
estudios

La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991.

Antonio CAYON GALIARDO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
y miembro de la A.E.A.F.

SUMARIO.

- I. INTRODUCCION.
- II. LA DEFINICION Y DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE CORRESPONDIENTE A LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO.
 - II.1. Definición.
 - II.2. Delimitación con los restantes rendimientos.
 - II.3. Los supuestos de no sujeción.
- III. CONCLUSION.

estudios

I. INTRODUCCION.

La reforma que se introduce en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en virtud de la Ley 18/1991, de 6 de junio, “no trata de conseguir un tributo radicalmente distintos del vigente”, como así lo expresa la Exposición de Motivos de la citada Ley.

Es más, cuando se analiza la nueva regulación se descubre que los cambios operados responden, en muchas ocasiones, a una trayectoria evolutiva que se inició desde las primeras alteraciones al impuesto establecido desde 1978.

Pero sean cuales resultaren las conclusiones que se puedan obtener de su estudio, nuestra primera valoración de la Ley es saludarla y acogerla favorablemente por el mero hecho de su existencia, pues la situación anterior a ella resultaba casi una paradoja cuando se describe el cuadro resultante como consecuencia de un “ajuste”—palabra tan al uso actualmente— a la Constitución de nuestro I.R.P.F.

En efecto, una primera regulación —la de 1978 y sus posteriores modificaciones— absolutamente invertebrada como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, y una ley posterior —Ley 20/1989, de 28 de julio— en la que se contenían “las reglas y principios” a los que debería atenerse el contribuyente en el momento de cumplir con sus obligaciones tributarias, cuya cuantificación no puede hacerse por estimaciones aproximadas, o que debería aplicar la Administración tributaria, con objetividad, igualdad de trato y precisión que son valores informadores de su actividad.

La nueva ley, con un extenso articulado, rompe con aquella situación y liquidará también el maltrecho Reglamento del impuesto, tan necesitado de una revisión total.

Pues bien, una de las cuestiones más profundamente afectadas por la reforma es la que se refiere al tratamiento tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales, y por ello la hemos seleccionado como tema de las breves consideraciones que realizamos en estas páginas.

Pero no sólo nos impulsa a ello el hecho de lo novedoso, pues su escasa incidencia recaudatoria y el escaso esmero con el que el legislador trata este concepto aconsejarían, por el contrario, su abandono como objeto de trabajo y la espera a contar con el auxilio del Reglamento general, que en el momento en que se redactan estas páginas no nos es conocido.

Nuestras motivaciones a acercarnos a este tema afectan también al significado que tienen y han tenido los incrementos y disminuciones de patrimonio en cuanto concepto de cierre y residual en la imposición sobre

estudios

la renta personal, pues los ingresos no absorbidos por los restantes conceptos o rendimientos y que estuviesen fuera del ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son, a modo global, el ámbito en el que se ha de mover esta categoría.

Sin embargo, no creemos que en la actualidad siga manteniendo aquel carácter general que tuvo en la Ley de 1978, pues la evolución del impuesto hacia un sistema analítico de imposición personal nos inclina a considerarlo como un concepto propio e independiente dentro del I.R.P.F.

Precisamente por ello, y dentro de este vasto tema, nos ocuparemos solamente de su delimitación y de su definición —la de su “hecho imponible”— en la regulación de la nueva ley.

Si nuestro esquema de análisis del tema resulta exagerado doctrinalmente, pues es evidente que no existe un “hecho imponible” de un impuesto sobre los incrementos y disminuciones de patrimonio, sin embargo el estudio analítico o por rendimientos separados del IRPF puede ofrecer, cada vez más, mejores resultados en las tareas investigadoras.

Creemos que así se capta una realidad latente en el seno de muchos impuestos, que tras una apariencia de “unicidad”, ocultan una diversidad compleja en su contenido.

Válganos como ejemplo el otro gran impuesto recaudador de nuestro sistema tributario: el I.V.A., en el que coexisten varias modalidades de entre las que asume un carácter residual la prestación de servicios y que, en definitiva, lo que da mayor unidad al “sistema de impuesto sobre el valor añadido”, se lo confieren las normas de gestión y liquidación que “funden” en una prestación una variada dispersión de operaciones y devengos ocurridos a lo largo de un período de tiempo prefijado.

Habiendo justificado y presentado así nuestras primeras ideas sobre el tema, nos adentramos ya en el núcleo de la cuestión.

