

**LAS RENTAS IRREGULARES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS TRAS LA APROBACIÓN
DEL REAL DECRETO-LEY 7/1996, DE 7 DE JUNIO SOBRE MEDIDAS
URGENTES DE CARÁCTER FISCAL Y DE FOMENTO Y LIBERALIZACIÓN
DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA Y LA LEY 14/1997,
DE 30 DE DICIEMBRE DE CESIÓN DE TRIBUTOS DEL ESTADO
A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
Y DE MEDIDAS FISCALES COMPLEMENTARIAS**

Por Dña. ROSA GALAPERO FLORES
*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. LA PROGRESIVIDAD Y LAS RENTAS IRREGULARES**
- III. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES
TRAS LAS MODIFICACIONES**
- IV. GRAVAMEN DE LA BASE LIQUIDABLE IRREGULAR**

I. INTRODUCCIÓN

El problema de las rentas irregulares surge porque el conjunto de rentas que percibe un sujeto pasivo no llegan a este en un único momento a lo largo de su vida, sino que la percepción de las mismas es de forma escalonada en el tiempo, la única forma de gravar toda la renta que perciba el sujeto pasivo es al final de la vida del mismo, pero esto obviamente no es viable; a esta circunstancia hizo referencia Mateo Rodríguez¹ que señaló que de la fragmentación temporal de las rentas surgía, entre otros tipos de problemas, el de las rentas irregulares y su adecuado tratamiento que tienen una especial trascendencia en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El objeto del presente trabajo es comprobar el estado actual en que se encuentran las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras las reformas operadas por el Real Decreto-Ley 7/1996 de 6 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, y que entraron en vigor plenamente a partir del 1 de enero de 1997, no pretendemos en ningún momento del mismo discutir la conveniencia o no de su existencia, ni tampoco es de nuestro interés en este momento las situaciones transitorias que el Real Decreto-Ley ha regulado. A ello debemos añadir la nueva situación que ha producido la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que aunque no afecta a la determinación de los componentes irregulares de la renta gravable, si afecta al gravamen de las rentas irregulares, puesto que a partir de ahora la base liquidable irregular del Impuesto se gravará con los tipos generales y con los tipos autonómicos.

El tratamiento de este tipo de rentas en nuestro sistema tributario ha pasado por distintas etapas; con la única intención de hacer un muy breve recorrido por las mismas, diremos que la imposición general sobre la renta de las personas físicas nace con la Ley de 30 de diciembre de 1932, que instauró la Contribución General sobre la Renta, tributo que fue posteriormente regulado por Leyes de 1935, 1940, 1954 y 1957, y que estuvo afectado por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, pasada esta fase histórica; el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como es por todos conocido, se afianzó definitivamente en nuestro sistema tributario a raíz de la reforma tributaria de 1978, en concreto la ley 44/1978, de 8 de septiembre.

La Ley de 1932 tan sólo preveía un supuesto de renta irregular; la Ley de Reforma de 1964 establecía algún supuesto más de renta irregular, pero según han

¹ «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, n.º 28, pág. 98.

señalado J. Lasarte y G. Casado², «tal situación no planteaba en la práctica problemas de especial relevancia, debido al absoluto predominio de la imposición real o de producto y al escaso nivel de progresividad alcanzado en la imposición sobre la renta, afectada sólo por un tributo complementario de reducida operatividad»; pero fue la Ley 44/1978 la que abordó de una forma más profunda el tratamiento de estas rentas³; J. Lasarte y G. Casado⁴, sin olvidar la virtud de la norma al regular el tratamiento de este tipo de rentas escribieron que los preceptos reguladores no merecían un juicio del todo favorable, «dado el carácter eminentemente abstracto y descriptivo del concepto de renta irregular, con la consiguiente indeterminación y generalidad de la norma a la hora de hacerla operativa»; pero esta incidencia más profunda de este tipo de rentas puede ser debido como ya señalaron J. Lasarte y G. Casado⁵ «a la amplitud de los supuestos sometidos a tributación en un impuesto sintético en el que también se gravan los incrementos y disminuciones patrimoniales y a la mayor gravedad de la incidencia directa sobre esta clase de rentas de un impuesto único y progresivo».

Y por último la Ley 18/1991, que también afronta la regulación de las rentas irregulares; por otro lado el estudio de las mismas conlleva a la referencia forzosa a la base imponible del impuesto, que según señaló De la Peña Velasco⁶ no coinciden los conceptos de renta irregular y base imponible irregular tal y como preceptúa el art. 59.1 de la citada Ley.

Centrándonos en la regulación vigente de las rentas objeto de estudio, la Ley 18/1991, determina qué rentas son irregulares y posteriormente atribuye el carácter de rentas regulares a las que por exclusión no sean irregulares, en consecuencia y siguiendo el dictado legal serán rentas irregulares:

- Los incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos no afectos a un patrimonio empresarial o profesional, siempre que estos incrementos y disminuciones de patrimonio procedan de la transmisión de elementos patrimoniales que hayan permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo durante un período de tiempo superior al año; esta situación no varía con la nueva regulación, lo que si se distingue en el nuevo art. 66 son dos clases distintas de incrementos patrimoniales irregulares:

1. los generados por elementos patrimoniales cuyo período de permanencia en el patrimonio ha sido superior al año pero inferior a dos años.
2. los generados por elementos patrimoniales cuyo período de permanencia en el patrimonio ha sido superior a dos años.

² «Consideraciones sobre rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 26, pág. 254.

³ Ver en este sentido Mateo Rodríguez, L., «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., págs. 101-4.

⁴ «Consideraciones sobre rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», ob. cit., pág. 265.

- Los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en un determinado ejercicio impositivo pero que su generación haya sido superior al mismo, excepto los rendimientos irregulares negativos procedentes de actividades empresariales o profesionales, que nunca tendrán la consideración de renta irregular; Calero Gallego⁷ explica que: «La razón de que estos rendimientos negativos se integren en la renta regular aun siendo irregulares hay que buscarla en el propósito de asimilar en lo posible a las normas del I.S. la determinación del beneficio empresarial y profesional a efectos del I.R.P.F. Los sujetos pasivos del I.S. integran sus rendimientos negativos dentro de su renta neta sin tener en cuenta si son regulares o irregulares, pues no existe en dicho tributo ningún régimen especial para las rentas irregulares en general, al tratarse de un impuesto proporcional».

Pero no tendrán nunca la consideración de renta irregular, aunque por lo general serán rentas generadas en más de un período impositivo, que coincide – salvo excepciones– con el año natural, los incrementos no justificados de patrimonio⁸, vemos por consiguiente que una cosa es la definición de rentas y otra distinta es la consideración que una determinada renta tenga, a efectos de pasar a integrar la base del impuesto.

Y por el contrario serán regulares las siguientes rentas:

- Los rendimientos generados en el ejercicio impositivo que se ponen de manifiesto, de cualquier signo, es decir, ya sean negativos o positivos que provengan de las fuentes de rentas: trabajo personal, capital mobiliario, capital inmobiliario, las bases imponible positivas imputadas en el régimen de transparencia fiscal a los socios o por transparencia fiscal internacional, y como ha señalado Calero Gallego⁹, «excepcionalmente, también las pérdidas imputadas por transparencia fiscal al cobijo de la legislación especial o del derecho transitorio».
- Los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos por la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o

⁵ «Consideraciones sobre rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», ob. cit., pág. 254.

⁶ Véanse las razones de la afirmación que expone el citado autor en «La base imponible y las bases liquidables en el I.R.P.F.», *Impuestos*, t. II, 1991, págs. 205-6.

⁷ En la obra con AA.VV., *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, 4.ª ed., Madrid, 1996, pág. 146.

⁸ De forma contraria a como se reguló en la Ley de 1978, que estos incrementos de patrimonio eran considerados como renta irregular, así Cayón Galiardo señaló que «su tratamiento como rendimiento irregular deriva de su condición de «aperiódico» y no tiene ninguna especialidad respecto de aquellos, salvo el hecho de que la ley ordene la aplicación del divisor fijo de cinco, excepto en el caso de que la Administración pruebe su imputación a un número inferior de ejercicios», en su trabajo ya citado «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 22, pág. 265.

