



Roj: **STS 950/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:950**

Id Cendoj: **28079130022018100086**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/03/2018**

Nº de Recurso: **2070/2017**

Nº de Resolución: **429/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 429/2018**

Fecha de sentencia: 19/03/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2070/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/03/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2070/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 429/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 19 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación nº **2070/2017**, interpuesto por el procurador don Fernando Díaz-Zorita Cantó, en nombre y representación de **DON Jacobo**, contra la sentencia de 27 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso nº 882/2015 (ES:TSJM:2017:2968), relativa a liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO .-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 27 de marzo de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ES:TSJM:2017:2968), que desestimó el recurso nº 882/2015, en que se había impugnado la resolución de 26 de mayo de 2015, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, desestimatoria a su vez de la reclamación formulada contra la liquidación provisional del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2009, en cuanto a la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF).

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso son los siguientes:

a) Don Jacobo, que ejercía la actividad de abogado, autoliquidó el IRPF del ejercicio 2009 utilizando el método de estimación directa simplificada.

b) Con posterioridad, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada, del que resultó una liquidación provisional por importe de 54.935,14 euros, en la que se modifican los rendimientos de la actividad profesional, por entender que se habían declarado indebidamente los ingresos y descontado gastos que no se consideraban deducibles. En particular, la Administración consideró incorrecta la reducción del 40 por 100 efectuada por el sujeto pasivo sobre los rendimientos netos de su actividad con un periodo de generación superior a dos años.

c) Agotada la vía administrativa, el Sr. Jacobo formuló reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que fue estimada en parte, en lo relativo a la sanción impuesta -que quedó anulada-, y desestimada respecto a la solicitud de rectificación de la autoliquidación de 2009, en cuanto a la mencionada reducción del 40 por 100. En su resolución de 26 de mayo de 2015, el TEAR consideró que no resultaba de aplicación la reducción a los rendimientos que proceden del ejercicio de una actividad que de forma habitual produce rendimientos irregulares. Razona el órgano administrativo de revisión que el propio interesado admite que en 2007 y 2011 también percibió rendimientos generados en varios años, lo que demuestra que, aunque desarrolle varios tipos de asesoramiento y al margen de cómo minute los honorarios, su actividad da lugar de forma regular a la obtención de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se prolongan más de dos años, pero los honorarios se devengan por cada actuación y el periodo de generación no se corresponde con la duración del pleito ni de cómo se facturen para el cobro.

3. Interpuesto contra la expresada resolución recurso contencioso-administrativo, fue desestimado en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo, sintéticamente expuesto (FJ 3º):

*"[...] en el ejercicio 2009 únicamente la factura nº NUM000, relativa al proceso de quiebra número 175/1990 del Juzgado nº 2 de Lugo, fue girada por servicios desarrollados más de dos años, y que según manifiesta el recurrente, corresponde a un trabajo realizado a lo largo de 19 años. En consecuencia, no procede aplicar la reducción cuestionada, toda vez que lo que pretende con esa previsión el art. 32.1 de la Ley 35/2006 es que rendimientos en principio irregulares tributen como rendimientos regulares (por la razón de que se perciben de forma habitual), pero no que un rendimiento regular en el conjunto de la actividad que se lleva a cabo, se convierta en irregular.*



*Dado que el conjunto de la actividad que habitualmente desarrolla el recurrente como abogado ha generado rendimientos regulares, no podemos aceptar la reducción interesada por la parte actora, lo que nos ha de llevar a la desestimación del recurso que nos ocupa y confirmar la resolución del TEAR impugnada, así como la liquidación de la que trae causa [...]*".

#### **SEGUNDO .- Preparación y admisión del recurso.**

1. Por medio de su representación procesal, el Sr. Jacobo preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 17 de abril de 2017.

2. En tal escrito identificó como infringidas las siguientes normas: **(i)** el artículo 32, apartado 1 de Ley del IRPF ; **(ii)** los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT ) y 216 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ; **(iii)** los artículos 24 de la Constitución Española , 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (LJCA ) y 218 LEC ; y **(iv)** los artículos 1 , 10 y 38 CE .

