

REDUCCIÓN DE RENDIMIENTOS NETOS EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La Ley del IRPF, en su artículo 32, establece una especial reducción del 30% en relación con aquellos rendimientos netos de actividades económicas que se imputen en único periodo impositivo y siempre que su periodo de generación sea superior a dos años.

Esta reducción tiene su razón de ser en tratar de matizar el principio de progresividad que preside el Sistema del IRPF, desde el año 1978, por aplicación de los preceptos constitucionales. Dicho principio, produciría unos efectos contrarios a otros de los inspiradores del sistema, como son los de capacidad económica e igualdad, si se produjese, en la práctica, una aplicación radical de unos tipos de gravamen establecidos para rentas de tipo "regular" (las generadas en un solo periodo impositivo) cuando, en realidad, estaríamos en presencia de percepciones económicas cuyo ciclo de producción excediese dicho plazo de producción. En una línea similar, aunque con diversos matices, se encontraría el artículo 18.2 con relación a los rendimientos del trabajo.

A lo largo de estos años la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido a clarificar, matizar y precisar el alcance, términos y condicionantes de aquella Norma actualmente vigente o de sus "predecesoras" (18/1991, 40/1998). En este sentido cabe destacar, entre otras, las Sentencias de 15 de julio de 2004 (Rec. Nº 1364/1999), 1 de febrero de 2008 (Rec. Nº 183/2003), 19 de marzo de 2018 (Rec. Nº 2070/2017), STS 20/12/2023 (Rec. Nº 3799/2022), 16 de abril de 2018 (Rec. Nº 255/2016), 20 de enero de 2021 (Rec. Nº 5372/2019) y, la más reciente, de 20 de diciembre de 2023 (Rec. Nº 3799/2022) que, como decíamos, viene a realizar un compendio de los criterios anteriores y a establecer las siguientes conclusiones en relación al artículo 32:

1.- Consideración del periodo de generación. Se van a entender como generados en un periodo superior a dos años, los rendimientos derivados de una actividad profesional cuya ejecución se ha prolongado más de dos años y hayan sido percibidos a su conclusión, en un único periodo fiscal.

2.-Consideración de la Actividad desarrollada. Lo realmente relevante va a ser el carácter de los ingresos percibidos por el sujeto pasivo, no siendo la naturaleza de la actividad desarrollada determinante de la exclusión prevista en el párrafo 3º de dicho artículo, que negará la aplicación de la reducción cuando los rendimientos "procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos". Por tanto, no han de considerarse las características "generales" una actividad sino por su referencia a los ingresos propios de cada contribuyente, por tres razones concatenadas:

- Los ingresos, evidentemente, son percibidos por una persona individualmente considerada, no por una actividad.

- La inaplicabilidad de la reducción derivaría de la consideración, análisis o examen individual y no de la valoración de aspectos colectivos de una actividad considerada en su conjunto.

-No cabe establecer unos criterios o características que sean aplicables a todos y cada uno de los individuos que formen parte de un determinado sector o realicen una misma actividad económica.

Por tanto, lo realmente decisivo, con relación a la aplicación de la exclusión, estará constituido por la naturaleza de los ingresos propios de cada contribuyente y no por su

procedencia en el ejercicio de una determinada actividad económica que de forma característica o abstracta puedan tener un tipo concreto de rendimientos. En definitiva, cumplidas las anteriores premisas; la regla será la reducción y su no aplicación será la excepción y ambas habrán de ser apreciadas de forma equilibrada no pudiendo dar primacía a la segunda sobre la primera.

3.-Consideración de la carga de la prueba. Íntimamente relacionada con la argumentación anterior y de especial relevancia tributaria, en relación con la aplicación de la “excepción”, lo constituiría la acreditación de la existencia, con respecto a la reiterada regla general, de la reducción.

En este sentido, y de forma genérica, el artículo 105 de la LGT establece el principio que “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Llevado este precepto a la específica y concreta problemática que nos ocupa, desde un punto de vista de distribución de la carga de la prueba, una vez que resulte probado por el contribuyente el que los ingresos han tenido un período de generación superior a dos años, será a la Administración a quién corresponda justificar que, pese a ello, existen consideraciones en las que quepa fundamentar “la habitualidad o regularidad de ingresos de esa clase” lo cual conllevaría, en una segunda instancia, a la apreciación de la no reducción.

Salvo mejor opinión en Derecho.

