

DR 20 49

Asignatura de Hacienda Pública II Título, Las rentas irregulares Autor, José Luis Muñoz DÍa de grabación, 28 de noviembre de 1980 DÍa de emisión, 11 de marzo de 1981 Lugar de grabación, UNED Un sistema tributario justo requiere que los tributos se repartan de acuerdo con el principio de capacidad económica. Hoy se admite unánimemente, como un corolario del mencionado principio, que en el ámbito de la imposición directa, el papel fundamental corresponde al impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, configurándose como un impuesto progresivo. Una de las consecuencias de la adopción de tipos progresivos es que dos individuos con la misma base imponible media a lo largo de un periodo de varios años van a pagar impuestos sustancialmente distintos si la base imponible anual de uno fluctúa más que la de otro.

Cuanto mayor sea esta fluctuación, mayor será el impuesto a pagar. Así pues, un impuesto sobre la renta moderno debe contener normas que mitiguen los efectos de la progresividad sobre las rentas que percibe el contribuyente en un momento concreto, pero que de hecho se han generado en periodos de tiempo más amplios. En esta breve exposición vamos a analizar el criterio seguido por el legislador en la solución de este problema.

Concretamente estudiaremos dos cuestiones. El concepto de renta irregular y el procedimiento de nivelación aplicable a este tipo de rentas. Las rentas que se consideran irregulares aparecen enumeradas descriptivamente en el artículo 27 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de septiembre de 1978.

Este precepto aparece desarrollado en el artículo 118 del Reglamento del Minimimpuesto aprobado por Real Decreto 2615-1979 de 2 de noviembre. De acuerdo con el citado precepto legal, las rentas irregulares aparecen integradas por tres bloques. Los incrementos y disminuciones de patrimonio, las rentas regulares cuyo ciclo de producción sea superior al año y las rentas que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Veamos sintéticamente cada una de las partidas de renta que configuran las rentas irregulares. En cuanto a los incrementos y disminuciones de patrimonio, se consideran siempre rentas irregulares, pero únicamente procederá a aplicar el sistema corrector al que posteriormente nos referiremos cuando los incrementos y disminuciones patrimoniales se hayan generado en plazo superior a un año. Debe advertirse que a los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa, no se les aplica el sistema corrector de la progresividad, ya que de acuerdo con el artículo 28.3 de la ley, no se integran con los restantes rendimientos para determinar el tipo de gravamen y obtener la cuota tributaria correspondiente, sino que están sujetos, como es sabido, a un tipo de gravamen proporcional, concretamente se les aplica el tipo más bajo de la escala.

También se configuran como rentas regulares y irregulares, determinadas rentas que pueden ser calificadas en principio como regulares, pero que presentan la peculiaridad de tener un

ciclo de producción superior al año. Como ejemplo típico de estos rendimientos, podemos citar los derivados de explotaciones forestales. Desde el punto de vista económico, la renta se va produciendo a medida que crecen los árboles, pero lo obtiene el titular de la explotación únicamente cuando procede a su tala.

Como afirma Avella Poblet en su manual del impuesto sobre la renta a las personas físicas, también podrán incluirse dentro de este grupo los rendimientos de la propiedad intelectual derivados de obras gestadas en periodos superiores al año, así como algunas rentas anticipadas, tales como los intereses de certificados de depósito a plazo mayor de un año, con intereses pagados por anticipado. Finalmente, el artículo 27 de la ley enumera como tercer bloque de este tipo de rentas los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo. No concreta la ley qué tipo de rentas se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que el tema habrá de ser solucionado ante cada caso.