3. También considera conculcadas: **(i)** la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contenida en las sentencias de 15 de julio de 2004 (casación para la unificación de doctrina 1364/1999; ES:TS:2004.5235 ) y 1 de febrero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 183/2003 ; ES:TS:2008:406); **(ii)** la doctrina de las sentencias del Tribunal Constitucional 20/1982, de 5 de mayo ( ES:TC:1982 : 20 ), 144/1991, de 1 de julio ( ES:TC:1991 : 144 ), 88/1992, de 8 de junio ( ES:TC:1992 : 88 ) y 91/1995, de 19 de junio (ES:TC:1995:91); y **(iii)** la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002 (casación 2313/2000; ES:TS :2002:5315).

4. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso mediante auto de 20 de abril de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 21 de junio de 2017, en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) LJCA , señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:

*"Precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos"*.

#### **TERCERO .- Interposición del recurso de casación.**

1. La parte recurrente formalizó su recurso de casación mediante escrito de interposición presentado el 19 de julio de 2017.

2. Inicia su escrito denunciando que la sentencia impugnada ha incurrido en incongruencia *extra petitem* y omisiva, con infracción de los artículos 24 CE , 67 LJCA y 218 LEC y con desconocimiento de la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional 20/1982 , 144/1991 , 88/1992 y 91/1995 , ya referenciadas. Precisa que el artículo 32.1 LIRPF contempla dos supuestos de reducción: (i) rendimientos con un periodo de generación superior a dos años y (ii) rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siendo así que su pretensión se refería a los primeros. No obstante, la sentencia argumenta y decide respecto de los segundos y nada dice sobre los primeros, pese a haber acreditado los requisitos necesarios para su reducción. De acuerdo con ello, interesa la casación de la sentencia recurrida por incongruente y el dictado de otra nueva que analice y resuelva su verdadera pretensión.

3. En segundo lugar denuncia la infracción del artículo 32.1 LIRPF y "*normas complementarias sobre carga de la prueba*".

**3.1.** Indica que el artículo 32.1 LIRPF contiene en el primer párrafo una regla general de reducción y en el último contempla supuestos de excepción. Reitera que la regla general es doble, ya que afecta a los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años y a los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular, supuesto este segundo que no ha sido el invocado en la demanda. Lo que pretende -subraya- es la reducción por *rendimientos netos con periodo de generación superior a dos años* .

**3.2.** Afirma que en la liquidación provisional la AEAT no mostró el desacuerdo con la aplicación de la regla general (que los rendimientos a los que aplicó fueron generados en más de dos años), sino que efectuó la corrección por considerar procedente la excepción a la regla general. Añade que en las alegaciones ante la propuesta de liquidación y en la vía económico-administrativa, el reclamante afirmó que la Administración no puso en duda la aplicación de la regla de reducción, por lo que sería extemporáneo, contrario a los actos propios y a la prohibición de la *reformatio in peius* que se pretenda ahora sostener que no cabe en la regla general de reducción.



**3.3.** Razona que el artículo 32.1 LIRPF debe ser interpretado a la luz de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003 , ya citada).

**3.4.** Considera que la Administración se equivoca cuando aplica la excepción del último párrafo del artículo 32.1 LIRPF . La excepción afecta a los rendimientos que proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtengan tal tipo de rendimientos. Entiende que la *regla de una actividad* es lo que marca el comportamiento común o normal, y no lo singular o esporádico. Añade que lo habitual es lo que se hace *continuamente o por hábito* , siendo el *hábito* lo "*uniforme, típico, distintivo*" y lo "*acostumbrado*" . Recuerda que en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, se contraponen lo "*habitual*" a lo "*ocasional*" .

**3.5.** Pues bien -añade-, ha sido acreditado en el litigio que en la actividad económica del sujeto pasivo, el cobro por más de dos años de servicios no es la regla, ni lo común o general, sino que es irregular y raro, ni lo habitual o acostumbrado, sino algo ocasional y singular.

**3.6.** Razona que, con arreglo a los artículos 105 y 106 LGT y 216 LEC , la carga de la prueba de que concurren las circunstancias que abonan la excepción corresponde a la Administración que invoca. En el caso, la Administración (y la Sala de instancia) se limitó a afirmar que la actividad enjuiciada tiene las características que justifican la excepción, pero no ha aportado prueba alguna de ello.

**3.7.** Sostiene, por el contrario, que en la instancia ha acreditado la no concurrencia de los requisitos que han de estar presentes para que opere la excepción a la reducción. Afirma que a efectos de retribución existen muy diferentes clases de abogacía, pues, en virtud de los artículos 1 , 10 y 38 CE , no existe una actividad económica de abogacía que pueda considerarse como *tipo* , bastando el examen de los registros de ingresos, aportados a las actuaciones, para comprobar que su actividad como abogado no encaja en una sola modalidad, pues realiza labores muy diversas, con diferentes sistemas de minutación. Insiste en que su actividad económica sólo ocasional o irregularmente da lugar a facturación de servicios que abarquen más de dos años. De las 46 facturas emitidas en el ejercicio 2009, 45 son por servicios de un año o menos. Si para juzgar la *habitualidad* se computa, no sólo el ejercicio 2009, sino el periodo comprendido entre los años 2003 y 2010 se comprueba la emisión de 304 facturas, produciéndose la obtención de rendimientos por servicios de más de dos años en dos ejercicios: 2007 (cuatro facturas) y 2009 (una factura).

**3.8.** No comprende cómo el TEAR y la Sala de instancia, pese a admitir tales hechos, siguen sosteniendo que sus rendimientos proceden de una actividad económica que de forma regular o habitual tienen un periodo de generación superior a dos años.

**4.** Solicita que se reconozca que le es aplicable la regla general de reducción del artículo 32.1 LIRPF y que no lo es la excepción esa norma, contemplada en el párrafo tercero del mismo precepto, por lo que procede la casación de la sentencia recurrida y, con estimación del recurso contencioso-administrativo, la anulación de los actos administrativos impugnados, reconociendo el derecho a la reducción de la base imponible del IRPF de 2009, con la consecuente devolución de lo indebidamente ingresado, más los intereses de demora.

#### **CUARTO .- Oposición al recurso de casación por la Administración.**

**1.** El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 30 de octubre de 2017.

**2.** Destaca que la norma que contiene el último párrafo del artículo 32.1 LIRPF no existía con anterioridad, sino que fue introducida en nuestro sistema tributario por la Ley 35/2006, que, en virtud de su disposición final octava , se aplica al ejercicio 2009.

**3.** Opina que las sentencias del Tribunal Supremo invocadas de contrario no son aplicables al caso litigioso pues se refieren a liquidaciones del IRPF de ejercicios anteriores a la entrada en vigor del artículo 32.1 LIRPF .

**4.** Dicho precepto introdujo una novedad trascendente en la materia (la excepción del último párrafo) que lo diferencia de todos los precedentes, imponiendo un régimen sustantivo respecto de aquellas actividades que de forma habitual obtienen rendimientos *irregulares* , o que sean obtenidos en un periodo de generación superior a dos años, como puede ser el caso de la abogacía.

**5.** Considera que la actividad propia de la abogacía tiene pleno encaje en la previsión contenida en el último párrafo del artículo 32.1 LIRPF , puesto que de forma regular o habitual los expedientes propios de la actividad de abogado exigen una dedicación superior a dos años, cobrándose los honorarios, o una parte sustancial de los mismos, una vez terminado el expediente.

**6.** Razona que el matiz introducido por la Ley 35/2006 en la regulación de los rendimientos irregulares obliga a calificar *en abstracto* las actividades profesionales, de manera que si en ellas es habitual que los rendimientos



se perciban después de dedicar más de dos años de trabajo a un encargo o asunto, y la actividad viene a desarrollarse mediante una sucesión de ese tipo de encargos o asuntos, los rendimientos no pueden calificarse fiscalmente como irregulares.

7. Matiza que podría admitirse que una renta se calificase de irregular a efectos tributarios cuando la prestación constituyese la única actividad desarrollada por el sujeto pasivo a lo largo de un periodo superior a dos años, concurriendo en tal caso una excepción cualificada, como es el caso resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en las Palmas (Sección 1ª), del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia de 13 de octubre de 2015 (recurso nº 415/2013).

