

# **CLAVES PRÁCTICAS**

FRANCIS LEFEBVRE

**Rendimientos irregulares  
en actividades  
económicas  
Tratamiento en el IRPF**

Fecha de edición: 17 de marzo de 2021

Esta monografía de la Colección  
**CLAVES PRÁCTICAS**  
es una obra editada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Francis Lefebvre**

**JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA**  
*Economista*

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.  
clientes@lefebvre.es  
www.efl.es  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-18405-72-3  
Depósito legal: M-8313-2021  
Impreso en España por Printing'94  
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## Plan general

	<u>nº</u> <u>marginal</u>
<b>Presentación</b> .....	100
<b>Capítulo 1. Consideraciones generales sobre el tratamiento fiscal en el IRPF de los rendimientos irregulares en las actividades económicas</b> ..	140
A. Justificación del tratamiento especial a los rendimientos irregulares .....	150
B. Distintos métodos para atenuar los efectos derivados de la progresividad de la tarifa .....	200
C. Complejidad del análisis de los rendimientos irregulares en las actividades económicas .....	300
<b>Capítulo 2. Concepto, clases y normativa aplicable en las rentas irregulares</b> .....	340
A. Concepto y consideraciones sobre las rentas irregulares .....	350
B. Clases de rendimientos irregulares en las actividades económicas .....	400
C. Normativa aplicable .....	495
<b>Capítulo 3. Análisis del contenido de la normativa aplicable (I)</b> .....	540
A. En relación con la magnitud sobre la que se aplica, en su caso, la reducción del 30% .....	550
B. En relación con el límite de 300.000 euros cuando se ejerzan varias actividades .....	800
<b>Capítulo 4. Análisis del contenido de la normativa aplicable (II): período de generación superior a dos años y rendimientos que procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos</b> .....	1395
A. Justificación de analizar conjuntamente la LIRPF art.32.1 párrafo 1º y 3º .....	1400
B. Controversia «permanente» entre las interpretaciones de la doctrina administrativa y la jurisprudencia en relación con la consideración o no de rentas irregulares .....	1420
C. Primera aproximación del análisis crítico de la LIRPF art.32.1 párrafo 3º .....	1435
D. Consultas representativas de la DGT respecto al análisis de rentas irregulares .....	1600
E. Análisis en relación con el período de generación superior a dos años .....	2700

	<b>nº marginal</b>
F. Interpretación del TS y de otros tribunales jurisdiccionales . . . .	2800
G. Resoluciones del TEAC.....	3300
H. Preguntas y respuestas de la AEAT .....	3350
I. Otras preguntas y respuestas.....	3360
J. Régimen transitorio.....	3500
K. Imputación temporal.....	3550
L. Conclusión final: resumen de los aspectos más importantes para que los rendimientos puedan ser calificados como irregulares	3650
M. Caso particular de la actividad «Construcción – Promoción Inmobiliaria».....	3670
N. Dos recientes sentencias del TS que resuelven a favor de la cali- ficación como renta irregular de los rendimientos obtenidos por un profesional.....	3760
O. Provisiones de fondos, suplidos y rendimientos irregulares... .	3820
<b>Capítulo 5. Rendimientos de actividades económicas obtenidos de for- ma notoriamente irregular en el tiempo</b> .....	3995
A. Consideraciones generales.....	4000
B. Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizable.....	4020
C. Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas	4230
D. Premios literarios, artísticos o científicos.....	4600
E. Indemnización percibida en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.....	4700
<b>Capítulo 6. Aplicación del 30% de reducción por rendimientos irregula- res según los diferentes métodos de determinación del rendimiento neto. Método de estimación directa (I)</b> .....	4995
A. Panorámica general de los métodos de determinación del rendi- miento neto en las actividades económicas.....	5000
B. Esquema de las fases de liquidación de las dos modalidades del método de estimación directa.....	5025
C. Rendimientos irregulares en la modalidad normal del método de estimación directa.....	5120
D. Rendimientos irregulares en la modalidad simplificada del méto- do de estimación directa.....	5350
<b>Capítulo 7. Tratamiento de los rendimientos irregulares en el Método de estimación objetiva (II)</b> .....	5795
A. Observación previa importante.....	5800
B. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.....	5820
C. Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales... .	6200

	<u>Página</u>
<b>Bibliografía</b> .....	375
<b>Tabla Alfabética</b> .....	377
<b>Índice Analítico</b> .....	387

## Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AJD</b>	Actos Jurídicos Documentados
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>art.</b>	artículo
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCAA</b>	Comunidad Autónoma
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CV</b>	Consulta Vinculante
<b>D</b>	Decreto
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>disp.adic.</b>	disposición adicional
<b>disp.trans.</b>	disposición transitoria
<b>disp.final</b>	disposición final
<b>ED</b>	Estimación directa
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>EDN</b>	Estimación directa normal
<b>EDS</b>	Estimación directa simplificada
<b>EO</b>	Estimación objetiva
<b>ET</b>	Estatuto de los Trabajadores (RDLeg 2/2015)
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>Instr.</b>	Instrucción
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>ITP</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LAU</b>	Ley de Arrendamiento Urbano (L 29/1994)
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LHL</b>	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
<b>LIP</b>	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
<b>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
<b>LITP</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RDLeg 1/1993)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LJCA</b>	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
<b>LO</b>	Ley Orgánica

<b>LPGE</b>	Ley de Presupuestos Generales del Estado
<b>NRV</b>	Normas de Registro y Valoración
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2017)
<b>PGE</b>	Presupuestos Generales del Estado
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto-ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>Rec</b>	Recurso
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RETA</b>	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento de Facturación (RD 1619/2012)
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
<b>RITP</b>	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

## Presentación

El presente libro trata de llenar un vacío existente en relación con las escasas publicaciones que se han llevado a cabo sobre el tratamiento fiscal en el IRPF de los rendimientos irregulares en el contexto de las actividades económicas, principalmente en lo que respecta al punto de vista práctico. Por ello, además de intercalar ejemplos en los distintos temas que se van tratando a lo largo del libro, los dos últimos Capítulos (6 y 7) están dedicados a la resolución de **numerosos ejemplos** de rentas irregulares en actividades económicas, tanto si éstas determinan el rendimiento neto con arreglo al **método de estimación directa**, en sus dos modalidades de normal y simplificada, como si se encuentran acogidos al método de **estimación objetiva**, diferenciando en este último método, por un lado, si se trata de actividades agrícolas, ganaderas o forestales y, por otro lado, si las actividades económicas son diferentes a estas últimas.

100

A pesar de que la regulación de las rentas irregulares en el contexto de las actividades económicas está contenida en solo dos normas, una en la LIRPF (art.32.1) y otra en el RIRPF (art.25), se plantea una gran cantidad de cuestiones complejas y controvertidas.

En efecto, en el presente libro:

- a) Se analiza cómo se prorratea el límite de 300.000, sobre el que se realiza la reducción del 30%, cuando se ejercen varias actividades económicas o cuando se excede de dicho límite.
- b) Se analiza en profundidad la **controversia** permanente entre la **jurisprudencia** y la **doctrina administrativa**, tanto con anterioridad al 1-1-2007, como a partir de dicha fecha, que corresponde a la entrada en vigor de la LIRPF (L 35/2006), la cual incorpora el polémico **párrafo 3º** del art.32.1, que es objeto de un profundo estudio.
- c) Se analiza todo lo relacionado con el cómputo del **período de generación** superior a dos años, que constituye uno de los requisitos exigidos para calificar los rendimientos como renta irregular.
- d) Se analizan los cuatro rendimientos de actividades económicas que se consideran «obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo»:
  - Subvenciones de capital para la adquisición de elementos de inmovilizado no amortizable;
  - Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas;
  - Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en el IRPF;
  - Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.
- e) Se realiza una breve reseña de numerosas sentencias que existen sobre esta materia procedentes del TS, TSJ y de la AN, ordenados por fechas y por actividades económicas, así como diversas resoluciones del TEAC. Asimismo, por la importancia de su contenido y por ser muy recientes y clarificadoras, excepcionalmente se transcriben íntegramente algunas sentencias del TS.

**100** f) Se analizan las circunstancias que han de concurrir para que los rendimientos  
(sigue) de una actividad profesional sean calificados como irregulares, etc., etc.

Para una mejor comprensión de los distintos temas que se analizan, figura a lo largo del libro:

- Numerosos **ejemplos**, como hemos comentado anteriormente (se dedican dos Capítulos), siendo los años centrales 2020 y 2021;
- **Jurisprudencia**;
- **Consultas** de la DGT;
- **Preguntas y respuestas** de la AEAT;
- Otras preguntas y respuestas.

## Capítulo 1. Consideraciones generales sobre el tratamiento fiscal en el IRPF de los rendimientos irregulares en las actividades económicas

A.	Justificación del tratamiento especial a los rendimientos irregulares.....	150	<b>140</b>
B.	Distintos métodos para atenuar los efectos derivados de la progresividad de la tarifa.....	200	
1.	Diferentes métodos para atenuar los efectos de la progresividad.....	240	
	Método establecido en la LIRPF.....	270	
2.	Percepción de elevados rendimientos en un período de vida laboral reducido (artistas, deportistas, pilotos de aviación civil, etc.).....	273	
	Razones teóricas a favor y en contra de su consideración como renta irregular.....	277	
	Jurisprudencia.....	278	
C.	Complejidad del análisis de los rendimientos irregulares en las actividades económicas.....	300	

### A. Justificación del tratamiento especial a los rendimientos irregulares

Se entiende como «**renta regular**» aquella que se obtiene de forma continuada y reiterada en el tiempo, de modo que su gravamen se puede imputar al período impositivo en el que se ha obtenido, sin que ello suponga un mayor gravamen para su perceptor. Esta definición se utiliza de forma subsidiaria para contraponerlo con el concepto de «**renta irregular**», el cual requiere un **tratamiento fiscal especial** con el fin de evitar la progresividad del IRPF en el momento en que se ponga de manifiesto.

**150**

Así, pues, las rentas pueden ser «regulares» o «irregulares» en función del período impositivo que se establezca. Si este abarcara toda la vida del contribuyente, las rentas irregulares no existirían; pero la realidad es que la gestión tributaria exige departamentar las rentas obtenidas en ejercicios fiscales concretos, que suelen coincidir con el año natural. Con arreglo a este criterio, será «renta regular» aquella que se genera dentro de ese ejercicio fiscal, mientras que aquellas otras denominadas «rentas irregulares» afloran en dicho ejercicio fiscal, pero su período de generación es más amplio.

Pues bien, un aspecto especialmente complejo en la tributación de los rendimientos de actividades económicas (principalmente, en las actividades profesionales) en el IRPF es el de la **aplicación de la reducción** sobre los rendimientos generados de forma irregular.

175

Su objetivo consiste en **compensar el exceso de tributación** derivado de la aplicación de una tarifa de tipos impositivos progresiva sobre unas rentas que se imputan en un único período impositivo, pero que realmente se han generado en varios ejercicios.

El objetivo de la aplicación de la reducción del 30% sobre este tipo de «rendimientos irregulares» es corregir la excesiva progresividad que se deriva del hecho de que su obtención se ha generado durante varios períodos, pero su integración corresponde a uno solo, es decir, radica en evitar el exceso de carga que representa una tarifa progresiva, calculada para rendimientos anuales, al aplicarla a rendimiento obtenidos en períodos superiores.

Constituye una solución para resolver el problema de la homogenización temporal de rendimientos, que presta un servicio esencial al principio de capacidad económica.

Y es que, en efecto, a lo largo de la vida profesional se suelen tener que facturar, en algún ejercicio concreto, trabajos que se han ido realizando a lo largo de distintos años previos. Es frecuente encontrar esta situación en actividades como las de abogados, escritores, economistas, ingenieros, arquitectos, etc., pues al llevar procedimientos o proyectos que **se alargan en el tiempo** y se facturan «a éxito» o al final, los honorarios facturados corresponden a actuaciones realizadas en distintos años que devienen de una actuación conjunta a un determinado proyecto, procedimiento o litigio. Ejemplos de rendimientos irregulares en relación con actividades empresariales podrían ser las dedicadas a la extracción de minerales, a las explotaciones forestales, etc.

Cuando se da esta situación y se imputa a un único ejercicio el ingreso que se ha generado durante más de dos años, entonces podemos aplicar una reducción del 30%. Pero esta reducción, ¿sobre qué magnitud se aplica? La contestación a esta pregunta es una de las claves en la **complejidad** del tratamiento fiscal. Consideramos que no se ha de aplicar directamente esta reducción sobre las rentas o «rendimientos íntegros irregulares», de tal forma que tributaríamos por el 70% restante de los «rendimientos íntegros irregulares». Como indicamos en el n° 500 y n° 550 s., la norma establece una reducción del 30% en los «rendimientos **netos**», **no** en los «rendimientos **íntegros**», lo cual complica los cálculos a realizar.

#### **Observación:**

El legislador tomó los dos años como «frontera» o delimitación entre los rendimientos «regulares» e «irregulares» buscando un período que evitara que los contribuyentes forzaran la generación de rentas en «un año y un día».

## **B. Distintos métodos para atenuar los efectos derivados de la progresividad de la tarifa**

- 200** La Constitución Española proclama que todas las personas contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio (Const art.31.1).

Dicho lo anterior, hay que buscar algún método, sistema o mecanismo que **atenúe** los efectos que produce la **progresividad del IRPF** cuando el contribuyente obtenga algún tipo de las denominadas rentas irregulares.

Efectivamente, la LIRPF establece una tarifa por escalones que responde a la capacidad contributiva del contribuyente en función de la renta percibida en el período impositivo de un año natural. Esta tarifa por escalones está orientada para contribuyentes que perciben rentas obtenidas de forma regular en el tiempo.

Consideremos dos contribuyentes «A» y «B» que obtienen en un plazo acumulado de cuatro años una misma renta de 400, si bien el contribuyente «A» la percibe por partes iguales (100 cada año), y el contribuyente «B» percibe toda la renta (400 euros) en el cuarto año. Si la tarifa por escalones del IRPF fuera la siguiente:

210

Cuantía de la renta	Tipo aplicable
Hasta 100 .....	15%
De 100 a 200 .....	20%
De 200 a 300 .....	25%
De 300 a 399 .....	30%
Más de 399 .....	40%

La tributación de los dos contribuyentes «A» y «B» sería la siguiente:

	Contribuyente «A»	Contribuyente «B»
1 <sup>er</sup> año .....	15% s/100 = 15	–
2 <sup>o</sup> año .....	15% s/100 = 15	–
3 <sup>er</sup> año .....	15% s/100 = 15	–
4 <sup>o</sup> año .....	15% s/100 = 15	40% s/400 = 160
Totales .....	60	160

Está claro que el contribuyente «B» soporta una **presión fiscal mucho mayor** que el contribuyente «A», y ello, a pesar de que en un período de cuatro años, ambos perciben las mismas rentas de 400.

Ante esta situación, el legislador tiene la obligación constitucional de incorporar algún sistema que atenúe el efecto de la progresividad de la tarifa.

**PRECISIONES** 1) La **distorsión** de la **progresividad** que se produce en las rentas irregulares tiene como causa la aplicación de una escala progresiva a las rentas percibidas en el año por el sujeto pasivo.

220

Esta disfunción no se produciría si se aplicara para todas las rentas un porcentaje fijo o **proporcional**.

2) Desde la L 40/1998, la aplicación de la reducción del 30% se aplica sobre los rendimientos **netos** de actividades económicas (lo mismo que para los rendimien-

tos de capital), ya que la distorsión de la progresividad no se produce en relación con los ingresos **brutos**, sino respecto de los rendimientos netos.

La aplicación del porcentaje del 30% sobre los rendimientos íntegros (no netos) en los rendimientos de trabajo personal responde a finalidades de simplificación, pero criticable el agravio comparativo, ya que en términos económicos resulta menos favorable la reducción sobre el rendimiento neto que tiene lugar en los rendimientos de actividades económicas y de capital (mobiliario e inmobiliario).

**3)** El propio TCo 46/2000 ha justificado el tratamiento diferenciado que debe darse a las rentas irregulares con respecto al resto de rendimiento que puede percibir el contribuyente. El TCo 46/2000 analiza el supuesto de tributación de ciertos rendimientos irregulares, llegando a la conclusión de que se respeta el principio de igualdad si se somete a tributación de forma distinta a componentes distintos de la renta, de la misma forma que si se somete a tributación a los rendimientos irregulares tomando como referencia la tributación de los regulares. No admite como constitucional, sin embargo, que dos rendimientos irregulares idénticos sean sometidos a tributación distinta, porque declara inconstitucional el hecho de que el mismo rendimiento irregular tribute de forma más gravosa en el supuesto de rendimientos regulares inferiores que en el de superiores. Después de una serie de consideraciones acerca de la función de personalización del reparto de la carga tributaria en el sistema tributario y de su consideración en relación con el principio de capacidad económica, manifiesta que «el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares exceden de ese mínimo legal..., cual ocurre en el supuesto analizado».

**221** **4)** La LIRPF no corrige de ninguna forma el «**error de salto temporal**» que se produce entre aquellas rentas generadas en un período exacto de dos años, respecto de las que se obtienen en dos años y un día.

**5)** Asimismo, la legislación vigente no deslinda entre plazos de generación de la renta, por lo que se aplicaría una misma reducción a un contribuyente que genera una renta en un plazo de dos años y un día que a otro que ha obtenido el mismo importe de renta pero, por ejemplo, en un plazo de 10 años.