El artículo 118 del reglamento del impuesto menciona una serie de rendimientos que se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sin embargo, debe indicarse desde ahora que no se trata de una enumeración cerrada y, por tanto, pueden existir otras rentas que reúnan esta característica. De acuerdo con la mencionada norma reglamentaria, se consideran rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo las siguientes.

a. Los incrementos que se pongan de manifiesto a través de adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta o patrimonio declarado por el sujeto pasivo. b. Los incrementos patrimoniales que resulten de elementos ocultados en la declaración del impuesto sobre el patrimonio o del impuesto sobre la renta. c. Las rentas irregulares obtenidas por las sociedades que se imputen a los socios en virtud del régimen de transparencia fiscal.

d. Los rendimientos que el Ministerio de Hacienda considere de tal naturaleza en anterior en atención a que por las circunstancias especiales que en ellos concurren se aprecie una notoria irregularidad en su obtención en el tiempo. Una vez concretado que estamos en presencia de una renta irregular, procede a aplicar el procedimiento corrector de la progresividad. Sin embargo, debemos repetir que este procedimiento se aplica a las rentas mencionadas, salvo a los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto en la renta del transmitente con motivo de cualquier transmisión lucrativa.

La razón de que no se aplique a tales incrementos y disminuciones patrimoniales, a pesar de que se consideran rentas irregulares, estriba en que estas rentas no están sujetas a los tipos progresivos de la escala, sino que tributan íntegramente a un tipo proporcional, el más bajo de la escala. Veamos, pues, cuál ha sido el criterio seguido por nuestro legislador en orden a paliar la progresividad del impuesto en la tributación de las rentas irregulares. El tema se regula en el artículo 27 de la Ley del Impuesto y en el artículo 117 del Reglamento.

De acuerdo con las mencionadas normas, el procedimiento corrector establecido es una

modalidad de promedio móvil. Consiste en calcular el cociente entre el montante de la renta irregular y el número de años en que se generó o al que se considere imputable. Este cociente se adiciona a las restantes rentas regulares del sujeto pasivo y, sobre dicho total, se aplica a la tarifa del impuesto, aplicación que dará como resultado una porción de la cuota íntegra y la indicación de cuál sea el tipo medio de gravamen.

Al resto de la renta irregular no acumulada, es decir, a la parte que no se adicionó a las rentas regulares, se le aplica el tipo medio de gravamen, obteniéndose así la restante porción de la cuota íntegra. Cuando, en vez de rentas irregulares positivas, estemos en presencia de rentas del mismo carácter, pero negativas como sucede, por ejemplo, con las disminuciones patrimoniales, se opera en la misma forma pero, claro está, en sentido inverso. El cociente que resulta de la división por los años en que se ha generado se resta de la renta regular, a efectos de determinar la base sujeta a la tarifa general y al resto no acumulado se le aplica el tipo medio y la cuota negativa resultante se restará de la cuota total.

De las consideraciones precedentes se desprende que una de las dificultades más importantes para la aplicación del procedimiento indicado es la de concretar el periodo que debe considerarse para llevar a cabo el promedio de las rentas irregulares. La ley fija este periodo en el número de años en que la misma se haya generado o a los que se considera imputable o en cinco años para los casos de imposibilidad de determinación del plazo. Parece claro que si, como expusimos al principio, con este procedimiento se tratan de evitar los efectos discriminatorios de la progresividad del impuesto en perjuicio de las rentas irregulares lo más adecuado y exacto es dividir las rentas obtenidas por el número de años en que se han ido generando.

Sin embargo existen algunos supuestos en que la concreción de este plazo no es posible como sucederá normalmente en los incrementos no justificados de patrimonio y en las rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo y para ellos el legislador establece el plazo de cinco años. De todos los puestos hasta aquí cabe concluir que el régimen de las rentas irregulares en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas ha sufrido una importante mejora que se cifra fundamentalmente en un tratamiento global y unitario del problema a diferencia de la anterior normativa que abordaba la cuestión con excesivo coasuismo. La nueva normativa del impuesto puede ser susceptible de crítica en la medida en que no ofrece un concepto claro y preciso de qué debe entenderse por rentas irregulares.

Terminamos con la advertencia de que quizás a través de una emisión radiofónica pueda resultar realmente difícil comprender el mecanismo corrector de la progresividad en las rentas irregulares. Para una aplicación práctica y clara del mismo nos permitimos remitir al alumno interesado a las páginas 620 y 621 de la obra de Abella Poblet anteriormente citada manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas.