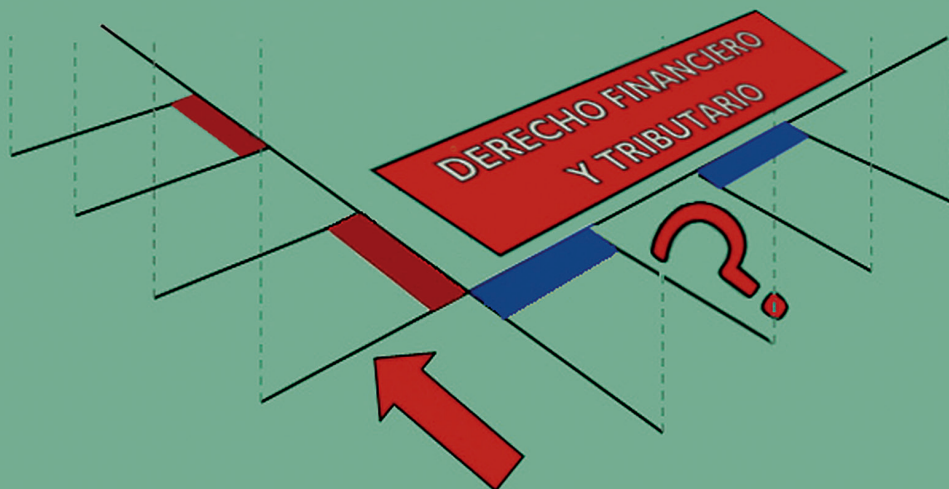




TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES EN EL IRPF. EVOLUCIÓN Y RÉGIMEN ACTUAL

Isabel Gil Rodríguez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca*

Prólogo

Clemente Checa González

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública,** *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos,** *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales,** *Olga Carreras Manero* (2019).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina Elisabet de Miguel Arias* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria,** *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).
- Las tarifas como instrumentos de financiación de los servicios aeroportuarios en el Derecho español,** *Ricardo Jesús Navarro Gómez* (2020).
- La tasación pericial contradictoria Cuestiones generales y aspectos sustantivos,** *Joaquín Álvarez Martínez* (2021).
- La simplificación de la imposición sobre la renta,** *José María Lago Montero* (2021).
- El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana Análisis crítico y propuestas de reforma,** *Álvaro Jesús del Blanco García y Belén García Carretero* (2021):
- Una visión jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,** *Antonio Martínez Lafuente* (2021).
- Retos de la sociedad digital: regulación y fiscalidad en un contexto internacional,** *VV.AA.* (2022).
- Tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Evolución y régimen actual,** *Isabel Gil Rodríguez* (2022).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

**TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS
IRREGULARES EN EL IRPF.
EVOLUCIÓN Y RÉGIMEN ACTUAL**

Isabel Gil Rodríguez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca*

Prólogo

Clemente Checa González

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2022

Trabajo realizado al amparo de los proyectos de investigación «La simplificación de la imposición sobre la renta», *Ministerio de Economía y Competitividad Plan nacional de I+D+i 2016-2019*, Subprograma de Proyectos de Investigación Fundamental, DER2016-77480-P y «La simplificación de la imposición sobre la renta con especial atención a Castilla y León», GIR 18.J447/463AC03 (Investigador principal: Prof. Dr. D. José M^a Lago Montero).

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2022)
ISBN: 978-84-290-2636-8
Depósito Legal: M 14484-2022
Diseño de portada: Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

PRÓLOGO

La finalidad del IRPF es, conforme al principio de anualidad de este impuesto, sujetar a tributación las rentas anuales, para lo que el mismo se determina con arreglo a las rentas obtenidas durante el correspondiente período impositivo anual que en él rige.

Bajo este sistema surge, inmediatamente, el problema de qué hacer cuando los contribuyentes obtienen rentas de manera esporádica, o plurianuales, puesto que si éstas se acumulan al conjunto de rentas anuales, las regularmente obtenidas, se produce, como bien señala Isabel Gil, una sobreimposición, fruto del carácter progresivo del IRPF, que no es acorde con la capacidad económica que se ha puesto de manifiesto en referido período impositivo, generándose así unos efectos tributarios injustos y unos efectos económicos que, como indicó Gota Losada «Las rentas irregulares», en *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo V, VV.AA., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973), distorsionan los procesos productivos y de ahorro y consumo.