Nada añadiría a la complejidad del IRPF que el legislador hubiera incorporado una escala variable de porcentajes en función del período temporal de generación del ingreso. Es lo que ocurre, por ejemplo, en la determinación del rendimiento neto procedente de seguros de vida o invalidez, de acuerdo con la LIRPF art.25.3.

A los efectos de salvar el «error de salto temporal» que se produce actualmente con la aplicación de un porcentaje fijo del 30%, tal vez se podría incorporar en la LIRPF art.32.1 una escala de porcentajes en función del plazo de generación de la renta:

- un **primer tramo** al que se aplicaría una reducción del 10% o 20% para rentas generadas en un plazo entre uno y dos años;
- un **segundo tramo** en el que aplicaría una reducción del 30% para rentas generadas en un plazo superior a dos años y no superior a cinco;
- un **tercer tramo** en el que aplicaría una reducción del 40% o 50% para rentas cuyo plazo de generación sea superior a cinco años.

Aunque resulta cierto que, a mayor diversidad de porcentajes, mayores serán los costes de gestión administrativa, pero en beneficio de una medida de simplificación del IRPF, la Justicia tributaria no puede obviarse; hay que buscar un equilibrio. En este sentido, al objeto de determinar si una medida resulta o no contraria a la Constitución, el TCo suele realizar una ponderación de bienes (capacidad económica versus practicabilidad administrativa) a través de un control de proporcionalidad, prevaleciendo el segundo cuando los costes de gestión sean tan altos que impidan gravar a un contribuyente de acuerdo a su verdadera capacidad de pago. En esta línea se pronunció el TCo 214/1994, el cual examinó la compatibilidad con el principio de capacidad económica del cálculo a tanto alzado que establecieron la derogada L 44/1978, y posteriormente la L 18/1991, del IRPF respecto de determinados gastos deducibles de los rendimientos del trabajo.

El argumento de la mayor simplicidad técnica se puede convertir en un sofisma, ya que, en primer lugar, porque los problemas se plantean, no tanto en la aplicación de la técnica correctora, como en la **calificación** de los rendimientos irregulares, tarea esta que el legislador no se ha esforzado en clarificar adecuadamente. En segundo lugar, porque tampoco son tan frecuentes los supuestos de rendimientos irregulares, sin que deba importarle al contribuyente la complejidad de las operaciones liquidatorias si cuenta para ello, además, con la desinteresada colaboración de la AEAT y, sobre todo, si la complejidad le brinda una más refinada ponderación de su auténtica capacidad económica.

**6)** El Libro blanco para la reforma del IRPF (febrero de 1998) recomendaba la introducción de un sistema de reducción de un porcentaje del rendimiento, por lo que animó al Legislador de la L 40/1998 a introducirlo como mecanismo corrector de la progresividad de las rentas irregulares desde el 1-1-1999. Se señalaba en el citado informe que «el empleo de un **coeficiente reductor** en lugar de un procedimiento de promediación de rendimientos obtenidos a largo plazo introduce una simplificación muy considerable en la aplicación del impuesto y en su comprensión por parte de los contribuyentes sin merma apreciable en su equidad». La L 46/2002, elevó el porcentaje de reducción del 30% al 40%, manteniendo intactos los criterios para su aplicación.

La LIRPF establece la novedad respecto al régimen de los rendimientos irregulares, de la incorporación del párrafo 3º en el art.32.1 (ver nº 500 y nº 1400 s.).

**7)** El IRPF es un impuesto periódico, al coincidir el período impositivo con el año natural. El legislador va a someter a tributación la renta obtenida desde el 1-1 al 31-12. Los sistemas tributarios no tienen en cuenta el esfuerzo del tiempo y la intensidad del trabajo que han sido necesarios para producir la renta durante el año natural. Por ello, la renta susceptible de someterse al IRPF es la misma entre aquellos sujetos que, obteniendo idéntico importe de renta, uno de ellos emplea para producirla, por ejemplo, el triple de tiempo respecto al otro.

**8)** Siempre ha sido una **cuestión muy polémica**, dando lugar a numerosas controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, la posibilidad de considerar como rendimientos irregulares los honorarios percibidos por aquellos

**servicios profesionales** que se dilatan varios años en el tiempo. Ello es así porque a efectos fiscales existe una gran diferencia entre considerar los citados honorarios como rendimiento regular o como rendimiento irregular de la actividad profesional, ya que, en este último caso, a su rendimiento neto, se le aplica la reducción del 30% (LIRPF art.32.1).