8. Añade que el legislador ha querido que en las actividades profesionales o económicas en que esa circunstancia concurre habitualmente, la corrección del exceso de progresividad del impuesto no pueda justificarse en el hecho de que el asunto haya exigido un esfuerzo desplegado en varios ejercicios. Simplemente, la nueva norma no admite la calificación como renta irregular cuando en el ejercicio de la actividad las operaciones supuestamente irregulares se suceden con habitualidad. Invoca en este sentido las sentencias de las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia de la Comunidad Valenciana -Sección 3ª- de 2 de noviembre de 2012 (recurso nº 543/2010; ES:TSJCV:2012:6394) y de Cataluña -Sección 1ª- de 16 de octubre de 2015 (recurso 309/2012; ES:TSJCAT :2015:11043).

9. Considera que la sentencia recurrida no es incongruente, pues ha tenido en cuenta los dos supuestos que contempla el artículo 32.1 LIRPF y concluye que no es aplicable la reducción pretendida del 40%.

10. Frente a la prueba y su carga, razona que es cuestión ajena al recurso de casación. En cualquier caso -añade-, la apreciación conjunta de la prueba permitir concluir que los rendimientos obtenidos en el año 2009 lo fueron con regularidad y habitualidad, a la vista de que la sentencia recurrida, en el fundamento de derecho primero, dice: *"...Corrobora que se trate de una actividad por la que se percibe de forma regular este tipo de rendimientos, el que en 2007 también hubiera el reclamante percibido rendimientos generados en varios años, concretamente 4 facturas entre 48, y tal y como el mismo reconoce, y la existencia de otra reclamación interpuesta por aquél referida al ejercicio 2011, con la misma pretensión de reducción del 40% de los honorarios percibidos por un pleito que ha durado varios años..."*.

11. Entiende que la tesis del recurrente, valorando la prueba, podría admitirse si estuviéramos en un recurso de apelación, pero no es posible tal análisis en un recurso de casación cuyo objeto es fijar jurisprudencia con efectos *erga omnes*. A estos efectos, sostiene que cuanto existen pluralidad de rendimientos obtenidos y generados en un periodo superior a dos años, de forma continua y habitual -años 2007, 2009, 2011- concurre el supuesto de excepción del artículo 32.1 LIRPF, tercer párrafo, para no reconocer la reducción del 40%.

12. Por todo lo anterior, concluye que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, debiendo ser confirmada, con desestimación del recurso de casación.

#### **QUINTO . - Vista pública y deliberación, votación y fallo.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, se convocó a las partes a una vista pública, que tuvo lugar el 6 de marzo de 2018, en que las partes comparecidas, por su orden, expusieron los argumentos que tuvieron por conveniente en defensa de sus tesis, ratificándose en sus respectivas pretensiones y dando respuesta a las preguntas que les fueron formuladas por la Sala.

Celebrada la vista, la Sala deliberó, votó y falló el recurso, con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO .-Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 5ª) de Madrid, es o no conforme a Derecho en lo que atañe a la interpretación que efectúa del artículo 32.1 de la LIRPF.

#### **SEGUNDO .- Sobre la doble incongruencia de la sentencia denunciada por el recurrente.**

El recurrente denuncia la supuesta incongruencia, tanto *extra petita* como omisiva, en que habría incurrido la sentencia, porque aborda el asunto litigioso negando que estemos en presencia de rendimientos irregulares. Afirma al respecto que el artículo 32 LIRPF habla de dos categorías diferentes, determinantes ambas de la reducción del 40 por 100 (hoy en día, del 30 por 100): *Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo*, siendo así que la sentencia sólo examinó la inexistencia de rendimientos



irregulares -ajenos a los que deben debatirse-, lo que determina, siempre en opinión de la parte recurrente, que se haya omitido la debida respuesta sobre la cuestión efectivamente suscitada.

La denuncia de incongruencia no debe prosperar. Al margen de la dificultad de incardinar este vicio *in procedendo* de la sentencia, como acto procesal, en la dinámica de la nueva regulación del recurso de casación -no se puede desconocer que la cuestión ahora examinada no ha sido incluida en el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento o concreción, antes bien la cuestión que debe precisarse atiende exclusivamente a la interpretación de las normas sustantivas aplicadas, esto es, al artículo 32.1 LIRPF-, la pretendida incongruencia no tiene otro origen que un equívoco puramente terminológico o de nomenclatura, con arreglo al cual se denominan en la sentencia *a quo*, indistintamente, como irregulares, a unos y otros rendimientos definidos en el párrafo primero del citado artículo, esto es, a los propiamente irregulares y a los generados en periodo superior a dos años.

Es claro y evidente que la sentencia ha dado una respuesta motivada y específica a la cuestión efectivamente planteada, pues la referencia a los rendimientos irregulares debe entenderse rectamente referida a los aquí concernidos, como lo demuestra, de forma irrefutable, que se haya examinado la excepción o salvedad contenida en el párrafo tercero del artículo 32.1 y su concurrencia en el asunto litigioso, pues ésta, dados sus términos literales, sólo exceptiona una de las modalidades acreedoras de la reducción, precisamente aquélla a que se acoge el Sr. Jacobo. Además, la sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003 (ES:TS :2008:406), que invoca el recurrente en favor de su tesis, utiliza también la misma denominación de *irregulares* para referirse a los ingresos generados en un lapso temporal superior a los dos años.

Cabe concluir el examen del vicio *in procedendo* que se recrimina a la sentencia afirmando, para descartar su presencia, que ningún impacto habría ocasionado al recurrente en el ejercicio efectivo de su derecho de defensa -por lo demás, tampoco ha sido invocada la concurrencia de indefensión- pues ambas partes de esta casación han formulado sus pretensiones con total conocimiento de los elementos fácticos y jurídicos relevantes del litigio de instancia y han debatido con plenitud acerca de sus respectivas posturas procesales, lo que ha quedado evidente para esta Sala en el acto de la vista.

### **TERCERO .- La interpretación procedente acerca de los conceptos jurídicos indeterminados que introduce el artículo 32.1 LIRPF .**

El artículo 32.1 de la Ley del impuesto, en la versión aplicable al ejercicio fiscal examinado, dispone lo siguiente:

*"1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.*

*El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

*No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".*

Prescindiendo de los términos del párrafo segundo, que no hacen al caso, es preciso dilucidar si los ingresos obtenidos por el recurrente por los servicios jurídicos documentados en la factura nº NUM000, relativos al proceso de quiebra nº 175/1990 seguido ante el Juzgado nº 2 de Lugo, a que alude la sentencia impugnada, se integran dentro de una de las dos hipótesis definidas en el apartado primero del precepto, es decir, si se trata de *rendimientos netos con un período de generación superior a dos años*.

Una vez abordada tal cuestión, debe despejarse una segunda incógnita, fundamental para verificar si hay o no razones para aplicar la salvedad o excepción establecida en el apartado tercero: si ha de estarse, para concretar los conceptos jurídicos indeterminados de la *habitualidad* y de la *regularidad*, a la profesión de abogado globalmente considerada o a lo que sea habitual o regular para el contribuyente cuya declaración haya sido objeto de comprobación fiscal.

Centrado, en un progresivo proceso de concreción, el anterior punto, cabe además precisar a quien corresponde la carga de probar la concurrencia de la salvedad o excepción prevista en el reiterado apartado tercero, fundada en la habitualidad o irregularidad de los ingresos o, expresado de un modo más claro, qué parte ha de soportar las consecuencias adversas de que los hechos determinantes de la excepción a la reducción no hayan quedado perfectamente establecidos.



1) Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones, se hace necesaria una primera precisión. Es cierto que la resolución del TEAR de Madrid y la sentencia de instancia parecen sustentar sus respectivas resoluciones desestimatorias en la concurrencia de la excepción del párrafo tercero, fundada en la naturaleza habitual o regular en la percepción de los ingresos, pero en ambas se efectúan algunas afirmaciones que, con variaciones argumentales, parecen desmentir tal tesis principal, poniendo en tela de juicio la propia naturaleza de los ingresos derivados de la actuación forense del Sr. Jacobo en un proceso concursal como generados en un periodo superior a dos años, a los efectos de la reducción del 40 por 100. En particular, la sentencia de instancia afirma que:

*"...tales rendimientos no han sido obtenidos de forma notoriamente irregular bien porque las minutas controvertidas constituyen un ingreso habitual del interesado, ligado directamente a su actividad profesional, o bien que no tienen un período de generación superior a dos años porque los honorarios percibidos por el recurrente responden a la realización de actuaciones aisladas en distintos años, cada una de ellas con autonomía propia, lo que determina que se entiendan devengadas de manera independiente, es decir, actuación por actuación, de manera que por cada una de ellas se produce la exigibilidad del impuesto, siendo conclusión obligada declarar que los rendimientos obtenidos por el demandante son regulares, no pudiendo alterarse ese carácter regular por el hecho de que el interesado pactase el cobro de sus honorarios a la finalización de su actividad y sólo si ganaba los pleitos, ya que no puede quedar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter tributario de los ingresos"* (el subrayado es de esta sentencia).

Pues bien, la primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años. Con ello no hacemos sino seguir la doctrina establecida en nuestra sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1364/1999, referida ésta a un arquitecto.

Es cierto que la regulación ha cambiado sustancialmente a partir de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sólo en la parte en que se introdujo la exclusión de la reducción, pero la tipificación de los casos a los que se reconocía la reducción del 40 por 100 permanecía igual a la establecida en su precedente inmediatamente anterior, el artículo 30 del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y también semejante a versiones anteriores, como el artículo 27 de la Ley 44/1978, precepto examinado en la sentencia precedente de esta Sala, referida al ejercicio 1986.

No hay razones, pues, para cambiar nuestra doctrina cuando el presupuesto de hecho de la reducción no ha experimentado variación en la legislación que hemos de tener en cuenta para resolver este asunto, sin perjuicio de que hayamos luego de decidir sobre el alcance y términos de la causa legal excluyente de la reducción.

2) La segunda de las cuestiones interpretativas que el artículo 32.1, tercer párrafo, LIRPF nos suscita y cuyo análisis resulta preciso para desentrañar su verdadero sentido y finalidad, a fin de resolver en consecuencia el recurso de casación que nos ocupa, es la de si para determinar la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, *procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos*, ha de considerarse la profesión, actividad o sector a que pertenezca el sujeto pasivo o, por el contrario, debe estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente.

Es cierto que la redacción del precepto es confusa, incluso gramaticalmente, pues parece sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe, pero al margen de tal indicación anecdótica, hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal: en primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades; en segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras. En tal sentido, nos resulta aventurada la afirmación sostenida por el TEAR de Madrid de que *"...para determinar si estamos ante un supuesto al que se le aplica la excepción de la reducción, debe atenderse a la actividad que desarrolla el interesado, y al respecto es evidente que el ejercicio de la actividad de la abogacía,*



*tal y como indica la Administración, da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo. Criterio que este Tribunal comparte...".*

Tal interpretación refleja una concepción restrictiva de la profesión de abogado, centrada en la actividad procesal o de asistencia jurídica en litigios y da por supuesta, sin ningún razonamiento ni prueba, una verdad axiomática que no cabe compartir, pues sugiere la configuración de tales actividades o prestaciones como las únicas o, al menos, las más características o genuinas de la profesión, excluyendo otras posibles. Por ello es imprescindible que, para aplicar la excepción del párrafo tercero del tan reiterado artículo 32.1 LIRPF, deba atenderse a la singular situación personal del contribuyente sometido a regularización, a la índole concreta de su actividad (defensa en juicio, asesoramiento, consulta, arbitraje, asistencia a órganos de administración mercantil, etc.) y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, con respecto a los cuales se pueda precisar cuáles son los regular o habitualmente obtenidos.

La interpretación de tal excepción, por tanto, ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, único en quien se manifiestan las notas de regularidad o habitualidad, no atendiendo a lo que, real o supuestamente, sean las características del sector o profesión de que se trate.

3) La siguiente de las cuestiones consiste en establecer, para la configuración de la causa legal de la reducción y la operatividad de su excepción o exclusión, sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar ésta última, una vez verificado que concurre, como aquí sucede, el presupuesto de hecho determinante de la reducción -que los rendimientos han sido generados a lo largo de un periodo superior a dos años- que se pretende enervar por la Administración tributaria.

Obviamente, tal carga incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba. En el seno del procedimiento administrativo, por aplicación del artículo 105.1 de la LGT, conforme al cual *"...En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. Tal precepto es también confuso e impreciso en su formulación -pues la Administración no hace valer su derecho cuando ejercita sus potestades, sino que tiene que acreditar que concurre el presupuesto de hecho que justifica legalmente su concreto ejercicio-, pero no disciplina una regla exclusivamente destinada a los obligados tributarios, sino que distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que trasladado al caso presente significa que el contribuyente debe probar -como ha hecho- que los rendimientos derivados de la factura aludida acreditan su generación generados durante el tiempo que se ha prolongado el litigio a que vienen referidos, mientras que es carga de la Administración la de demostrar, una vez establecido lo anterior, que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase.

En el seno del proceso judicial sucede lo mismo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria en nuestra jurisdicción, cuyo apartado 3 prescribe que *"...incumbe al demandado...la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior..."*, esto es, los hechos en que se funde la pretensión de la demanda.

Con las anteriores premisas, hemos de concluir que, en el presente asunto, la Administración no ha probado, ni en el seno del procedimiento de gestión emprendido, ni en la vía económico-administrativa, ni en su calidad de demandada en el litigio de instancia, que los rendimientos procedentes en 2009 del cobro de honorarios por la quiebra a que se ha hecho referencia fueran regulares o habituales en el Sr. Jacobo, siendo así que la sentencia de instancia considera que está justificada en el caso debatido la procedencia de la exclusión de la reducción.

Aunque hay varias razones que convergen en la conclusión de que la sentencia combatida yerra en su apreciación, la principal de ellas es que asume el criterio de la Administración sobre la naturaleza habitual o regular de los rendimientos irregulares (en el sentido amplio descrito) obtenidos en 2009, por la sola razón de que en otros ejercicios relativamente próximos en el tiempo, 2007 y 2011, también se han obtenido ingresos derivados de la defensa en juicio, lo que los convertiría, por su repetición, en regulares y, por tanto, afectados por la excepción al derecho a reducirlos en la base imponible. Con ello participa plenamente en el error de apreciación procedente de la liquidación provisional y de su revisión ante el TEAR que, al margen de que refieren las nociones de *habitualidad* y *regularidad* a la abogacía abstractamente concebida, no al caso particular, añaden que tales notas también están presentes si se refieren en concreto al Sr. Jacobo, por razón de la concurrencia de otras facturas de la misma naturaleza en los ejercicios referidos.

4) Una de las dudas que provoca la lectura del precepto en cuestión, referente a la excepción a la regla de la reducción del 40 por 100 (luego limitada, por ley posterior, al 30 por 100) es si para precisar cuándo el ritmo de ingresos generados en procesos que han durado más de dos años determina que se puedan





considerar *regulares* o *habituales* ha de limitarse la verificación al ejercicio concreto al que vengan referidos los rendimientos o puede tomarse en consideración el examen de un periodo más amplio.

La Sala considera que tal interrogante, pese a su indudable interés general para la interpretación de la norma -entre otras razones porque de su respuesta derivaría la posibilidad de que en unos ejercicios hubiera lugar a la reducción y en otros no, en vez de negarla con carácter general para todos ellos-, no está precisado de esclarecimiento en este particular asunto, justamente porque a la misma conclusión se llega a través de los dos métodos. Si nos atenemos sólo a los rendimientos percibidos en 2009, se trata de un único ingreso, reflejado en una sola factura de 46 que emitió en todo el año (2%), que comporta el 22% de los ingresos de la actividad como abogado. Si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio, lo que no resulta admisible es seleccionar arbitrariamente un periodo de tiempo que, predeterminadamente, vaya a arrojar el resultado apetecido o buscado, tal como ha realizado el TEAR de Madrid con el beneplácito de la Sala sentenciadora, pues no sólo se eligen rendimientos de tres periodos alternos, prescindiendo de los intermedios, sino que uno de ellos, el de 2011, es posterior al ejercicio examinado y, por ello, completamente superfluo e inservible para analizar la naturaleza y características de los rendimientos que se percibieron en 2009.