En este mismo sentido crítico se ha manifestado también, entre otros muchos autores, García Berro («Rentas irregulares: La perpetuación del sinsentido», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, VV.AA., Thomson Reuters Aranzadi, 2016) cuando escribió que bajo el condicionamiento de lo que significa un impuesto progresivo y del carácter periódico anual del IRPF «es fácil darse cuenta del riesgo de sobreimposición que se produce si un ingreso representativo de capacidad económica perteneciente a varios periodos anuales (por tener carácter ocasional, o haberse generado en varios años), pero percibido (y, por tanto, gra-

vado) en su integridad en un solo ejercicio, queda sometido sin corrección alguna a la misma escala de tipos de gravamen crecientes prevista para las rentas anuales en función de su cuantía (entendiendo como rentas anuales aquellas que representan en exclusiva la capacidad económica del ejercicio en que son gravadas). En tales circunstancias, parece injustificado hacer recaer sobre el ingreso plurianual o episódico todo el rigor de unos tipos progresivos concebidos para gravar rentas anuales o estables».

Esta tesis, que comparto plenamente, la volvió a reiterar García Berro en el año 2017 («El régimen de los rendimientos irregulares del trabajo: su necesaria reforma contra la permanente huida hacia adelante», en *Conflictos actuales de Derecho tributario: Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*, VV.AA., Aranzadi Thomson Reuters, Navarra), cuando afirmó que: «El carácter plurianual o episódico de las rentas irregulares hace necesario, como se sabe, la aplicación de medidas específicas, a fin de evitar la sobreimposición que podría derivarse de su sometimiento sin matices a la progresividad general del IRPF. La razón es que, mientras que los tipos de la escala general del impuesto configuran el efecto progresivo correspondiente a la capacidad económica que representa el conjunto de la renta anual, las rentas irregulares, aunque percibidas en un solo ejercicio, reflejan una capacidad económica repartida en varios años, es decir, incluyen un componente ajeno al año de su gravamen. Por razones obvias de técnica impositiva, dicho componente no debe verse afectado por el efecto de la progresividad anual, como ocurriría si se aplicase la escala anual sin correctivo alguno a todo el importe percibido».

Así se pronunció también Cayón Galiardo («Las rentas irregulares y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas, REDF*, n° 22, 1979), señalando que esto fue lo que propició la elaboración de una categoría dogmática dentro del concepto de renta fiscal a la que se denominó «renta irregular», por la que, aunque no definida legalmente, se entiende de manera generalizada, como ha resaltado Marín Benítez («Tributación de las rentas irregulares tras la Ley 39/2010. Alcance de la reforma», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n° 28, 2011) aquella renta cuya generación en el tiempo y consiguiente percepción no se ajusta a un ritmo anual, de forma que se produce un desajuste entre su período de generación (superior a un año) y su imputación fiscal (que se produce en un único ejercicio: el de su obtención); añadiendo esta autora que: «El desajuste generación-obtención y la integración de estas rentas en el

período impositivo de su obtención produce, por mor de la progresividad del impuesto, un efecto que se considera contrario a los postulados de la justicia tributaria y de capacidad económica: la acumulación de rentas en un único período incrementa el tipo impositivo al que se ven sometidas por comparación al que resultaría aplicable si pudieran imputarse a lo largo de su período de generación».

Esto hace necesario, como acertadamente señala Isabel Gil, establecer mecanismos de corrección adecuados al objeto de evitar que las rentas irregulares soporten un IRPF más alto que el que les habría correspondido si hubieran sido objeto de periodificación anual, y así lo ha entendido nuestro legislador que tradicionalmente ha venido estableciendo medidas tendentes a reducir los efectos de la progresividad sobre esta clase de rentas irregulares, medidas, en ocasiones acertadas y en otras desafortunadamente bastante incorrectas, que son muy bien analizadas en este nuevo y brillante libro de Isabel Gil, en la que se realiza un completo y exhaustivo estudio de la problemática que presenta la tributación de las rentas irregulares en el IRPF.

Comienza esta autora por el examen de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que estableció, en su art. 27, desarrollado por los arts. 117 y 118 de su Reglamento de 1979, un sistema de anualización de las rentas irregulares —integradas por los rendimientos irregulares (aquellos que se obtenían de forma notoriamente irregular en el tiempo, y aquellos otros cuyo ciclo de producción era superior a un año) y por los incrementos y disminuciones de patrimonio generados en un periodo superior a un año— tendente a corregir la sobreimposición generada con estas rentas.

Tal sistema de anualización consistía, en esencia, en un tratamiento especial para las rentas irregulares, trato éste que se consideró necesario implantar, por razones de justicia, habida cuenta que como la tarifa del IRPF está pensada para la renta anual que se obtiene, es injusto que la misma se aplique a una renta que se haya manifestado en un año, pero que se haya generado en varios, razón por la que se entendió que lo procedente era atender a lo que corresponde de esa renta manifestada a «cada año» de aquellos en los que se generó, estableciéndose a estos fines referido sistema de anualización, conforme al que la parte anualizada tributaba con la renta general sometida a la tarifa progresiva del IRPF, mientras que el resto tributaba al tipo medio promediado de los tipos medios de los ejercicios en los que se había generado dicha renta irregular, con la salvedad de los incrementos de patrimonio que provenían

de transmisiones lucrativas (*mortis causa* o *inter vivos*), que tributaban al tipo mínimo (el 15%) de la escala de gravamen.

Con esta forma de proceder se conseguía atemperar la progresividad de este impuesto mediante un mecanismo que, como bien afirma Isabel Gil, era coherente con la capacidad económica anual que cada contribuyente tenía.

La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, no modificó en lo sustancial el sistema de anualización de rentas como mecanismo de corrección de las rentas irregulares, si bien introdujo la regla de que sí podían anualizarse los rendimientos irregulares y los incrementos patrimoniales netos obtenidos a título oneroso, pero no así las disminuciones patrimoniales netas onerosas, a las que se les aplicó el sistema de compensación.

También se siguió manteniendo este sistema de anualización en la Ley 18/1991, de 6 de junio, aunque ya no todos los rendimientos irregulares podían ser objeto de anualización, puesto que este sistema solo se aplicaba a los rendimientos de trabajo personal y de capital en todo caso, esto es, tanto si tenían saldo positivo como negativo, pero no sucedía lo mismo con los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, en relación con los que únicamente era posible la anualización si dichos rendimientos tenían saldo positivo, ya que los negativos se integraban en la renta regular.

Y lo más importante fue que se introdujo la significativa diferencia respecto a la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de que las variaciones patrimoniales de carácter irregular (las generadas en más de un año por la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas), tanto si constituían incrementos de patrimonio como disminuciones patrimoniales, dejaron de anualizarse, aplicándose a las mismas el método de coeficientes reductores de la ganancia o pérdida producida.

Como se aprecia, a lo largo de estas sucesivas leyes que se acaban de citar se fue produciendo una paulatina y constante reducción de las rentas irregulares que podían ser objeto de la deseable anualización, y este fenómeno desembocó en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que introdujo importantes cambios en la regulación del IRPF.

Entre ellos, en lo que aquí nos interesa, se sustituyó la anualización de los rendimientos irregulares por la aplicación de una reducción, aplicable a los rendimientos netos (salvo para los rendimientos del trabajo personal, para los que la reducción se aplicaba sobre los rendimientos íntegros, no sobre los netos) que inicialmente, en esta Ley 40/1998, fue,

con carácter general, del 30%, porcentaje que se elevó al 40% por medio de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, cifra ésta que se mantuvo en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, volviendo al porcentaje inicial del 30% en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificó a citada Ley 35/2006.

Para las ganancias patrimoniales generadas a largo plazo, en un periodo superior a dos años, se estableció un trato favorable tendente a mitigar la progresividad excesiva, al aplicarse a las mismas un tipo fijo de gravamen del 20%, el cual no era aplicable, sin embargo, a las ganancias patrimoniales que se generasen en un período superior a un año, pero inferior a dos.

Estas últimas, pese a tener carácter irregular, se gravaban aplicando a ellas la escala progresiva del IRPF, lo cual es criticado acertadamente por Isabel Gil cuando afirma —partiendo de la premisa de que puede ser admisible que las ganancias patrimoniales producidas a largo plazo puedan recibir mejor trato fiscal, al beneficiarse de un tipo fijo de gravamen, que las cortas— que es criticable que no se estableciera ningún mecanismo corrector para las ganancias patrimoniales producidas a medio plazo, ni tampoco para las que se producían sin transmisión de bienes o derechos, ya que este proceder atentaba contra el principio de igualdad tributaria, toda vez que esta clase de rentas, también de índole irregular, no se corregían con ningún mecanismo, al contrario de lo que sucedía con los rendimientos irregulares y con las ganancias obtenidas a largo plazo.