Frecuentemente, las minutas que se perciben en un único ejercicio son consecuencia de un trabajo y de un esfuerzo que se prolonga durante varios años, es decir, excede del ejercicio fiscal (un año). Y como el IRPF es un impuesto progresivo, el hecho de percibir la minuta de una vez, en un solo ejercicio fiscal, supone que se aplique un mayor tipo impositivo que aquel profesional que hubiera percibido el mismo importe, pero de forma continuada.

9) 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 útil de dicha persona y a base de la suma de rentas obtenidas en el mismo, adaptando, la escala al período considerado.

**223** 10) Por otra parte, las notas que caracterizan al rendimiento irregular existen, en una primera aproximación, por comparación con lo que se puede considerar rendimiento regular. Su principal vinculación se establece con la ausencia de continuidad o habitualidad: son rentas irregulares las esporádicas o variables o las que proceden de una fuente que, por su naturaleza, se agota cuando genera renta, que se alejan del concepto primitivo de renta como «producto periódico de una fuente habitual». También las que plantean una falta de adecuación entre los tiempos de generación y los criterios de imputación temporal al impuesto.

– Son **características** de las **rentas regulares**: 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 y ausencia de controversias, litigios y condiciones.

– Son **características** de las **rentas irregulares**: por contraposición a las notas anteriores: en realidad, la mayoría de las rentas irregulares carecen de dos o más de las características anteriormente enumeradas.

11) La irregularidad de las rentas puede ser consecuencia de:

– su propio carácter: se sitúan las rentas propiamente llamadas «irregulares», tales como las derivadas de una explotación forestal o ganadera de especies con rendimiento superior a los dos años; o

– de causas ajenas al mismo: se comprenden las rentas en general, cuyas variaciones anuales pueden deberse a causas tan dispares como la situación económica, la fortuna de los negocios, la disposición al trabajo del sujeto pasivo o la variación en la valoración social del mismo.

---

## I. Diferentes métodos para atenuar los efectos de la progresividad

**240** Son muchos los métodos o sistemas que se han utilizado en España y fuera de España para esta atenuación de la tarifa progresiva. Entre otros, los siguientes:

a) **Sistema de promedio simple:**

En lugar de liquidar el IRPF imputando toda la renta irregular obtenida en un año determinado (lo normal, en el año en que se cobren, como es el caso de las ren-

tas regulares), se podría tomar como base la renta irregular promediando en relación al número de años de generación de la misma.

b) **Sistema de promediación móvil:**

Se toma la media anual de una forma dinámica o año por año, tomando para ello la suma arrastrada de las bases imponibles de los años anteriores, más la del año considerado, dividiendo la suma resultante por el número de años transcurridos.

c) **Sistema de Holf:**

Se limita la progresividad al tipo correspondiente de la renta promedio.

d) **Tributación separada de las rentas irregulares:**

Se hace tributar de forma separada las rentas regulares de las irregulares.

e) **Aplicando los tipos de gravamen proporcionales:**

Este sistema es utilizado para someter a gravamen las rentas variables derivadas de la ganancia de capital, con independencia de su plazo de generación (es lo que ocurría en nuestro sistema tributario en la llamada «renta del ahorro», que estaba sujeta al tipo fijo de 18%, con independencia de su plazo de generación; actualmente, se aplica una tarifa progresiva con solo tres tipos de gravamen aplicables a las rentas que se integran en la Base Imponible del Ahorro; ver nº 271).

f) **Aplicación de porcentajes reductores fijos sobre las rentas irregulares:**

El importe de las rentas irregulares se reduce en un porcentaje determinado, con independencia de la naturaleza de la fuente tributaria y con independencia de su plazo de generación. Este sistema es el establecido actualmente por la LIRPF art.32.1 y el RIRPF art.25, siendo el objetivo del presente libro.

Este mecanismo de reducción del 30% sobre los rendimientos irregulares **netos** 243 adoptado por el legislador para paliar la distorsión de la progresividad es el resultado de que, en la clásica **dicotomía** entre **equidad tributaria o simplicidad** para el administrado, se optó claramente por esta segunda opción.

Estimamos que, una vez elegida esta opción simple, no se hubiera añadido ninguna complejidad, sino más bien una mayor equidad al IRPF, si el legislador hubiera incorporado un porcentaje de reducción diferente en función del número de años de generación del rendimiento irregular (mayor porcentaje de reducción cuanto mayor fuera el período de generación; ver nº 221, precisión 5).