II. LA DEFINICION Y DELIMITACION DEL “HECHO IMPONIBLE” CORRESPONDIENTE A LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO.

1. *Definición.*

a) *Importancia.*

Ya hemos advertido que el concepto o modalidad de renta que vamos a analizar ha jugado un carácter residual en la ley de 1978, de suerte que todos los ingresos que constituyen renta, si no estaban calificados como

estudios

rendimientos de los factores de producción, se deberían considerar como incrementos y disminuciones de patrimonio.

En gran parte esto sigue siendo cierto, pero en la situación actual y por obra de un largo proceso en el que la propia legislación, la jurisprudencia y la doctrina han coadyuvado esta categoría, tiene una propia definición, de manera que no es un saldo o resultas de los restantes conceptos, sino que adquiere su propio perfil, de suerte que hemos de admitir una verdadera y cada vez más firme definición analítica de las modalidades de renta que se sujetan a tributación en el impuesto.

La importancia de esta afirmación se ha de comprender fácilmente, como después desarrollaremos, si advertimos el diferente resultado que se produce si calificamos a un ingreso, que pudiera ser un incremento patrimonial, como un supuesto de no sujeción, o si, por el contrario, estimamos que es una exención.

En el primer caso, al situarse aquella “entrada patrimonial” fuera del concepto, no hay que proceder a una actualización del valor, mientras que si se trata de una exención hay que actualizar la valoración correspondiente para tomarla como punto de referencia a efectos de la siguiente alteración que se considere sujeta al impuesto.

Esta conclusión, que tiene su plena lógica y su antecedente más concluyente en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos —ya derogado—, es un resultado de aceptación técnicamente comprometido, porque si con ocasión de estas operaciones obtuviésemos una disminución patrimonial que, como consecuencia de las limitaciones en la compensación de rendimientos y rentas regulares e irregulares contempladas en la ley, no pudiese ser absorbida, nos encontraríamos con un supuesto de exención que operaría más que como un beneficio, como un gravamen mayor sobre el contribuyente, dado que el valor de adquisición computable para la vigente valoración sería más reducido que el original.

b) Esquema de la definición.

Como es sabido, la definición de los incrementos y disminuciones de patrimonio se caracteriza por tres rasgos esenciales que se obtienen, además, de la propia redacción del artículo 44.1 de la Ley 18/1991. Estos elementos de la definición son:

1. La alteración patrimonial, que puede tener su causa en cualquiera de estos cuatro términos:

estudios

- a) Trasmisión onerosa.
- b) Trasmisión gratuita.
- c) Adquisiciones gratuitas, ingresos diversos, pérdidas por accidentes, etc.
- d) Incrementos —no disminuciones— no justificados, según se expresa en el artículo 44.3.

Respecto del epígrafe c) que hemos descrito en términos de auténtico cajón de sastre, queremos hacer una reflexión con un ejemplo de interés, pues en él cabrían los incrementos patrimoniales que tuviesen su causa en rendimientos procedentes de actividades empresariales que no hubiesen tributado por exceder de los computables según el sistema indiciario de las "Estimaciones Objetivas".

A estos efectos queremos recordar que el artículo 69.5 de la ley establece que la aplicación de estos regímenes no dará lugar, en ningún caso, al gravamen de los señalados incrementos de patrimonio.

Hacemos esta advertencia por la importancia que en la práctica han tenido estas situaciones y que, si bien deberán ser resueltas por vía reglamentaria, en todo caso hoy pueden ser afrontadas desde la existencia de la reforma del Código de Comercio y de la mayor regulación del deber de registro contable de sus operaciones, que se hizo por la Ley 19/1989.

- 2. Diferencia de valor, produciéndose un incremento si es de signo positivo, y una disminución en caso contrario.
- 3. No sujeto al impuesto por ningún otro de los conceptos o rendimientos y que tampoco haya de tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2. Delimitación con los restantes rendimientos.

Como acabamos de señalar, esta delimitación tiene una importancia sustancial, pues no sólo ayuda a una definición precisa sino que, como consecuencia del carácter cada vez más analítico del impuesto y del tratamiento diferenciado que van tomando cada uno de los rendimientos —v. gr., admisión o no de gastos deducibles; imputación al sujeto pasivo; etc.—, el resultado de una acertada calificación tributaria se traduce inmediatamente en una cuota diferente y, quizá, también a cargo de un sujeto diferente.

La tarea de delimitación conceptual planteada desde una perspectiva

estudios

científica no resulta fácil, pues como puso de relieve C. Albiñana-García Quintana en un trabajo sobre las "Ganancias del capital", no era una cuestión clara dado el solapamiento existente entre las plusvalías y un conjunto de supuestos encajables o no como rendimientos del capital e incluso como rendimientos del trabajo al derivarse indirectamente del cese o renuncia a una posición contractual por parte del trabajador.

Por ello hay que reconocer que la ley que comentamos, 18/1991, de 6 de junio, supone una referencia inexcusable pues, además de ser el criterio del legislador, en esta postrera "versión" del impuesto sobre la renta, se ha realizado, a título de ejemplo, una enumeración casuística de supuestos concretos que se consideran incluidos en cada clase de rendimientos, bien del trabajo, bien del capital mobiliario, etc.

Esta enumeración no está, evidentemente, elegida al azar, sino que cumple una función que es precisamente la de resolver casos de duda.

En esta rápida reflexión sobre el tema seguiremos al propio legislador y destacaremos los supuestos que, a nuestro juicio, hubiesen podido prestarse a solapamiento con el concepto de incrementos y disminuciones patrimoniales.

Para ello seguiremos con el orden de los rendimientos que contempla la ley.

a) Rendimientos del trabajo.

Además de los supuestos que se incluyen de forma incuestionable en el artículo 24 y que son consecuencia de la definición genérica que hace el legislador en este precepto, podemos señalar los contemplados en la casuística del artículo 25, que afirma textualmente:

"Se incluirán, en particular, entre los rendimientos del trabajo:

...

d) Los premios e indemnizaciones no comprendidos en el artículo 9 de esta ley (Advertimos que en este artículo se enumeran las rentas exentas) ...

...

g) Las pensiones y haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta ley...

h) Las ayudas o subsidios familiares y las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta ley...

estudios

...

q) Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta ley..."

b) Rendimientos del capital mobiliario.

Este es, sin duda, el concepto en el que la distinción es de más difícil trazado, pues el carácter de rendimientos irregulares que pueden tomar en ciertas ocasiones, aproxima en mayor medida ambas figuras.

A nuestro juicio, y desde la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, se inició una divisoria favorable a introducir gran parte de supuestos dudosos en el seno de los rendimientos del capital mobiliario.

Como ejemplo de los que se enumeran en la nueva ley, se deben señalar, en primer lugar, los "Rendimientos implícitos", tal y como se definen en el artículo 37.1.2.a) de la Ley del I.R.P.F.

En segundo término, haremos mención de los rendimientos que se enumeran en el artículo 37.1.3.f), que dice textualmente:

"Otros rendimientos del capital mobiliario..."

...

7. Los procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporen el componente mínimo de riesgo y duración que se determine reglamentariamente."

Y, finalmente, también incide en esta delimitación el artículo 44.4.d), que afirma:

"Se estimará que no existe incremento o disminución de patrimonio:

...

d) En los supuestos de reducción del capital. No obstante, cuando la reducción del capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario."

Este exceso hubiera podido también considerarse, tanto jurídica como económicamente como un incremento de patrimonio.



estudios

c) Rendimientos empresariales.

1. “Las subvenciones y demás transferencias” que se consignan como ingresos propios de la actividad y que se consideraban anteriormente como rendimientos empresariales (art. 44.1, Ley I.R.P.F.).

2. Con carácter nuevo y como una de las alteraciones de mayor importancia realizadas en este campo por la nueva ley, nos encontramos con la afirmación del artículo 41.2, que sostiene:

“Para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se incluirán los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas y, en su caso, el que resulte de la transmisión “inter vivos” de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”

Se trata de un importante desgajamiento del concepto que estudiamos, que pasa así a integrarse en el régimen establecido para los rendimientos de naturaleza empresarial o profesional, aunque —hemos de advertirlo— la ley no cambia la definición ni la calificación jurídica de estos incrementos y disminuciones patrimoniales, sino únicamente su régimen tributario, que será diferente al de los elementos patrimoniales no afectos.

