



Roj: **ATS 1806/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:1806A**

Id Cendoj: **28079130012018200393**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **28/02/2018**

Nº de Recurso: **6645/2017**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 28/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6645/2017

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria: Base imponible y liquidable

Fallo/Acuerto: Auto Inadmisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: 6645/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

En Madrid, a 28 de febrero de 2018.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El Procurador don Fernando Díaz-Zorita Canto, en nombre de doña María Consuelo , presentó escrito fechado el 4 de diciembre de 2017 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 29 de noviembre del mismo año por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 363/2016, relativo a liquidación del ejercicio 2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»).

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada:

2.1. Identifica como normas infringidas: (i) el artículo 32, apartado 1, de 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 (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»]; (ii) los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»] y 216 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) [«LEC»]; (iii) el artículo 24 de la Constitución Española [«CE »], 67 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»] y 218 LEC; y (iv) los artículos 1 , 10 y 38 CE .

2.2. Considera infringidas: (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), 88/1982, 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).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3.1.1. La infracción del artículo 32.1 LIRPF ya que, contemplando el precepto dos alternativas de reducción y habiendo pretendido y justificado una de ellas, la sentencia la niega por supuesto incumplimiento de los requisitos de la alternativa no pedida.

3.1.2. La vulneración del mismo artículo 32.1 LIRPF , por inaplicación por parte del Tribunal de instancia, sin que quepa la excepción prevista en el párrafo tres del artículo 36.1 de la propia Ley.

3.2. La conculcación de los artículos 24 CE , 67 LJCA , 218 LEC y de las citadas sentencias del Tribunal Constitucional, al incurrir la sentencia en incongruencias omisiva y *extrapetita* respecto de la pretensión sobre la solicitud de reducción por uno de los dos motivos habilitados por la LIRPF.

3.3. La contravención de los artículos 105 y 106 LGT y 216 LEC , al haber quedado acreditado que las rentas, con carácter habitual, no se han producido en periodos de tiempo superior a dos años, reconociendo la sentencia que la Administración no lo discute.

3.4 La trasgresión de los artículos 1 , 10 y 38 CE , así como de la ya referida sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, al negar la sentencia recurrida la consecuencia fiscal de la opción económica realizada por el contribuyente.

4. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes razones:

5.1. El Tribunal Supremo no se ha pronunciado [artículo 88.3.a) LJCA] respecto del tercer párrafo del artículo 32 LIRPF , que es, precisamente, en el que se basa la Sala *a quo* para resolver el litigio. Manifiesta el recurrente que la única jurisprudencia existente en materia de reducciones de la base imponible del IRPF se contiene en las dos sentencias mencionadas por la de instancia, ya referidas, que resolvían casos sometidos a precepto



equivalente de la anterior Ley reguladora del IRPF [artículo 30 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (BOE de 10 de diciembre)], que carecía del referido párrafo tercero, donde se contempla la excepción a la regla de general de la reducción.

5.2. Sostiene que también hay interés casacional porque la doctrina que, en relación con el artículo 32.1 LIRPF, establece la sentencia que discute afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2 c) LJCA], pudiendo aplicarse a todos los contribuyentes que reciban alguna porción de sus ingresos por servicios prestados a lo largo de más de dos años.

5.3. Mantiene que la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 32.1 LIRPF contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]. Trae a colación la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008, de la que se obtiene que, en relación con la legislación anterior (Ley 40/1998), existía una posición del Tribunal Superior de Justicia de Asturias y de la Audiencia Nacional según la cual, para que pudiera operar la reducción de rentas en la base del impuesto por ingresos irregulares o generados en periodos superiores a dos años, era preciso que la "globalidad" de los ingresos del contribuyente tuvieran ese carácter irregular o se obtuvieran durante periodos de tiempo superiores a ese plazo; frente a tal posición se situaba el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que entendía que el contribuyente tenía derecho a la deducción por cada ingreso irregular o generado en plazos superiores a ese lapso de tiempo. En su sentencia, el Tribunal Supremo optó por esta segunda solución, al tiempo que advertía que, para el futuro, la cuestión quedaba resuelta por el párrafo tercero del artículo 32.1 LIRPF.

5.4. Argumenta que concurre la presunción de existencia de interés casacional objetivo establecida en el artículo 88.3.b) LJCA, al separarse el Tribunal sentenciador, de forma deliberada, de las sentencias citadas de este Tribunal Supremo.

5.5. Finalmente, considera que en el caso se da un supuesto de interés casacional objetivo e inespecífico (artículo 88.2 LJCA), consistente en la necesidad de aclarar las consecuencias del cambio de regulación entre el artículo 30 de la Ley 40/1998 y el 32 LIRPF.

