

INTRODUCCIÓN

La inclusión o no de las ganancias de capital, como un elemento más de la renta del sujeto, a efectos de someterlas a gravamen ha sido, y sigue siendo, objeto de numerosas controversias que se reflejan no sólo en nuestro país sino en el resto de los países que integran la Unión Europea, donde existe una variedad de sistemas de tributación para este tipo de rentas.

El objeto de la presente tesis se centra en estudiar y valorar las distintas alternativas existentes, tanto la inclusión o no de estas rentas como, su consideración como renta ordinaria o su forma de gravamen, tratando de dar respuesta a la pregunta sobre la conveniente uniformidad en el régimen fiscal aplicable. El enfoque se realiza desde el punto de vista de la Teoría de la Hacienda, su traducción en nuestro Derecho Tributario y su reflejo en la recaudación y los efectos en términos de equidad como en la redistribución de la renta. Del mismo modo se analiza la tributación de las ganancias de capital en los países de la Unión Europea debido a la importancia de armonizar la tributación de estas rentas para evitar la deslocalización de capitales. De hecho, en la actualidad, la doctrina hacendística y tributaria, según una interpretación amplia del concepto de renta, acepta el considerar a las variaciones de patrimonio como susceptibles de gravarse en cuanto suponen una manifestación de capacidad económica.

Partiendo de esta premisa, nuestro análisis pretende demostrar la necesidad de un tratamiento diferenciado para este tipo de rentas, en función de lo que la doctrina dice, la evolución histórica en el tratamiento de estas rentas, la experiencia comparada y el análisis de los aspectos cuantitativos en lo que respecta a la recaudación e imposición sobre estas rentas. Justificada la existencia de este régimen especial el siguiente punto a analizar es el diseño de éste ó, las bases en las que debe fundamentarse la tributación de las ganancias y pérdidas de patrimonio, cuestión que se aborda en el último capítulo de la Tesis.

Previo al desarrollo de los distintos capítulos del trabajo, hemos de aclarar que la denominación dada a esta clase de renta no ha sido uniforme a lo largo del tiempo, aunque el contenido no ha variado sustancialmente. En efecto, denominaciones utilizadas por nuestro legislador como plusvalía, incrementos de patrimonio o ganancias de capital se refieren al mismo contenido y esta variedad ya da una idea de la evolución en su tributación que ha sido diversa y conflictiva. Lejos de entrar en la conveniencia o no del término a utilizar, más propio de una tesis jurídica, se emplearán las distintas denominaciones a lo largo del desarrollo de la Tesis.

En el primer capítulo se estudia el gravamen de las variaciones patrimoniales, analizando los aspectos teóricos y conceptuales de éste. Este capítulo se estructura en dos partes, en la primera se estudia el concepto y la problemática

de las ganancias de capital y en la segunda el gravamen desde el punto de vista de la Teoría de la Hacienda. En efecto, el concepto de «renta fiscal», no ha sido uniforme y como se verá sólo a partir de un concepto amplio de ésta se han podido incluir las ganancias de capital, con independencia de su plazo de generación, como una manifestación más de la capacidad económica. Una vez decidida la inclusión de las ganancias de capital el primer problema consiste en definir y delimitar estas rentas del resto de los componentes de rentas del sujeto pasivo. Esta definición y delimitación se estudia en este primer capítulo desde la perspectiva de la Teoría de la Hacienda y de nuestro Derecho Tributario.

La inclusión de las ganancias de capital en la renta del sujeto, y, por lo tanto, su gravamen, ha sido objeto de debate, centrado, por un lado en la conveniencia o no de su gravamen, y por otro, caso de someterlas a tributación, la forma de efectuarlo. Estos aspectos se estudian en la segunda parte, donde expuestas las ventajas e inconvenientes de someter a gravamen las variaciones de patrimonio se desarrollan, posteriormente, las alternativas existentes para su tributación: en un impuesto independiente del impuesto personal sobre la renta o el gravamen de las ganancias de capital en el impuesto personal sobre la renta con el resto de las rentas obtenidas por el contribuyente. En este último caso, la inclusión de las ganancias en un impuesto progresivo de devengo anual supone la necesidad de un régimen especial dadas las características especiales que definen a estas rentas. El impuesto dual, sus ventajas e inconvenientes, también se desarrolla en esta parte.