Así mismo, ponemos de relieve que esta integración para la determinación del rendimiento neto se hace necesaria para la obtención de un sistema neutral al compararse con el tratamiento establecido para situaciones similares en el Impuesto de Sociedades, pero que dada la posible afectación o desafectación de estos elementos o de los que los sustituyesen, la ley ha tenido que tomar medidas adicionales para no consolidar lagunas técnicas ni saltos en la valoración de los bienes y derechos del sujeto pasivo.

Posteriormente haremos mención más precisa de las mismas.

3. Conclusión.

No debemos cerrar este rápido y brevemente razonado examen de delimitación del concepto de incrementos y disminuciones patrimoniales respecto de las restantes fuentes de renta, sin apuntar un hecho que se nos presenta larvado pero tanto más evidente cuanto mayor profundización se haga en este tema y más se penetre en su evolución histórica.

El sentido de esta evolución viene trazado, a nuestro juicio, por estos tres rasgos:

estudios

Primero: creemos que puede apreciarse un cierto racionamiento de este concepto en favor de los restantes rendimientos.

Este hecho puede tener su justificación en el complicado sistema de control y comprobación administrativa de las "ganancias del capital" si no están sujetas a retención previa e ingreso y declaración de su importe en el Tesoro.

Creemos que ésta es la única explicación posible porque el mero afán de incrementar la presión sobre las ya controladas no se logra así, pues el tratamiento de renta irregular que se puede aplicar a los rendimientos los sitúa en condiciones de igualdad con los incrementos de patrimonio.

Es más, esta evolución permite, en ciertos casos, aplicar ciertas partidas de gastos deducibles que en otro caso no hubiera sido posible.

Segundo: También creemos que se va manifestando una tendencia a considerar las plusvalías como concepto tributario sujeto, y a recortar hasta el mínimo el ámbito de las pérdidas o disminuciones patrimoniales, limitándolas sólo a los supuestos en que aquéllas se produzcan con ocasión de una transmisión a título oneroso.

Tercero: La figura va tomando, en la práctica, la función de control y comprobación de los ingresos no declarados y que tampoco han sido consumidos o empleados en bienes perecederos.

El concepto de incrementos de patrimonio no justificados ha venido a sustituir al sistema de estimación de ingresos por medio de un conjunto de índices de renta consumida, que siempre hubiese sido complejo de establecer, ponderar y aplicar.

La flexibilidad aplicativa de los incrementos no justificados, su imputación al período en que se descubran y la situación que se produce de real inversión de la carga de la prueba-justificación, los convierte en un mecanismo necesario para combatir el fraude, pero de carácter cuasi sancionador y que, en parte, como ya hemos advertido, está cumpliendo la función de control que parece no cumplir satisfactoriamente el actual Impuesto sobre el Patrimonio.

3. *Los impuestos de no sujeción.*

Como es sabido, el legislador acota y delimita el hecho imponible por la vía de la enumeración de un conjunto de supuestos de hecho que se tienen que considerar al margen o fuera del impuesto.



estudios

La determinación que estamos llevando a cabo en estas páginas de lo que llamamos “hecho imponible” de los incrementos y disminuciones patrimoniales, ha de proceder finalmente con el examen de estos supuestos de no sujeción que pudieran tener algún punto de contacto o confusión con los incrementos y disminuciones que se sujetan a gravamen.

La tarea simple y sencilla de hacer una lectura de la ley y yuxtaponer secuencialmente los casos que el legislador nos indica, no merecería ser reproducida en estas páginas y sería suficiente con una remisión en beneficio del tiempo.

Sin embargo, no procederemos así, porque deseamos realizar dos tareas: la primera es ensayar algún criterio de sistematización y ordenación de los supuestos enumerados desordenadamente por la ley; la segunda es anotar algún comentario sobre la verdadera naturaleza jurídica de lo que la norma llama “no sujeción”, “no tendrán la consideración de...”, etc., así como señalar alguna reflexión particular sobre otras.

Con lo dicho ya queda advertida la imprecisión del lenguaje utilizado por el legislador.

Los supuestos que debemos retener son los siguientes:

a) Los incrementos de patrimonio que estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La enumeración de este primer supuesto está contenida en el artículo 5.5 de la Ley del I.R.P.F.

El motivo de esta “no sujeción” es evidente por virtud del diseño global de nuestro sistema de imposición sobre la renta, en el cual el I.S. y D. juega un papel de cierre.