Fruto de todo ello fue que, en definitiva, en el sistema establecido mediante la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se recogió una reducción sustitutoria de la anterior anualización, que se aplicaba solo a los rendimientos irregulares, reducción que convivía con la tributación separada, y al tipo fijo del 20%, aplicable, exclusivamente, a las ganancias patrimoniales generadas en un período superior a dos años (tipo éste que se redujo al 18% en virtud de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, y al 15% por medio de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre).

Como ha escrito García Berro («Rentas irregulares: La perpetuación del sinsentido», en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, VV.AA., Thomson Reuters Aranzadi, 2016), esta nueva forma de tributar, aplicable desde la Ley 40/1998, de 9 de diciembre —y que es la que, con ciertas matizaciones, se sigue aplicando en el momento presente— supuso un cambio estructural del mecanismo de atenuación del gravamen vigente hasta ese momento, provocando su sensible alejamiento del fundamento original que justifica este régimen.

En palabras de este autor, la aplicación de la nueva normativa seguía manteniendo una moderación de la carga tributaria para las rentas plurianuales; «pero una moderación que a partir de entonces iba a ser aplicada de modo indiscriminado, mediante la exención de un porcentaje de renta siempre constante (una alternativa a ello es la que ha propugnado Chico de la Cámara “Cuestiones conflictivas de los rendimientos irregulares de actividades económicas en el IRPF”, en *Estudios en homenaje al Prof. Doctor Francisco Clavijo Hernández*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, con su propuesta de sustituir la reducción fija por una creciente del 20% para las rentas generadas en menos de 2 años, del 30% para las generadas entre 2 y 5 años, y del 40% para las generadas en más de 5 años), sin tener en cuenta por tanto para su fijación el importe de la renta irregular, ni el período de generación de la misma, ni el volumen de las rentas de carácter anual que habían de gravarse conjuntamente con ella; factores todos que, sin embargo, resultan decisivos para apreciar la magnitud de la capacidad económica anual que representa cada percepción irregular, así como para ajustar de manera precisa el tipo de gravamen idóneo, atendiendo al efecto progresivo anual implícito en la escala del impuesto. En consecuencia, el nuevo sistema incurría en una evidente falta de rigor técnico que, por desgracia, no tiene un efecto práctico leve, sino que se traduce en una distorsión importante y generalizada del gravamen aplicable a este tipo de rentas».

Este sistema de reducción, aplicable a los rendimientos irregulares del trabajo personal, de capital inmobiliario, de capital mobiliario y de actividades económicas, se sigue manteniendo, en sus rasgos esenciales, en la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, y en las modificaciones realizadas en ella en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y esto es objeto de acertada y profunda crítica por Isabel Gil, quien entiende —tras poner de manifiesto que este sistema no permite anualizar la renta irregular ni, por tanto, determinar cuál es la parte «regular» de la renta irregular que se habría de adicionar al resto de las rentas regulares del contribuyente, para calcular la riqueza puesta de manifiesto en el ejercicio o período impositivo y aplicarle la escala general del IRPF— que este método presenta flancos muy débiles desde la óptica de los principios constitucionales de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución.

Según esta autora, este sistema no casa bien con el principio de capacidad económica, porque está alejado del fundamento que justifica el establecimiento de un régimen singular para las rentas irregulares y que

es gravar la capacidad económica real, verdadera, de carácter regular, puesta de manifiesto en el período impositivo; y olvida, además, los principios de generalidad e igualdad tributaria por cuanto obvia algunos tipos de renta, como las ganancias patrimoniales, produciendo este desigual tratamiento entre unas rentas y otras inevitables agravios comparativos, a veces desproporcionados y con falta de justificación.

Si a ello se añade que la aplicación de esta reducción a los rendimientos irregulares se ha complicado sobremanera, al haberse introducido una gran cantidad de condicionantes, exclusiones y limitaciones para su utilización, la complejidad de este sistema se ha acentuado de manera notoria, por lo que no cabe mantener ya, en defensa de éste una de las razones que en su día se adujeron para su implantación: su simplicidad, ya que ésta se ha visto desvirtuada de forma patente.

A juicio de Isabel Gil, con afirmación que comparto, este sistema de reducción es más injusto que el sistema de anualización de las rentas irregulares existente en su momento, y por ello propone la revitalización de este último, acompañado de sencillas reglas de integración y compensación de rentas, en línea con lo ya sustentado, entre otros autores, por Sanz Clavijo, «La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción», *Civitas REDF*, nº 182/2019, y por Lago Montero *La simplificación de la imposición sobre la renta*, Reus editorial, Madrid 2021, tesis que, desde luego, suscribo; añadiendo esta autora que en el vigente diseño dual del IRPF citada anualización solo debe aplicarse a los componentes de la renta general, toda vez que para las rentas del ahorro (rendimientos de capital mobiliario y ganancias y pérdidas patrimoniales por transmisión) ya existe un favorable trato, por lo que, en sus palabras, «no necesitan más benevolencia, aun cuando puedan tener carácter irregular».

Estamos en presencia de una brillante obra científica, en la que con rigor y profundidad se analiza esta importante cuestión, origen de múltiples controversias jurídicas, amén de otras conexas con el tema principal de este libro, igualmente interesantes, pero en las que no entro en estos momentos, remitiendo su lectura detenida al lector, que, sin duda, obtendrá de ello un muy valioso aprovechamiento.

Recomiendo encarecidamente por todo ello el examen pormenorizado de esta brillante y sobresaliente obra de Isabel Gil, que me ha hecho el honor de prologarla, tarea que he aceptado encantado, aun a sabiendas de que en rigor la misma es completamente innecesaria, habida cuenta que su autora no necesita presentación alguna, por ser sobradamente

conocida, y estar unánimemente valorada de manera muy favorable en los ambientes académicos y profesionales, contando, además, con el aval de sus abundantes publicaciones precedentes, que han merecido el aplauso generalizado y el reconocimiento a su carrera científica.

Mi más sincera enhorabuena Isabel por la publicación de este nuevo libro, felicitación que hago extensiva a la muy prolífica, en cantidad y, sobre todo, en calidad, Escuela salmantina de Derecho tributario, magníficamente dirigida por José María Lago, y gracias por haberme confiado la redacción de un prólogo para él.

Clemente CHECA GONZÁLEZ

ÍNDICE

PRÓLOGO.....	5
ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	13
1. INTRODUCCIÓN. PROBLEMAS QUE PLANTEA LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES EN EL IRPF	15
2. EL SISTEMA DE ANUALIZACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES ESTABLECIDO EN LA LIRPF-1978.....	29
2.1. Estructura del IRPF en la Ley 44/1978. La relativa sencillez del esquema de tributación de las rentas regulares	30
2.2. El sistema de anualización de las rentas irregulares	42
3. MODIFICACIONES POSTERIORES EN LA ESTRUCTURA DEL IMPUESTO. SU INCIDENCIA EN EL SISTEMA DE ANUALIZACIÓN INICIAL DE LAS RENTAS IRREGULARES.....	55
3.1. Las rentas irregulares en la Ley 48/1985. La complicación del sistema de anualización de rentas motivada por nuevas reglas de integración y compensación de rentas.....	56
3.2. La LIRPF-1991: un paso más en complejidad. Novedades en el concepto de renta irregular y en la aplicación del sistema de anualización de rentas. La anualización de los rendimientos irregulares. La tributación separada, con tipos medios de gravamen, de los incrementos de patrimonio de carácter irregular, aunque sin posibilidad de anualización. Las pérdidas patrimoniales y el sistema de compensación.....	66
3.2.1. Clasificación de la renta en función de su origen: rendimientos, imputaciones de rentas y variaciones patrimoniales. Especial mención a estas últimas	73