⁹ En la obra con AA.VV., *Manual del Sistema Tributario Español*, ob. cit., pág. 148.

profesionales, adquiridos con menos de un año de antelación a la fecha de su transmisión.

Pero nos encontramos ante la falta de una definición genérica del concepto rentas irregulares por parte de la legislación, lo único con lo que contamos es con el hecho que supone que tanto el rendimiento como el incremento o disminución patrimonial sea generado en un período superior al año natural que es el período impositivo del impuesto; esta ausencia de definición tiene su base según han señalado Ferreiro y otros¹⁰ en la excepciones al criterio de imputabilidad al año, en virtud del cual lo generado durante un año sería renta regular y lo generado en un período superior al año sería renta irregular, las excepciones legales explican la renuncia del legislador a definir los conceptos.

Banadoche Pérez¹¹ incluso llegó a poner en entredicho la conveniencia de utilizar el concepto de renta irregular para hacer referencia a las situaciones que con este término se quería aludir señalando que será un término impreciso porque el término renta engloba a la renta personal y total del sujeto pasivo.

Gota Losada¹², autor que más extensamente ha tratado las rentas irregulares, elaboró una definición de rentas irregulares señalando: «Teóricamente, consideramos que una renta es regular cuando su tributación por años separados daría lugar a un resultado similar al que se obtendría liquidando el impuesto de una sola vez, por todo el período de vida de dicha persona y a base de la suma de rentas obtenidas en el mismo, adaptando, claro está la escala al período considerado», por consiguiente el autor citado considera como rentas irregulares las que no reúnan estos condicionantes.¹³ Las notas caracterizadoras a las que se refirió eran las siguientes:

Cuantía Fija.

Periodicidad.

Duración de la fijeza y de la periodicidad.

Prioridad temporal de los gastos respecto de los ingresos.

Simultaneidad.

Estimación fiscal anual.

Percepción no anticipada de las rentas.

Ausencia de controversias, litigios o condiciones.

Pero hay que señalar con Mateo Rodríguez¹⁴ que «las notas caracterizadoras de las rentas regulares no deben ser entendidas en un sentido absoluto, de forma que, cuando alguno de los requisitos no aparezca en toda su pureza, pero tal circuns-

¹⁰ En la obra conjunta *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*, ob. cit., pág., 133.

¹¹ «La renta irregular: incrementos y disminuciones patrimoniales», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 142, pág. 785.

¹² *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 671.

¹³ Ver Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, ob. cit., págs. 671-6.

¹⁴ «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 99.

tancia no llegue a ocasionar una distorsión de los efectos queridos por la progresividad, ha de entenderse que la renta de que se trate goza de la condición de regular».

Así Martín Queralt¹⁵ destaca la necesidad de la existencia de esta figura tributaria partiendo de que en un impuesto de naturaleza personal sobre la renta global en principio se sustenta la normativa aplicable sobre la necesidad de someter a imposición y gravar las rentas anuales, pero aún con eso «es absolutamente necesaria la introducción de mecanismos correctores que permitan, manteniendo la progresividad del impuesto, no discriminar, incrementando tal progresividad, a quienes perciben en un determinado ejercicio rentas que en realidad se han ido generando a lo largo de diversos años».

Viendo pues que la renta regular se define legalmente por exclusión, será por consiguiente, la que no tenga el calificativo de irregular. De la Peña Velasco¹⁶ señaló que «se podría afirmar que renta regular y parte regular de la base imponible no son aspectos coincidentes, ya que existen conceptos que integran la parte regular de la base imponible que no tienen la consideración de renta regular, de ahí que, se vayan a concretar no sólo aquellos conceptos que son renta sino también aquellos otros que no siéndolo integran (al menos una parte de ellos) la parte regular de la base imponible».

En la actualidad aunque no directamente, si se ha visto modificado el gravamen de las rentas irregulares porque a pesar de que no se ha modificado la definición de estas rentas y ni siquiera la calificación que pudiera hacerse tanto de la renta regular como de la irregular con la aprobación del Real Decreto-Ley 7/1996, de 6 de junio sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica; lo que esta norma ha venido a modificar de forma sustantiva y profunda uno de los componentes de la renta irregular, en concreto los incrementos y disminuciones de patrimonio¹⁷, que viene a constituir uno de los exponentes más importantes de la renta irregular, en concreto, con anterioridad a las modificaciones, tan sólo existía un tipo de incrementos y disminuciones de patrimonio, los generados en más de un año y ahora existen dos, los obtenidos en más de un año y menos de dos años y los obtenidos en más de dos años, y las modificaciones operadas, han sido de cierta envergadura, a este respecto, es conveniente recordar que el Real Decreto-Ley citado ha modificado —en lo que ahora nos interesa— los arts. 45, 46, 66, 67, 72 y 75 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero el art. 75 ha vuelto a ser modificado en virtud de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre,

¹⁵ En la obra con AA.VV. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 338.

¹⁶ «La base imponible y las bases liquidables en el I.R.P.F.», ob. cit., pág. 203.

¹⁷ Sanz Gadea ha explicado cuáles son las ideas básicas que subyacen en el nuevo régimen fiscal de las plusvalías, regulado en el Real Decreto-Ley 7/1996, en su trabajo «Las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 164, págs. 126-8.

de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que a su vez añade el nuevo art. 75 bis.

Cayón Galiardo¹⁸ partió del concepto de renta fiscal para llegar a la definición de rentas irregulares e incardinarlas dentro del citado concepto, y así define estas últimas como «un conjunto de ingresos que por incidir en ellos determinadas circunstancias, sufren una sobreimposición, comparativamente hablando, respecto de las rentas ordinarias», pero el mismo autor¹⁹ señala la imposibilidad de concebir las rentas irregulares como rentas fiscales, porque como bien señala son un claro objeto de imposición.

II. LA INCIDENCIA DE LA PROGRESIVIDAD SOBRE LAS RENTAS IRREGULARES

Aceptada la necesidad de la existencia de esta categoría de rentas, una de las cuestiones de peso que rodea a las mismas, y es la gran batalla que tiene el legislador que librar, es el problema de la incidencia de la progresividad sobre las mismas; porque por otro lado, el I.R.P.F. debe configurarse como un impuesto progresivo, y así lo señaló Mateo Rodríguez²⁰ que escribió que «difícilmente podrá lograrse un ajuste del sistema tributario al principio de justicia tributaria si en su seno no existe un impuesto único y personal sobre la renta global de las personas físicas».

Calero Gallego²¹ ha señalado que el fundamento de la distinción de las rentas en regulares e irregulares «se halla en la naturaleza progresiva del Impuesto. Si no existiera un tratamiento específico para las rentas plurianuales o irregulares, éstas, al imputarse a un único período impositivo —el de su obtención—, resultarían gravadas con mayor intensidad que si, con el mismo importe, hubiese sido obtenidas e imputadas a los respectivos períodos en que se hubiesen generado: pues en ese caso el impuesto se habría aplicado en cada uno de los períodos sobre una base considerablemente menor, con lo que menor habría sido también, en su conjunto, la incidencia de la progresividad del Impuesto (menor habría sido el tipo medio de gravamen)».

Si ya en 1978 el impuesto se definió como un impuesto sintético —existen opiniones contrarias²²— y de carácter progresivo, en la actualidad el I.R.P.F. tam-

¹⁸ «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 22, pág. 245.

¹⁹ Cayón Galiardo, A., «Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 247.

²⁰ «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 98. En el mismo sentido señala: «Igualmente debe entenderse que el logro de ese ajuste de la carga fiscal a la capacidad económica del contribuyente se cifra en la aplicación de un criterio progresivo».

²¹ En la obra con AA.VV., *Manual del Sistema Tributario Español*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1996, pág. 144.