Sin embargo, la situación de engranaje se puede prestar en la práctica a ciertos abusos que, de no corregirse desde el ámbito del I.S. y D., reclamarían un tratamiento diferente —aunque técnicamente incorrecto— en esta ley.

b) Supuestos de no sujeción por inexistencia de alteración patrimonial.

Incluimos en este epígrafe los que el legislador enumera en el artículo 44.4, y que son:

“a) ...división de la cosa común.

b) ...disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) ...disolución de comunidades de bienes o en los

estudios

casos de separación de comuneros.

d) ...en los supuestos de reducción del capital."

Sobre este precepto sólo haremos una enunciación de cuestiones que requerirían un estudio detenido:

Primero: Los cuatro supuestos se refieren a una situación jurídica con igual fundamento o causa: no existencia de alteraciones en el valor, pues se trata de supuestos de especificación de derechos.

Segundo: Por esta razón, el precepto transitorio se cierra con un epígrafe que afirma textualmente:

"Los epígrafes a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos."

La prohibición citada es absolutamente correcta pues, en caso contrario, este supuesto de no sujeción se convertiría en un supuesto de exención.

La no sujeción sólo puede actuar aquí teniendo el efecto de diferir en el tiempo el pago del tributo, pues la mayor diferencia de valores entre el de enajenación y el de adquisición aflora al mantener inmóvil el valor originario del derecho que ahora se especifica.

Ahora bien, y con ello se nos plantea una cuestión no expresamente resuelta pero de respuesta en términos generales afirmativa. La pregunta la podemos formular así: ¿Se computará todo el tiempo transcurrido desde que se adquirió el derecho originario a efectos de hacer la corrección del valor en función del período de permanencia del elemento de que se trate en el patrimonio del sujeto pasivo?

Tercero: Es preciso plantearse una nueva cuestión que también pensamos tendrá una respuesta afirmativa en términos generales, y que consiste en aceptar que la enumeración del legislador no necesariamente ha de considerarse cerrada, sino sólo enunciativa del supuesto de especificación de derechos.

Cuarto: Finalmente, queremos señalar, más bien como una incoherencia normativa que como un supuesto que pudiese aplicarse en la práctica. Nos referimos al hecho de que el legislador sólo considera no sujeta la "disolución de la sociedad de gananciales".

estudios

Pues bien, ¿qué ocurre con bienes adquiridos, y en el momento de su adquisición, con cargo a rendimientos del trabajo de uno solo de los cónyuges?

A efectos del impuesto es indudable que hay una adquisición por parte del otro cónyuge, y que su valor de adquisición, del derecho que se especifica, es de cero.

Con mayor claridad se evidencia esta incoherencia si siempre hubiesen tributado ambos cónyuges individualmente.

c) Supuesto de no sujeción en virtud de razones de políticas diversas.

Nos referimos a los supuestos contemplados en el artículo 44.5 de la Ley del I.R.P.F., entre ellos se declaran:

- Las transmisiones lucrativas por causa de muerte.
- Las donaciones reguladas en el art. 78 de la ley.
- La enajenación de la vivienda a cambio de una renta vitalicia, etc.

El fundamento de política social, cultural, etc., no requiere ningún comentario especial.

d) Supuestos de no sujeción que tienen como fundamento evitar situaciones claramente fraudulentas.

Nos referimos aquí a los supuestos que se contemplan en el artículo 44.3, y que dice así:

“a) Al consumo.

b) A donativos o liberalidades.

c) A pérdidas en el juego.”

Sobre este precepto sólo debemos recordar la reflexión hecha anteriormente acerca de la tendencia que se observa en la definición de este concepto de renta a dejarlo reducido exclusivamente a la tributación de las plusvalías y a considerar las pérdidas y disminuciones sólo en el caso en que hubiesen tenido lugar como consecuencia de transmisiones onerosas.

e) Supuesto del artículo 44.1.

Dice así la ley:

“No estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de

estudios

transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas."

A nuestro entender, y a pesar de la clara dicción literal del precepto, de su posición sistemática en el párrafo 1 del artículo 44 y de otros argumentos que se nos puedan ofrecer, creemos que estamos ante un supuesto de EXENCION y no de no sujeción. Dicho con mayor precisión: de un mínimo exento.

No sólo porque el legislador ha introducido exenciones en los diversos rendimientos —hecho que contrasta con la política seguida hasta ahora de situar como deducciones de la cuota todos los beneficios fiscales, y que puede hacerlo también en este concepto de renta—, sino porque el sentido de la norma es el de excluir del gravamen en función de la escasa cuantía del incremento que puede derivarse de aquellas operaciones de tan escaso volumen global.

Consecuentemente con esta interpretación, entiendo que procede la actualización de los correspondientes valores, y que se deben sumar a estos efectos sólo las transmisiones onerosas que generen incrementos y disminuciones patrimoniales por este concepto tributario, y no las que pudieran tener lugar en el ámbito de las actividades empresariales, etc.

f) La no sujeción establecida en atención al tiempo de permanencia de los elementos, bienes y derechos en el patrimonio del sujeto pasivo.

Nos referimos aquí al supuesto regulado en el artículo 45.2.e) de la ley, y que declara:

"Quedarán no sujetos al impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales a que se refiere este apartado cuando el período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo de los bienes y derechos a que se refieren las letras b), c) o d) anteriores sea superior a quince, diez o veinte años, respectivamente."

Se trata ésta de una de las modificaciones más importantes de la nueva ley, pues si bien con el régimen anterior se había declarado la exención —de forma encubierta— de las plusvalías obtenidas en esos plazos, al jugar la fecha de 1979 como un factor de gran importancia, o al menos como un atenuante de la fuerte presión fiscal que se podría haber producido. con la nueva ley la firmeza, generalidad y claridad de la no sujeción ya no admite dudas.

estudios

Sin embargo, hemos de hacer algunas reflexiones sobre el texto que hemos transcrito.

La primera se dirige al hecho de que la no consideración tributaria se refiere tanto a los incrementos como a las disminuciones patrimoniales.

Es decir, en el caso de una disminución el supuesto opera en contra del sujeto pasivo, pues no podrá compensar la pérdida con ningún incremento ni rendimiento irregular.

Es indudable que esta situación acabará provocando conductas anómalas para aprovechar las ventajas de la compensación de las disminuciones con otros ingresos.

La segunda consideración se refiere al hecho de que esta no sujeción ha de jugar con gran amplitud en todos los supuestos en que existan incrementos y disminuciones patrimoniales, es decir, estén éstos sometidos al régimen establecido en el artículo 41 o al régimen establecido en el artículo 44 y siguientes, pues un supuesto de no sujeción actúa ex ante de su consideración como rendimiento sometido a uno u otro concepto tributario.

Esta afirmación, que nos parece lógica, la hacemos conscientes de que el precepto transcrito se limita, en principio, “a los incrementos y disminuciones a que se refiere este apartado”; es decir, al artículo 45.2.

Por ello tenemos nuestras reservas por si en algunos supuestos nos pudiese llevar aquel razonamiento al absurdo, con lo cual habríamos de pensar que la estructura del régimen tributario de esta figura es todavía más compleja de lo que entendíamos.

III. CONCLUSION.

Es llegado ya el momento de cerrar esta aproximación a la definición legal de los incrementos y disminuciones patrimoniales.

Los tres frentes examinados —definición en sentido propio, supuestos de no sujeción y delimitación con otros rendimientos— nos llevan a un terreno de imprecisos contornos que no puede ni quiere responder a ninguna lógica.

Diremos, sencillamente, que no hay una definición ni un criterio previo que explique la situación actual. Esta es hija de la historia del impuesto y en ella y en sus avatares tienen mejor claridad los preceptos examinados.

estudios

La aportación de esta ley en aquella evolución no creemos que vaya a suponer un cambio sustancial. El terreno está lleno de dudas y, por tanto, se abrirán nuevos conflictos, que habrán de resolverse con nuevas leyes, pues los criterios en los que pudiésemos inspirarnos los ciudadanos, la Administración, los jueces o el mismo legislador no van más allá de la casuística.

Parece ser este tema una cuestión condenada a tejerse y destejerse constantemente, y ello es preocupante porque afecta a unos rendimientos o rentas que por su dilatado proceso de formación en la mayoría de los casos, debería dotarse de una mayor estabilidad normativa.

Si con estas páginas hemos aportado algo a la comprensión de la nueva ley, reconocemos que es por casualidad, pues ni la ley vigente respetó las líneas marcadas por el proyecto, ni tan siquiera se dispone todavía del auxilio del Reglamento. En estas condiciones nuestro esfuerzo no puede garantizar el rigor que toda tarea de estudio debe pretender, más aún si, como en esta ocasión, se hace con miras a ser publicada.