3.2.2. Componentes de la renta en función de su frecuencia: la renta regular y la renta irregular. Novedades en el concepto de renta irregular y en la aplicación del sistema de anualización de rentas. El carácter analítico del impuesto. Su fragmentación	85
3.2.3. Las reglas de integración y compensación de rentas. Su complejidad. La anualización de los rendimientos irregulares. La tributación separada, con tipos medios de gravamen, de los incrementos de patrimonio de carácter irregular, sin posibilidad de anualización. Las pérdidas patrimoniales y el sistema de compensación futura.....	91
3.2.3.1. El carril de la renta regular. La integración y compensación de la renta regular del contribuyente. Parte regular de la base imponible. Base liquidable regular. Escala progresiva. Cuota íntegra regular	93
3.2.3.2. El carril de la renta irregular. La integración y compensación de la renta irregular del contribuyente. Parte irregular de la base imponible. Base liquidable irregular. Tipo medio de gravamen (con limitaciones). Cuota íntegra irregular	97
3.2.4. A modo de conclusión.....	101
3.3. La modificación de la LIRPF-1991 por el RD Ley 7/1996, de 7 de junio. Nuevas subdivisiones en los componentes de la renta irregular. Supresión de los coeficientes de abatimiento y vuelta a los coeficientes de actualización para las variaciones patrimoniales....	107
3.3.1. Régimen general: incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de elementos patrimoniales no afectos <i>adquiridos después de la entrada en vigor del RD Ley 7/1996</i> . Cómputo de la variación patrimonial suprimiendo los coeficientes de abatimiento, pero actualizando el valor de adquisición. Fragmentación de las variaciones patrimoniales de carácter irregular. Nueva complicación en las reglas de integración y compensación. Distintos tipos de gravamen para cada componente de la base liquidable irregular.....	111
3.3.2. Regímenes transitorios: variaciones de patrimonio procedentes de elementos patrimoniales no afectos, <i>adquiridos antes de la entrada en vigor del RD L 7/1996</i>	126
3.3.2.1. Régimen fiscal transitorio aplicable a elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, <i>transmitidos en el ejercicio 1996</i>	127
3.3.2.2. Régimen fiscal transitorio aplicable a elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas <i>transmitidos a partir del 1 de enero de 1997</i>	131

3.3.2.3. Régimen transitorio aplicable a elementos patrimoniales adquiridos antes del 1 de enero de 1979.....	134
3.3.3. Una breve reflexión conclusiva sobre el RD L 7/1996.....	135
3.4. La atribución de competencias normativas a las CCAA. Un paso más en complejidad. Incidencia en la tributación de las rentas irregulares	140
4. EL SISTEMA DE REDUCCIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES DE LA LIRPF-1998	147
4.1. Los mecanismos establecidos para solucionar la sobreimposición de las rentas irregulares en el IRPF diseñado por la LIRPF-1998. Sistema de reducción para rendimientos irregulares. Tipo fijo para las ganancias patrimoniales a largo plazo. Sistema de compensación futura para las pérdidas patrimoniales	148
4.2. El sistema de reducción y su protagonismo para «corregir» la progresividad de los rendimientos irregulares.....	183
4.3. Una breve mención a las <i>stock options</i> . La ilegalidad del reglamento	198
4.4. Alteraciones en la estructura del impuesto diseñada por la LIRPF-1998 que inciden, de algún modo, en la corrección de las rentas irregulares: la Ley 6/2000, de 13 de diciembre y el nuevo sistema de financiación autonómico, modelo 2001-2009. La modificación del sistema de reducción de la LIRPF-1998 por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre	208
5. RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL DE LAS RENTAS IRREGULARES...	229
5.1. La creciente complejidad de la estructura actual del impuesto. Su carácter dual y la diferenciación de dos rutas. Renta general, base imponible general, base liquidable general y escala general progresiva. Renta del ahorro, base imponible del ahorro, base liquidable del ahorro y escala del ahorro	230
5.2. Mecanismos establecidos para atemperar la posible irregularidad de las rentas en el complejo IRPF diseñado por la LIRPF-2006 y su reglamento de desarrollo.....	260
5.2.1. El sistema de reducción aplicable a los rendimientos irregulares de la renta general.....	261
5.2.1.1. Aspectos comunes en la regulación de los rendimientos irregulares de la renta general	262
5.2.1.2. Nuevas exclusiones, límites y condicionantes en la aplicación del sistema de reducción. La conveniencia de revitalizar el sistema de anualización	266
5.2.1.3. Una especial mención al tratamiento de los honorarios de arquitectos y abogados por el ejercicio de actividades de carácter plurianual	289

5.2.2 Tipos fijos y/o escala progresiva con tipos moderados para los componentes de la renta del ahorro. La singularidad del modelo dual español	303
5.2.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales irregulares. Reglas singulares de imputación temporal para algunas ganancias patrimoniales sin transmisión. Tipos del ahorro para las generadas por la transmisión de bienes o derechos.....	319
5.2.3.1. Concepto legal de ganancia y pérdida patrimonial: la irrelevancia de su carácter irregular.....	319
5.2.3.2. Clasificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales. Las generadas por la transmisión de bienes o derechos, o sin ella. La no discriminación entre las de carácter regular e irregular	323
5.2.3.3. Sistema de cuantificación. La supresión de los coeficientes de actualización sobre el valor de adquisición en las ganancias y pérdidas patrimoniales inmobiliarias. Las limitaciones en la aplicación de los coeficientes de abatimiento	331
5.2.4. Sistema de compensación futura para los rendimientos del ahorro netos negativos y las pérdidas patrimoniales netas —con y sin transmisión— de carácter irregular	337
5.3. Nuestra propuesta. Nueva composición de las bases imponibles, general y del ahorro, realizada con criterios de proporcionalidad. La conveniencia de reconducir todas las ganancias patrimoniales de las personas físicas al ámbito del IRPF. El gravamen de las plusvalías reales y no las meramente monetarias. La revitalización del sistema de anualización para la renta general, acompañado de sencillas reglas de integración y compensación de rentas. Sistema de compensación futura para rentas negativas	345
BIBLIOGRAFÍA	371

La presente monografía tiene por objeto acercar a abogados, asesores fiscales, jueces y funcionarios la problemática que envuelve a las rentas irregulares. La obra examina la evolución del concepto de renta irregular y los distintos mecanismos de corrección establecidos para resolver el problema de la sobreimposición no deseada que pueden padecer este tipo de rentas, penetrando en los distintos esquemas de liquidación que han acompañado al IRPF desde que se aprobó la Ley de 1978. Se atiende a los principios constitucionales de justicia tributaria para analizar los dos sistemas principales, el de *anualización*, establecido por la Ley de 1978 y aplicable, con distintas variantes, durante 20 años; y el de *reducción*, al que dio paso la Ley de 1998, que hoy mantenemos con numerosas grietas. Se examina su convivencia con otros instrumentos, no específicamente diseñados para resolver el problema de la irregularidad de las rentas, como son el *sistema de tributación separada*, del que se han beneficiado los incrementos de patrimonio de carácter irregular; el *sistema de compensación*, aplicable a las pérdidas patrimoniales; y las *reglas específicas de imputación temporal*, establecidas para algunas ganancias patrimoniales. Se indaga en los problemas que han planteado singulares grupos de rentas irregulares, ampliamente discutidos doctrinal y jurisprudencialmente, como son las denominadas *stock options* y el tratamiento de los honorarios de arquitectos y abogados por el ejercicio de actividades de carácter plurianual. Se reflexiona y se realizan propuestas de *lege ferenda* sobre cuestiones de interés relacionadas con una pretendida simplificación del IRPF, que mantienen una estrecha conexión con el tema de estudio, como son: el diseño del impuesto y la posible conveniencia de realizar, con criterios de proporcionalidad, una nueva composición de las bases imponibles, general y del ahorro; la justificación o no de su carácter dual; la oportunidad de reconducir todas las ganancias patrimoniales de las personas físicas al ámbito del IRPF; el gravamen de las plusvalías reales y no las meramente monetarias; la necesidad o no de revitalizar el sistema de anualización; las ventajas de establecer sencillas reglas de integración y compensación de rentas.

Isabel Gil Rodríguez es Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca. Sus principales líneas de investigación se han centrado en la fiscalidad urbanística; financiación autonómica y local; intercambio automático de información en la fiscalidad internacional; reducción de la litigiosidad; simplificación; incentivos fiscales al grafeno. Es autora de dos monografías, *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, así como *Las tasas judiciales* y, en coautoría, *Comentarios a la Ley de tasas y precios públicos de la comunidad de Castilla y León* y *Comentarios a la Ley reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas*. Asimismo, ha publicado varios capítulos de libro y artículos, entre otros, «Ordenanzas fiscales urbanísticas»; «La financiación de las entidades locales»; «Pequeñas y medianas empresas en el ámbito local. Aspectos litigiosos»; «La reforma de la Directiva del ahorro y su solapamiento con la Directiva de cooperación administrativa»; «Una única norma en materia de intercambio automático de información en la Unión Europea»; «Fiscalidad de las empresas del sector agroalimentario»; «Las patentes del grafeno: el régimen fiscal de *patent box* español».