**Método establecido en la LIRPF** El legislador de la L 40/1998 se ajustó a 270 la recomendación de la Comisión que elaboró el **Libro Blanco del IRPF**, que sugería la aplicación de un coeficiente reductor que, aunque podría ser distinto en función la naturaleza de las rentas (rendimientos de trabajo personal, capital mobiliario, capital inmobiliario y de actividades económicas), mantiene para todos ellos el mismo porcentaje (el 30% desde el 1-1-2015), y ello cualquiera que fuera el plazo de generación de las citadas rentas. El legislador de la L 40/1998 fijó el porcentaje del 30%, que la L 46/2002 elevó al 40%.

La LIRPF permite la consideración de rendimientos irregulares a los siguientes conceptos:

- a) rendimientos **de trabajo** (LIRPF art.18.2);
- b) rendimientos **del capital inmobiliario** (LIRPF art.23.3);
- c) rendimientos **del capital mobiliario** (LIRPF art.26.2);
- d) rendimientos **de las actividades económicas** (LIRPF art.32.1).

**271** La reducción del 30% tiene un fundamente constitucional (TCo 46/2000), justificando el tratamiento diferenciado que ha de darse a las rentas irregulares con respecto al resto de rendimientos, invocando al respecto al principio de capacidad económica de igualdad tributaria.

En cambio, la LIRPF excluye la calificación de rendimientos irregulares en conceptos tales como:

- imputación de rentas (se liquida anualmente);
- ganancias y pérdidas patrimoniales: se someten a una tarifa con menor distorsión de la progresividad (como todas las rentas que se integran en la base imponible del ahorro).

En efecto, en la actualidad dicha tarifa es la siguiente para el **cálculo acumulado de la cuota estatal y autonómica** (LIRPF art.66 y 76):

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

La LPG/21 (L 11/2020) introduce la siguiente modificación en la escala anterior a partir del 1-1-2021:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

## **2. Percepción de elevados rendimientos en un período de vida laboral reducido (artistas, deportistas, pilotos de aviación civil, etc.)**

**273** El IRPF gira en torno a las rentas que se perciben en el período impositivo (normalmente, el año natural, salvo que el contribuyente fallezca un día distinto al 31 de diciembre). Y solo son rentas irregulares aquellas que se devengan de forma discordante con tal período impositivo o acorde con períodos uniformes superiores al año. No existe relación, pues, de este concepto de la LIRPF con el

hecho de que existan actividades **remuneradas** que, siendo normalmente **muy elevadas**, solo puedan ejercitarse durante un **número de años menor que otras**.

Aunque el propio TS reconoce que la progresividad de la tarifa deriva en un gravamen muy oneroso en aquellos casos (artistas, deportistas, etc.) donde los contribuyentes perciben retribuciones muy elevadas durante un reducido número de años, en comparación con aquellos otros (la mayoría) donde la retribución es inferior, pero se prolonga a lo largo de un dilatado período de vida activa.

1. En el primer caso (artistas, deportistas, etc.), los contribuyentes soportan elevadas cuantías en el IRPF durante un reducido número de años.

2. En el segundo caso (en el resto de las actividades), soportan, en general, cuantías más reducidas durante un período de vida laboral más extenso.

Pero es que el problema de las rentas irregulares no se encuentra, fundamentalmente, en esta disparidad, sino que en el primer caso, los contribuyentes deberán acudir, normalmente, al ahorro como medio de prevención para los años a partir de que finalice su vida laboral.

274

El TS considera que aun sin desconocer la problemática que se plantea en el gravamen del IRPF a los contribuyentes que, por las circunstancias que fueran, solo pueden obtener rentas en un período corto de tiempo de vida activa, dicha situación **no puede identificarse** con el concepto de «**renta irregular**» contenido en la LIRPF. Dicha no identificación tiene lugar en cualquiera de las dos circunstancias que contiene la LIRPF art.32.1 párrafo 1º (nº 500) y, por ello, en el caso de los artistas, deportistas, pilotos civiles, etc., no se considera que se trate de rendimientos notoriamente irregulares en el tiempo, sino, por el contrario, son remuneraciones que, por un lado, son fijas en su cuantía y percibidas en su vencimiento y, por otro, su ciclo de producción no excede de un año (actualmente tendría que aludirse a más de dos años).

