

LA REDUCCIÓN DEL 40 POR 100 SOBRE LOS RENDIMIENTOS IRREGULARES DEL TRABAJO. ALGUNAS DUDAS ACERCA DE LA LIMITACION INTRODUCIDA POR LA LPGE PARA 2011.

Leopoldo Gandarias Cebrián
Profesor de derecho financiero y tributario
Universidad Complutense de Madrid

Forzosamente hemos absorbido la ofensiva legislativa que en materia tributaria viene siendo una constante a primeros de cada año. Tras una primera aproximación, más o menos apresurada, a la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 (LPGE) parece que podemos enfrentarnos a la letra menuda con la serenidad suficiente como para emitir un juicio más o menos sensato sobre algunas de las medidas introducidas en la normativa fiscal.

Una novedad relevante es la contenida en el art. 66 LPGE, por cuya virtud se modifica la redacción del art. 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF) introduciendo un límite a la **reducción del 40 por 100** aplicable a determinados **rendimientos del trabajo** cuyo periodo de generación sea superior a dos años (y que no se obtengan de forma periódica o recurrente), así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (art. 11 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF).

En esta regulación se ha introducido un tercer párrafo en el art. 18.2 LIRPF que dispone lo siguiente: «*La cuantía del rendimiento íntegro a que*

se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales».

La justificación de la reducción del 40 por 100 consiste en evitar el exceso de carga que representa una tarifa progresiva calculada para rendimientos anuales al aplicarla a rendimientos obtenidos en periodos superiores. En este caso, se tomaron los dos años como referencia buscando un periodo de salvaguardia que evitara procesos de arbitraje fiscal forzando la generación de rentas en un año y un día. Se trata, en suma de un instrumento modulador del efecto que tiene la tarifa sobre la progresividad del impuesto, para rentas generadas en un periodo superior a dos años; esto es, una solución para resolver el problema de la homogenización temporal de rendimiento, que presta también su servicio al principio de capacidad económica.

Desde esta perspectiva, lo primero que ofrece duda es el motivo por el que, a partir de 300.000 euros, desaparece tan razonable motivación. Formulado en interrogante, ¿es que a partir de cierto nivel de renta pierde intensidad la exigencia constitucional de capacidad económica que, en último término, justifica esta medida? ¿Debe prevalecer la oportunidad política (y la razón recaudatoria) sobre motivaciones superiores, como la técnica legislativa y el respeto a los principios constitutivos de la disciplina? Desde esta perspectiva, bajo nuestro punto de vista, la medida se antoja claramente inconstitucional.

No obstante, esta no es la única duda que plantea la modificación de marras (sólo aplicable, por cierto, a los rendimiento irregulares del trabajo).

Veamos. Otra incógnita que plantea el precepto consiste en saber qué pasa cuando se perciben varios rendimientos irregulares en un mismo pe-

riodo. Como sea que el límite es de 300.000 euros anuales, podría interpretarse que alcanza a todos los rendimientos irregulares percibidos en un año pero también es cierto que la propia norma utiliza el término *rendimiento* en singular, de lo que puede desprenderse que el límite afecta a cada uno de los rendimientos irregulares que hayan podido percibirse.

En un orden de ideas similar al anterior cabe preguntarse qué sucede cuando un rendimiento irregular se percibe en varios periodos, pero el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre los periodos impositivos de fraccionamiento es superior a dos (de suerte que mantiene su condición de rendimiento irregular). Como sea que la norma establece un límite de 300.000 euros anuales puede dar la impresión de que éste se aplica en cada periodo impositivo de fraccionamiento pero, una vez más, la referencia al *rendimiento* en singular y un elemental sentido de la justicia nos conducen a pensar que el límite afecta a cada rendimiento Aisladamente considerado con independencia de que se perciba fraccionadamente, en los términos expresados.

A las soluciones apuntadas, consistentes en entender que el límite se aplica sobre cada rendimiento individualizadamente, llegó la DGT en distintas consultas cuando la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, introdujo un límite sobre el que aplicar la reducción en los rendimientos del trabajo (el salario medio anual del conjunto de contribuyentes sobre el número de años de generación del rendimiento).

Hay, además, otra cuestión que admite clarificación. Cuando la norma dispone que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros **anuales**, ¿quiere decir que si el rendimiento se ha generado en tres años la reducción podrá aplicarse sobre una cuantía de 900.000 euros (300.000 x 3)? No parece esa la intención del legislador pero ahí queda la duda apuntada.

En fin, lo dicho, tras la digestión del conjunto viene la más delicada asimilación individualizada de las distintas novedades introducidas por la LPGE.

Abril 2011.