SEGUNDO.- La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso en auto de 19 de diciembre de 2017, emplazando a la recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el día 26 del mismo mes, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo, dentro del mismo plazo señalado, lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, que se opone a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y doña María Consuelo se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se consideran infringidas y se justifica que las infracciones que se imputan a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.1. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia discutida: (i) aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]; (ii) sienta una doctrina que es susceptible de afectar a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; (iii) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; y (iv) se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea [artículo 88.3.b) LJCA]. Además, la recurrente alega la existencia de interés casacional objetivo no expresamente previsto en el artículo 88.2 LJCA.

3.2. De los razonamientos del escrito de preparación se infiere la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

3.3. A tenor de cuanto antecede, procede rechazar la causa de oposición alegada por el abogado del Estado, toda vez que, aun cuando la ratio decidendi de la sentencia pueda estar vinculada a una cuestión de hecho (las actuaciones realizadas en cada ejercicio y la forma en que, en su caso, se pactaron los honorarios profesionales a percibir), el recurso que ahora conocemos no cuestiona los hechos acreditados en



el procedimiento de instancia. El recurso se fundamenta en la aplicación de la reducción del 40% prevista en la LIRPF a las rentas irregulares que, de forma habitual, pueden generar ciertos profesionales, lo que no es una cuestión de hecho, sino de derecho.

SEGUNDO.- De la sentencia impugnada y del expediente administrativo se obtienen, en síntesis, los siguientes hechos:

1º) Doña María Consuelo , que ejercía la actividad de la abogacía, autoliquidó el IRPF del ejercicio 2007, utilizando el método de estimación directa simplificada.

2º) Con posterioridad, dirigió a la Administración tributaria un escrito en el que indicaba que entre los ingresos que declaró en la autoliquidación presentada debía figurar la cantidad de 2.702,46 euros en concepto de deducción por doble imposición internacional, por los impuestos satisfechos en el extranjero como consecuencia de la percepción de dividendos. Por ello, solicitó la devolución de lo indebidamente ingresado.

3º) La Administración tributaria, tras haber tramitado un procedimiento de comprobación limitada, desestimó la solicitud al considerar, en lo que aquí interesa, que los honorarios percibidos no podían beneficiarse de la reducción del 40% prevista en el artículo 32.1 LIRPF , toda vez que la actividad de abogacía que desarrolla la recurrente da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo. Frente a ello, la interesada planteó la correspondiente reclamación económico-administrativa.

4º) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó la reclamación por entender que no resulta de aplicación la reducción del 40%, en cuanto que no existe un periodo de generación superior a dos años por el hecho de que el reclamante hubiera estipulado con su cliente una forma de cobro de honorarios concreta al finalizar el procedimiento judicial. Razona el órgano administrativo de revisión 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 alargan en el tiempo más allá de dos años, pero los honorarios se devengan por cada actuación y el periodo de generación no se corresponde con la duración del pleito correspondiente, ni tampoco depende de cómo se facturen para el cobro.

5º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo, es desestimado en la sentencia contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona (FJ 7º):

«(...) ya ha declarado esta Sección en anteriores ocasiones que son irregulares aquellos rendimientos que se han ido generando a lo largo de diversos periodos impositivos, pero que no fueron objeto de retribución en su momento, ya que estos rendimientos, desde un punto de vista económico, se han producido a lo largo de un periodo de tiempo, más o menos prolongado, y sólo al final de su término tiene lugar su retribución.

Desde la perspectiva tributaria y conforme al sistema de fragmentación del devengo por periodos impositivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el periodo de generación del rendimiento no tiene por qué coincidir con la ficción fiscal. Si este desfase entre la realidad económica y la fiscal supera ciertos límites, el legislador ha optado por aplicar determinadas reducciones para mitigar el rigor progresivo de la tarifa cuando la retribución se percibe en un determinado periodo impositivo no coincidente con el de su generación. En estos casos, siempre que sean más de dos los periodos impositivos de generación del rendimiento, en el momento en que se produzca su efectiva percepción se consideran irregulares y se les aplica la reducción establecida legalmente.

En la generalidad de los casos hemos afirmado que tales rendimientos no han sido obtenidos de forma irregular bien porque las minutas controvertidas constituyen un ingreso habitual del interesado, ligado directamente a su actividad profesional, o bien porque no tienen un periodo de generación superior a dos años si los honorarios 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, en cuyo caso se trata de rendimientos regulares, naturaleza que no puede alterarse por el hecho de que el interesado haya pactado el cobro de sus honorarios a la finalización de su actividad, o incluso sólo en el caso de ganar los pleitos, pues no puede quedar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter fiscal de los ingresos.

Sin embargo, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008 , siguiendo la doctrina sentada por esa misma Sala en la sentencia de 15 de julio de 2004 , declaró que los honorarios percibidos de una vez por un profesional como consecuencia de su intervención en procedimientos que han durado varios años, con cobro único al final, reúnen las características de un renta irregular, pues "si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un período superior al ejercicio



fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad".