Los siguientes capítulos de la Tesis analizan el gravamen de las ganancias y pérdidas de patrimonio en España desde distintas perspectivas: en el segundo capítulo, la evolución histórica, concretamente, la Ley 44/1978, y los precedentes inmediatos de la legislación actual vigente: la Ley 18/1991 y el Real Decreto-Ley 7/1996. La variedad en la tributación de estas rentas se pone de manifiesto en este capítulo, de hecho, partiéndose de una concepción sintética de la renta cuyo mayor exponente es la Ley 44/1978, por distintas razones se ha ido evolucionando hacia una concepción analítica, donde cada clase de renta tiene un régimen particular, llegándose a definir la Ley de IRPF como un conjunto de subimpuestos. En este análisis histórico se recopila la opinión de la doctrina sobre las distintas formas de gravamen, como base fundamental para el análisis posterior sobre la tributación de estas rentas.

La tributación actual se expone en el tercer capítulo, en concreto las Leyes 40/1998 y 46/2002, completándose este estudio con el análisis de los aspectos cuantitativos y la experiencia de la tributación comparada.

En el mencionado capítulo tercero se incluye el análisis de la recaudación de las variaciones de patrimonio en España, centrándonos en tres aspectos: su evolución y estructura, la distribución de las variaciones patrimoniales y los determinantes de las variaciones patrimoniales. El objetivo de este capítulo no es sólo describir la tributación actual en España y en la Unión Europea, sino destacar que la dispersión y la falta de uniformidad no es exclusiva de nuestro país. En efecto, del estudio de la tributación actual en España, así como del análisis

comparado se extrae una curiosa conclusión, tal vez sí exista una uniformidad en esa casuística que caracteriza el régimen de tributación de las variaciones patrimoniales, esta «nota común» no es más que tratar de no gravar en exceso –o no gravar con carácter general– este tipo de rentas.

Las distintas propuestas de reforma se analizan en el cuarto capítulo: la alternativa de un impuesto independiente, la opción por un sistema basado en la no sujeción o la conveniencia o no de un sistema dual de imposición. Asimismo se analiza la opción elegida por nuestro sistema tributario actual, recomendado por las distintas Comisiones para la reforma del IRPF, en definitiva, un sistema de tributación atenuada dentro del impuesto personal sobre la renta. Se incluye también la propuesta de la Comisión de expertos nombrada por el PSOE, así como la reforma pendiente para el ejercicio 2007, el Anteproyecto de Ley de IRPF.

De hecho, justificada la necesidad de un régimen diferenciado de tributación para estas rentas, en este mismo capítulo (y más concretamente en su apartado 6) se cuantifican los efectos de las distintas propuestas de reforma sobre los tipos impositivos efectivos. En la segunda parte del capítulo cuarto: «Conclusiones para una reforma», se sintetizan las aportaciones y reflexiones resultantes de los capítulos anteriores en orden a confirmar de forma conjunta el objeto principal de la tesis, en concreto, la constatación de la necesidad de que las variaciones patrimoniales deben ser objeto de un tratamiento fiscal específico que reconozca sus peculiaridades de generación y los efectos económicos de su gravamen.

Por último, quiero aprovechar para manifestar aquí mi más sincero y rendido agradecimiento a mi Director de Tesis, el profesor Rafael Ortiz Calzadilla, Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad Complutense, cuyas acertadas orientaciones y su apoyo permanente han mejorado sensiblemente el conjunto de esta tesis. Asimismo, quiero agradecer a mi Tutor de doctorado el Profesor José Luis Pérez de Ayala, Rector Honorífico de la Universidad San Pablo CEU y Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad San Pablo CEU, su permanente disponibilidad y ayuda, lo que me ha permitido confirmar de nuevo el acierto y la suerte de iniciar mi carrera docente en el ya extinto Colegio Universitario San Pablo CEU en el curso de 1991-1992, al igual que a la Universidad Complutense de Madrid donde actualmente desempeño mis tareas docentes en el Departamento de Economía Aplicada VI.