²² Véase: Pérez Herrero ha señalado que el nuevo Real Decreto-Ley viene asentar una nueva concepción del impuesto, en sus propios términos: «El resultado..., conduce a suscribir el acta de

bién se intenta presentar como un tributo con estas características, por lo tanto sigue existiendo el problema de la incidencia de la progresividad sobre este tipo de rentas, problema que se venía intentando solventar en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 para evitar la progresividad de los artistas y deportistas, facultaba al gobierno para que dictara las medidas oportunas; así como en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por decreto de 23 de diciembre de 1967, y fue en virtud de la Orden de 4 de noviembre de 1971²³ cuando se limita la progresividad que recaía sobre este tipo de rentas; esta necesidad de corregir la progresividad también se manifestó en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁴.

La progresividad del impuesto al recaer sobre las mismas hace que estas rentas sean gravadas de la misma forma que las rentas regulares; en este sentido, Gota Losada²⁵ señaló que «la aplicación de la progresividad, sin la matización adecuada, a las rentas irregulares puede originar efectos tributarios injustos y efectos económicos que distorsionan los procesos productivos y de ahorro y consumo».

La Ley de 1978 también corrigió la progresividad, aunque la doctrina no se pone de acuerdo en calificar cual fue el sistema adoptado, una parte señala que se estableció el sistema del prorrateo y otra se expresa en el sentido de que se trataba de una modalidad de promedio móvil²⁶.

La tendencia a evitar la progresividad se debe a que si no se actúa en ese sentido nos encontraríamos con supuestos en los cuales la renta quedaría gravada al tipo marginal y como señalan M. Gordillo, E. Jiménez, T. Lérica e I. Núñez²⁷ «supondría una tributación no relacionada con la efectiva capacidad económica del sujeto pasivo».

defunción –por otra parte, de una muerte ya anunciada– del concepto sintético de renta, que inspiró en sus inicios –previos a la promulgación de la Constitución– nuestra imposición personal sobre la renta», en su trabajo «El nuevo régimen de imposición de los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 10; Ferreiro y otros, en la obra conjunta *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*, ob. cit., pág. 76; Francisco Escribano ha escrito al respecto: «El proceso de dinamitación del carácter sintético de la renta objeto de gravamen sigue produciéndose, mediante la proliferación de regímenes especiales que determinan «partes» de renta a las que se aplican tipos diferenciados», en su trabajo «Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: su nueva disciplina jurídica», ob. cit., pág. 203.

²³ Para mayor desarrollo véase Lasarte, J., y Casado, G., «Consideraciones sobre rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», ob. cit., pág. 255.

²⁴ Véase *Boletín Oficial de Cortes*, n.º 46, de 11 de enero de 1978.

²⁵ *Tratado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 688.

Véase también al mismo autor que señala cuales son expresamente los efectos de la aplicación de la escala de gravamen progresiva sobre las rentas irregulares, ob. últ. cit., pág. 689-700.

²⁶ Véase Lasarte, J., y Casado, G., «Consideraciones sobre rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», ob. cit., pág. 266, así como págs. 272-8.

²⁷ Las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, Arthur Andersen, Madrid, 1991, pág. 348.

En la actualidad el problema del gravamen de las rentas irregulares se sigue produciendo, y el legislador tal y como han señalado Álvarez Martínez y otros²⁸, puede optar por una o ambas de las siguientes estrategias:

«— Introducir algún factor de corrección de la renta que se considere irregular. Los más usuales son la promediación y el prorrateo de la renta.

- Someter la parte de la renta que se considere irregular a un tipo de gravamen moderado respecto de la tarifa ordinaria del impuesto que, resulta obvio decirlo, tiene una estructura progresiva por tramos de renta. Este tipo de gravamen es proporcional, bien sea independiente del tipo ordinario, bien sea un tipo también proporcional obtenido del tipo medio efectivo con que resultan gravadas las rentas regulares».

La importancia también la ha puesto de manifiesto Ferreiro²⁹ que han escrito: «nos hallamos ante un aspecto del Impuesto cuya regulación no es baladí, dado que en un impuesto progresivo considerar una renta como irregular supone conferirle un tratamiento fiscalmente más suave, dado que sólo una parte de esa renta —la que sea imputable al año en que se obtiene toda, esto es el cociente resultante de divide todo el rendimiento irregular por el número de años en que se ha generado— tributará con sometimiento pleno a la escala progresiva, mientras que es resto tributará de forma distinta».

Después del Real Decreto-Ley 7/1996, parte de la progresividad que recae sobre las rentas irregulares se intenta corregir, puesto que se ha puesto un tipo proporcional máximo del 20% aplicable a la parte de la base liquidable irregular compuesta por incrementos de patrimonio, superiores a 200.000 pesetas derivados de elementos patrimoniales adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de la alteración, siempre que no se trate de incrementos que procedan de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva o de activos financieros, porque estos serán siempre gravados cualquiera que sea la cantidad; y junto a este tipo de gravamen además la nueva regulación prevé otros sistemas para evitar la progresividad del impuesto que consiste a mi parecer en una modalidad del sistema de promedio móvil que, haciendo nuestras las palabras de Mateo Rodríguez³⁰: «consiste en calcular el cociente entre el montante de la renta irregular y el número de años del período 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 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, la parte

²⁸ En la obra conjunta *Los Impuestos en España*, Aranzadi Editorial, Navarra, 1996, págs. 159-60.

²⁹ *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*, ob. cit., pág. 133.

³⁰ «Las rentas irregulares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 110.

que no se adicionó a las rentas regulares, se le aplica el tipo de medio de gravamen obteniéndose la restante porción de la cuota íntegra».

Al respecto Sanz Gadea³¹ ha señalado que este paso que se ha dado en el gravamen proporcional de esta fracción de renta irregular todavía no es fácil de valorar.

Con esta nueva regulación se favorece cada vez más a la existencia de un impuesto de carácter analítico, y a ello ha hecho expresamente referencia Pérez Herrero³² que ha señalado que del nuevo Real Decreto-Ley se tiende cada vez más a olvidar el concepto sintético de renta; de la misma opinión son Ferreiro y otros³³ que señalan que «el reciente Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, con el tratamiento dado a los incrementos de patrimonio ha confirmado enérgicamente ese camino hacia la configuración del I.R.P.F. como un impuesto analítico».

Pero la progresividad se corrige para ese supuesto, porque para el resto de las rentas irregulares que integran la parte irregular de la base, la corrección de la progresividad no es tan decisiva, y no se aplican los mismos métodos.

Conocemos que el I.R.P.F. es un impuesto progresivo porque se le aplica a la base liquidable una tarifa con tramos progresivos, pero no porque tengamos una definición exacta de la progresividad Carbajo Vasco³⁴ lo puso de manifiesto cuando señaló que «establecer la progresividad de un impuesto no es tarea fácil y, de hecho, la medición de cuán progresivo es un gravamen y el parámetro no tributario utilizado para evaluarlo son cuestiones no resueltas en la doctrina hacendística moderna, la cual se limita a afirmar que «el impuesto progresivo es un tema difícil».

III. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES. ESPECIAL REFERENCIA A LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO

El Real Decreto-Ley 7/1996, no ha modificado de forma radical la integración y compensación de las rentas irregulares, que siguen con la estructura que creó la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 1991, pero si ha afectado la reforma operada por dicho Real Decreto a la integración y compensación de los incrementos y disminuciones de patrimonio, por lo que de forma indirecta por tanto, algo de modificación afectará en tanto que determinados incrementos y disminuciones de patrimonio tienen la consideración de renta

³¹ «Las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 154.

³² «El nuevo régimen de imposición de los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 10.

³³ En la obra conjunta *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*, ob. cit., pág. 76.

³⁴ «Progresividad y estímulos fiscales al ahorro: algunas reflexiones», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 206, pág. 367.

irregular, en concreto los generados por la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales.

Sanz Gádea³⁵ ha señalado que «aunque en la parte de base imponible irregular continúan integrándose los mismos conceptos que lo hacían con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/1996, dicha integración no implica el mismo régimen tributario, porque, a diferencia del régimen precedente, el saldo positivo de incrementos y disminuciones de patrimonio que se integra en la base imponible y liquidable irregular tributa de manera diferente, según se procedencia».

El cambio si se ha producido por el contrario sobre la compensación de los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares, que son una parte de la base imponible irregular, y por ende de la base liquidable irregular, el artículo que regula esta situación es el 66 de la L.I.R.P.F., el mismo, tras su nueva redacción, parte de la división de los incrementos y disminuciones de patrimonio en dos grupos; por un lado los incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales adquiridos con dos años o menos de antelación a la fecha de la transmisión y por otro lado los incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión de los mismos. Estableciendo a continuación que los incrementos y disminuciones de patrimonio se integrarán y compensarán única y exclusivamente con los del grupo al que pertenezcan, hasta este momento la situación es de algún modo controlable, el caos puede surgir a partir del apartado Tres del art. 66 debido a la cantidad de posibilidades que prevé y a las operaciones que deberá realizar el sujeto pasivo en caso de verse dentro de alguna de las posibilidades que presenta el artículo.

Como bien ha señalado Pérez Herrero³⁶ «el procedimiento de compensación se despliega temporalmente en una primera compensación, en que se mantiene la separación entre rendimientos irregulares e incrementos y disminuciones de patrimonio, y en el establecimiento de una segunda compensación de los saldos anteriores que goza de una menor estanqueidad».

Por lo tanto partimos de la posible existencia de dos grupos de incrementos y disminuciones de patrimonio, una vez integrados y compensados entre si los de cada uno de los grupos, a y b, puede suceder:

- Si en ambos grupos resulta un saldo negativo, este se compensará con los incrementos irregulares del mismo grupo puestos de manifiesto en los cinco años siguientes,

³⁵ «Las ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas», ob. cit., pág. 94.

³⁶ «Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 21.

- Si resulta saldo negativo en un grupo y positivo en otro, el saldo negativo de un grupo puede compensarse con el saldo positivo que haya resultado en el otro grupo hasta el límite del saldo positivo, y si aún quedara saldo negativo el mismo se compensará con los incrementos de patrimonio irregulares de su mismo grupo al que pertenecían en un principio puestos de manifiesto en los cinco ejercicios siguientes.
- A continuación si tras todas estas operaciones al final existe un saldo positivo en alguno de los grupos, este se disminuirá con las disminuciones de patrimonio regulares que se hayan producido en el ejercicio o que se hubieran producido en alguno de los cinco ejercicios anteriores.
- Si tras la integración y compensación en cada uno de los grupos resulta un saldo positivo, el saldo positivo del grupo a se disminuirá con la cuantía de las disminuciones de patrimonio regulares puestas de manifiesto en el ejercicio o que hubieran sido regulares en alguno de los cinco ejercicios anteriores.
- Y sólo en el caso de que todavía quedaran disminuciones de patrimonio regulares se deducirán de los incrementos patrimoniales irregulares del grupo b.

Tal y como se aprecia en la redacción del art. 66 si se compensa, la ley señala la obligación siempre de compensar hasta los límites posibles evitando en la medida de lo posible cualquier posible juego con las cantidades a compensar para sufrir un menor gravamen, y nunca puede hacerse fuera del plazo de los cinco años, en este sentido ha señalado Francisco Escribano³⁷: «Por consiguiente, no está permitida la acumulación de saldos negativos de diversos ejercicios, cada uno habrá de ser tratado de forma independiente, debidamente identificado a fin de poder controlar la correcta compensación dentro del plazo».

Como vemos en ningún momento se mezclan los rendimientos irregulares con los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares, como se ha señalado con anterioridad funcionan como compartimientos estancos, lo que determina que la base imponible irregular tiene dos partes bien diferenciadas, y por ende la base liquidable irregular, que como señala su propio precepto regulador, «la base liquidable estará constituida por la parte irregular de la base imponible».

Sobre las normas de integración y compensación establecidas en el nuevo art. 66 de la L.I.R.P.F., Francisco Escribano³⁸ ha resaltado que la estanqueidad a la hora de integrar y compensar los incrementos y disminuciones de patrimonio se potencia con la nueva regulación, lo que también lleva a la complejidad en el proceso de integración; junto a ello, llama la atención sobre dos cuestiones no cubiertas por el legislador:

³⁷ «Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: su nueva disciplina tributaria», *Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 164, pág. 175.

³⁸ «Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: su nueva disciplina tributaria», *ob. cit.*, pág. 190.

En primer lugar, «se trata del silencio de la norma en relación con los saldos negativos que hayan sido imposible de compensación como consecuencia de insuficiencia de saldos positivos de años anteriores»³⁹ fundamentalmente con los que provengan del sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 1996.

Pero la nueva redacción dada al art. 72 señala expresamente cuáles van a ser las partes bien diferenciadas:

1. Rendimientos irregulares.
2. Incrementos de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a ningún tipo de actividad adquiridos con dos o menos años a la fecha de la transmisión.
3. Incrementos y disminuciones procedentes de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva o de activos financieros adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de la alteración en la composición, como podemos constatar el legislador ha tomado ahora la costumbre de hablar de alteración en la composición del patrimonio; en lugar de decir transmisión de los elementos patrimoniales, con esta nueva medida, se queda fuera no de los requisitos predicados constantemente para que se produjera un incremento o disminución que era junto a la ya señalada alteración en la composición del patrimonio, un cambio en el valor del mismo, por eso yo pienso que hubiera sido más correcto que hubiera seguido diciendo transmisión de elementos patrimoniales y no esta nueva fórmula.
4. Incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, —que no sean acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva o activos financieros—, adquiridos con más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión.

IV. GRAVAMEN DE LA BASE LIQUIDABLE IRREGULAR

Al haberse fraccionado la base liquidable, también se fraccionan, por tanto, los diversos tipos de gravamen aplicables a cada una de esas partes, lo que significa que va a ser diferente el gravamen de la renta irregular, dependiendo de que esa renta sea calificada como rendimiento o sea calificada como incremento de patrimonio, ya su vez, dentro de esta categoría hay que distinguir teniendo en cuenta el período de tiempo que el elemento cuya transmisión genera la variación patrimonial, ha estado en el patrimonio del sujeto pasivo.

Pues si ya se había complicado el gravamen de las rentas irregulares con la regulación del Real Decreto-Ley 7/1996 citado, aunque los tipos en términos

³⁹ «Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: su nueva disciplina jurídica», ob. cit., pág. 191.

generales, habían bajado. A esta dificultad debemos añadir en estos momentos la que se produce tras la aprobación de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias que modifican los arts. 75 y añade un nuevo precepto el 75 bis, donde conviven gravámenes generales con los gravámenes autonómicos, ambos recaerán sobre la base liquidable irregular, que a su vez ya esta dividida, por un lado en rendimientos y por otro en incrementos y disminuciones de patrimonio.

Sobre la misma base liquidable se aplicará el tipo de gravamen autonómico y el tipo estatal, lo que supone la reducción de los tipos marginales de la tarifa estatal, es equivalente al porcentaje que es cedido a las Comunidades Autónomas⁴⁰.

No obstante, no se produce ninguna modificación sustancial, el esquema liquidatorio sigue siendo el mismo, las variaciones se deben a la necesidad de aplicar los tipos autonómicos que surgen tras la cesión de parte del tributo a las Comunidades Autónomas.

⁴⁰ Frente a esta alternativa, Casado Ollero y VV.AA., explicaron la posibilidad de aplicar otra opción que «consistía en dividir la base liquidable entre las Haciendas Central y Autonómicas, de forma que a la primera le correspondería el 85% de dicha base liquidable, y el 15% de la misma a las segundas. Por tanto el I.R.P.F. estatal y autonómico actuarían mediante la aplicación de una misma tarifa sobre las distintas bases liquidables (...). El resultado de esta segunda alternativa es idéntico desde el punto de vista de la recaudación; no consideramos necesario insistir en las diferencias técnicas de ambas opciones, que han quedado suficientemente explícitas. Sin embargo, desde la perspectiva de los contribuyentes, la división de la base liquidable a la hora de proceder a la autoliquidación del tributo posiblemente produjera una relativa confusión y una menor percepción de la carga tributaria derivada de una y otra tarifa». *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Editorial Comares, Granada, 1997, pág. 124.