No obstante, la anterior sentencia analizó un supuesto acaecido antes de la entrada en vigor de la Ley 35/2006, cuyo art. 32.1, párrafo tercero, establece que no es de aplicación la reducción del 40% en el caso de rendimientos que, aunque individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo superior a dos años, procedan del ejercicio de una actividad que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Además, como antes se ha indicado, hay que evitar que sean los propios interesados quienes decidan la forma de adecuar en el tiempo los rendimientos a su conveniencia, pues esto afecta a la cuantía de la cuota tributaria a ingresar.

En este sentido, la actora no especifica las concretas actuaciones llevadas a cabo para obtener el rendimiento controvertido ni la forma en que se pactó el pago de los honorarios, así como tampoco las razones para su determinación.

Ante ello, resulta aplicable la excepción prevista en el art. 32.1 de la Ley del IRPF, ya que en el ejercicio de la abogacía es habitual desarrollar actuaciones para un mismo cliente que se prolongan durante varios años, en especial cuando tienen lugar durante la tramitación de procedimientos judiciales, debiendo añadirse que la norma que establece esta excepción toma como punto de referencia objetivo la forma de obtención de los rendimientos en una actividad, en este caso la abogacía, y no atiende a las específicas condiciones en que un concreto profesional pueda desarrollar tal actividad, por lo que tampoco en este particular puede aceptarse la tesis de la actora, de manera que no procede aplicar la reducción pretendida.

Por último, es oportuno señalar que la Sección se ha pronunciado en este mismo sentido en la sentencia de fecha 27 de marzo de 2017, dictada en el recurso nº 881/2015, planteado por el marido de (...) contra la liquidación que le practicó la AEAT en relación con el ejercicio 2007 del IRPF, proceso en el que también se discutía la aplicación de la reseñada reducción a un rendimiento obtenido en el ejercicio de la abogacía".

En parecidos términos se pronuncia, respecto del mismo recurrente, la sentencia de esta Sala dictada el mismo día 27 de marzo de 2017, en el recurso contencioso administrativo número 881-2015 (...) en relación con la indicada cuestión debatida».

TERCERO.-1. Los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, son objeto de una reducción con el fin de determinar el rendimiento neto total (artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero). De esta reducción quedan, sin embargo, expresamente excluidos «aquellos rendimientos que, aun 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» (artículo 32.1 LIRPF, párrafo tercero).

2. Este último párrafo del artículo 32.1 LIRPF constituye una novedad en nuestro ordenamiento jurídico, introducida por primera vez en el año 2006 por la propia LIRPF. Y desde entonces no ha experimentado modificación alguna, de manera que continúa vigente en su redacción original.

CUARTO.-1. Ciertamente, sobre la cuestión que se suscita en la primera infracción jurídica que se imputa a la sentencia recurrida, esto es, la interpretación de la excepción contenida en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo tercero, no existe jurisprudencia. Es verdad que esta Sala, en la sentencia de 1 de febrero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 183/2003), ya citada, anunció una interpretación de dicho precepto, pero el mismo no era aplicable al caso allí enjuiciado y el razonamiento realizado al respecto por esta Sala en la referida sentencia debe ser considerado como obiter dicta.

2. La cuestión que suscita este recurso de casación, al igual que en los RCA/2070/2017, 2067/2017 y 2522/2017, admitidos por AATS de 21 de junio (ES:TS:2017:6111A) y (dos) 19 de julio de 2017 (ES:TS:2017:8030A; y ES:TS :2017:7986A), respectivamente, consiste en determinar si la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 32.1 LIRPF a la reducción de un 40 por 100 que, para los rendimientos con un periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular, autoriza su párrafo primero, debe ser interpretada en el sentido de que opera también si los rendimientos del sujeto pasivo proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma habitual genere ese tipo de rendimientos.

3. Existe interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [artículo 88.3 a) LJCA]. Así lo hemos declarado ya en el auto de 17 de mayo de 2017 (RCA/255/2016, FJ 3º, punto 3; ES:TS :2017:4469A).



4. La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras circunstancias alegadas por el recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

QUINTO.-1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1 LIRPF , párrafo primero, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos.

2. El precepto legal que en principio será objeto de interpretación es el artículo 32.1 LIRPF , párrafo tercero.

SEXTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión, de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6645/2017, preparado por doña María Consuelo , contra la sentencia dictada el 29 de noviembre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 363/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 32.1, párrafo tercero, de la citada Ley 35/2006 .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Celsa Pico Lorenzo Emilio Frias Ponce

Jose Antonio Montero Fernandez Jose Maria del Riego Valledor