Quiere ello decir que no es necesario para la decisión de este recurso de casación determinar la cuestión relativa al periodo que puede ser observado para vislumbrar en él las notas de la regularidad o habitualidad en la percepción de rendimientos irregulares que, por ello, los transforme fiscalmente en regulares, con privación del efecto favorable de la reducción. Y no lo es porque, en todo caso, cualquiera que fuera la perspectiva temporal que sirviera de canon de comprobación, los derivados de la singular factura litigiosa a que hemos hecho referencia, única percibida en el ejercicio 2009, serían en todo caso merecedores de la reducción, tanto si se examinan dentro del conjunto de rendimientos obtenidos ese año como si se considera un periodo más amplio; y tanto el tenido en cuenta por el TEAR como si se acoge el periodo propuesto por el recurrente en este recurso de casación, mantenido además, de modo expreso, en el acto de la vista.

5) Somos conscientes de que la exégesis del artículo 32.1, tercer párrafo de la Ley del IRPF no se agota en las cuestiones que hemos seleccionado, precisamente las necesarias para decidir nuestra casación. Las nociones de *regularidad* o *habitualidad* que incorpora el precepto, verdaderos conceptos jurídicos indeterminados, son de suyo vagas y genéricas, por lo que admiten aún mayor margen de precisión judicial, que no es del caso analizar porque el recurso de casación no lo reclama en este asunto.

Sí que procede, en cambio, establecer una última precisión, dado su alcance más general, cual es que, en la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad. Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.

El motivo que justifica la reducción fiscal reconocida, desde la ley del IRPF de 1978, reside en la necesidad, tanto de justicia tributaria como de capacidad económica, de mitigar los efectos de la progresividad sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos de tiempo mayores, al menos de dos años conforme a la ley vigente. Por su parte, la razón de ser de la excepción debe ser comprendida en presencia de esa misma finalidad, de modo que si lo habitual o lo regular es la percepción de tales ingresos cuyos periodos de generación superen el umbral temporal legalmente previsto, en tal caso la reducción sería un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquéllos de los obtenidos de forma regular.

En suma, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de tales notas de habitualidad o regularidad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce, aun en casos en que no se dé un predominio de los ingresos que participasen de tales características temporales.

#### **CUARTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "*precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos*".



La fórmula empleada en la expresada cuestión, en realidad, reproduce el texto legal, pero en su enunciación está implícita, a nuestro juicio, la necesidad de interpretar la propia norma citada, lo que conlleva, en primer término, una tarea de precisión o identificación de cuestiones polémicas que el precepto en su conjunto suscita, en tanto sea necesario para la resolución de esta casación; y, en segundo lugar, otra derivada de ella, que es la de acometer la interpretación de tales cuestiones.

Obviamente, las consideraciones expresadas en el fundamento jurídico anterior nos llevan a concluir lo siguiente, en interpretación de las normas expresadas:

1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1, párrafo primero, de la LIRPF .
2. A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada.
3. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse.

#### **QUINTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La anterior interpretación sobre las reglas de la reducción de la base imponible y su excepción, contenidas en el artículo 32.1, párrafos primero y tercero, en la versión del precepto aplicable al periodo 2009, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Sr. Jacobo , por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos, lo que comporta como desenlace necesario la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en él, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, con reconocimiento del derecho a la reducción del 40 por 100 pretendida y a la devolución de los ingresos efectuados en tal concepto, incrementada con sus intereses pertinentes.

#### **SEXTO .- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, ni tampoco respecto de las de instancia, dado que es regla general de esta Sala, por lo común, presuponer que hay razones para su dispensa, conforme a la excepción del apartado 1 del artículo 139 LJCA , en el hecho de que la parte que resulta perdedora del litigio como efecto del recurso de casación hubiera resultado victoriosa en principio, a tenor del fallo de la sentencia casada.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Fernando Díaz-Zorita Cantó, en nombre y representación de **DON Jacobo** , contra la sentencia de 27 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso nº 882/2015 , sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 882/2015 y, en su virtud, declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados en él, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a tal declaración de nulidad, referidos en el fundamento quinto.
- 4º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación ni tampoco sobre las devengadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco



Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