al nivel de cargas familiares compensables, no atendidas por las deducciones o desgravaciones que por igual concepto se establecen en el impuesto sobre la renta. Esto se ratifica por el hecho de que se incrementa la reducción correspondiente a los hijos en situaciones especialmente costosas. En la discusión del proyecto se insistió en la necesidad de establecer un paralelismo con el impuesto sobre la renta sin explicar las razones de tal necesidad, por lo que no es posible afirmar que ello obedezca a una consideración del impuesto sobre el patrimonio como una complementación del gravamen sobre la renta, sin contenido autónomo, aunque esta es la nota que se deriva de la estructuración de los mínimos.

Félix de Luis y Díaz Monasterio-Guren, en la XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero, se

pregunta si las cuantías establecidas como mínimos exentos en este impuesto son las correctas. Se plantea la duda de si el mínimo exento debe fijarse en este impuesto de manera autónoma, atendiendo sólo al valor del patrimonio, o si la obligación de pagar este impuesto debería vincularse también al nivel de renta de los contribuyentes, es decir, que sólo tuvieran que pagar este impuesto los que, además de tener un patrimonio superior a 4 millones de pesetas, tuvieran también unas rentas que superaran un determinado nivel, al menos el nivel de subsistencia en sentido social. Pienso que existen razones importantes para estimarlo así.

En definitiva, este impuesto habrá de pagarse con la renta. Pese a su denominación, no parece estar configurado como una leva de capital que imponga la necesidad de enajenar parte del patrimonio. Entre ambos existe una estrecha vinculación que acaba de ser reconocida por las Cortes al aprobar la nueva tarifa del impuesto sobre la renta y establecer un límite conjunto para las cuotas de los dos impuestos.

Creo que pueden pensarse situaciones, sin entrar en el campo de la ciencia afición, en que un mínimo exento autónomo del impuesto sobre el patrimonio podría llevar a sacrificios excesivos para algún contribuyente. Cabe perfectamente imaginar a una persona que, en el momento actual, por la razón que sea, desempleo, etc., no percibe rentas suficientes para atender sus necesidades y que, no obstante, tenga un patrimonio que supere el límite exento adquirido en momentos de mejor fortuna económica o título lucrativo. Otra cuestión polémica es la de la relación que debe existir en materia de mínimos exentos de solteros y casados.

La polémica ha sido muy estudiada en el impuesto sobre la renta y no vamos a insistir aquí en ella. Sí creo, en cambio, que debe destacarse el cambio operado en el proyecto enviado a las Cortes. En el impuesto vigente, los mínimos exentos son, como hemos dicho, cuatro millones de pesetas para los solteros y seis millones de pesetas para los casados.

Algunos comentarios criticaron la relación existente, considerando que el mínimo exento en el caso de matrimonio debía de ser el doble que en el de los solteros, puesto que ésta sería la situación si los cónyuges no hubieran contraído matrimonio. En el proyecto sometido a las Cortes parece haberse admitido esta filosofía, pero la proporcionalidad se ha establecido no multiplicando por dos el mínimo exento de los solteros, sino dividiendo por dos el de los casados. Es decir, los mínimos exentos han quedado fijados respectivamente en tres millones de pesetas para los solteros y en seis millones de pesetas para los casados.