**PRECISIONES** A partir de la L 44/1978 se ha producido el **olvido** de uno de los rendimientos que estuvieron en el origen de los planteamientos acerca de la irregularidad: los obtenidos por profesiones, artistas o deportistas que ejercen profesiones cuyo período de ejercicio general es más reducido que el habitual en otras, es decir, los supuestos de **vida profesional corta** o, más técnicamente, de «rápido agotamiento de la fuente». Dicha ley, así como la L 18/1991 y la L 40/1998 (y, por supuesto, la LIRPF), ya no contempla la consideración de irregulares a dichos rendimientos, no solo por el ámbito estrictamente interpretado de sus definiciones, sino también por la inoperancia para ellos de la técnica de liquidación.

275

### **Razones teóricas a favor y en contra de su consideración como renta irregular**

277

El razonamiento fundamental en que se basa la necesidad de atenuar la progresividad del impuesto en los casos de rendimientos provenientes de «**fuentes de rápido agotamiento**» es el de que, una vez agotada la fuente, el sujeto tendrá que seguir obteniendo rentas para poder subsistir, y no podrá hacerlo de tal fuente; habrá pagado así unos impuestos muy altos durante los cortos años de productividad de su fuente de ingresos sin que se tenga en cuenta que esos ingresos han de servirle, teóricamente, para vivir durante un tiempo mucho más largo que el de su obtención:

1. Los **argumentos a favor** de la consideración de tales ingresos como irregulares siempre han venido acompañados de consideraciones acerca de la necesidad de ahorrar fuertes sumas con las que hacer frente a las necesidades de futuro.

2. El **argumento en contra** sería el de que en el supuesto de que se atenúe la carga fiscal en un ejercicio o una serie de ejercicios y de que, sin embargo, en el futuro el contribuyente siga obteniendo un nivel determinado de ingresos, que le permita hacer frente a sus necesidades, se estaría produciendo una discriminación efectiva de presente para evitar una discriminación eventual de futuro; discriminación, además, difícilmente evaluable en el momento de la limitación de la progresividad, porque ni se conoce exactamente el número de años de ejercicio por parte del sujeto de la actividad, ni se conoce su nivel de renta posterior. Se añade a este razonamiento el de que el ejercicio de una profesión durante ciertos años, no solo no impide el de otras en los posteriores, sino que en ocasiones es la puerta de este, entre otras cosas porque genera una serie de **conocimientos y relaciones útiles** a estos efectos.

### Jurisprudencia

**278** La jurisprudencia existente a partir de la L 44/1978 ha realizado una interpretación de la cuestión basada de forma unánime en el **concepto estricto de irregularidad** que nace con la estructura periódica del Impuesto y del análisis estricto del derecho positivo:

1. En unas ocasiones se ha dicho que los rendimientos que aquí se analizan no son «notoriamente irregulares», porque constituyen retribuciones «fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento», y no tienen un **ciclo de producción** superior a un año (en la actualidad habría que aludir a dos años) (TS cont-adm 9-6-95, EDJ 4104).

2. En otras ocasiones, a pesar de reconocer una cierta vinculación con la progresividad del impuesto, se hace una remisión a la posibilidad de realizar **aportaciones a planes y fondos de pensiones** para paliar los efectos negativos derivados de la percepción de rentas en un corto número de años; en algunas ocasiones se reitera un razonamiento que explica perfectamente el concepto estricto de rendimiento irregular al que se acoge la jurisprudencia:

«... y sin desconocer que para el ejercicio de ciertas actividades remuneradas, el tiempo de "vida activa" es más corto que para otras, no puede sumirse en la norma transcrita el supuesto de los emolumentos percibidos con carácter ordinario por los pilotos civiles. La expresión "notoriamente irregular en el tiempo" no está referida al total en que se ejerza la actividad remunerada, sino al período impositivo en que los rendimientos se generen. El IRPF gira en torno a las que se perciban en el período impositivo (normalmente coincidente con el año natural), y son "irregulares" aquellas rentas que se devenguen de forma discorde con tal período impositivo o acorde con períodos uniformes superiores a los dos años. Ninguna relación guarda este concepto con el hecho (cierto pero no comprendido en la misma) de que existan actividades remuneradas que solo puedan ejercitarse durante un número de años menor que otras» (TS cont-adm 15-2-95, EDJ 516; 8-3-95, EDJ 1151; 24-10-95, EDJ 7911; 24-10-95, EDJ 5521; 24-4-97, EDJ 4323).

Ver nº 4007 y nº 4009.

**279** Veamos algunas sentencias y resoluciones relacionadas con esta cuestión con respecto a artistas, deportistas y pilotos de compañías de navegación aérea.