



Roj: **STS 1472/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:1472**

Id Cendoj: **28079130022018100122**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/04/2018**

Nº de Recurso: **255/2016**

Nº de Resolución: **610/2018**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 10115/2016,**
ATS 4469/2017,
STS 1472/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 610/2018

Fecha de sentencia: 16/04/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 255/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/04/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 255/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 610/2018



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 16 de abril de 2018.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. **255/2016**, interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 29 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso núm. 1179/2014, relativa a liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio de 2009. Ha comparecido como parte recurrida **D. Arturo**, representado por la procuradora de los tribunales doña Ana María Martín Espinosa, y bajo la dirección del letrado don Juan Carlos Teijeiro Rodenas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

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 29 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso nº 1179/2014, en que se había impugnado la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación deducida por don Arturo frente al acuerdo del inspector regional adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de fecha 21 de agosto de 2013, en el que se liquidaba el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2009.

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

a) Don Arturo, que ejercía la actividad de abogado, autoliquidó el IRPF del ejercicio 2009 y declaró un rendimiento neto reducido total de la actividad económica por importe de 195.333,71 €, para cuyo cálculo incluyó la reducción de rendimientos generados en más de dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo del art. 32.1 de la Ley del Impuesto por importe de 89.776,20 €.

b) Dicha reducción se calculó sobre los honorarios procedentes de las siguientes facturas: una, de 12/01/2009, por importe de 433.098,10 euros, emitida a PUERTA DE LA JARA, S.C.M.V., con NIF F82477761, en concepto de "honorarios por las gestiones llevadas a cabo en relación con el Expediente de Justiprecio" de determinadas fincas derivados del Proyecto "Línea Alta Velocidad Madrid-Zaragoza-Barcelona-Frontera Francesa. Tramo 1. Subtramo 2"; otra, de 13/01/2009, por importe de 11.966,70 euros, emitida a Benigno, en concepto de "honorarios por las gestiones llevadas a cabo en relación al Expediente de Justiprecio de una finca", derivados del "Proyecto AVE", quedando pendiente la liquidación de honorarios por los intereses derivados de este mismo; y una tercera, de 13/01/2009, por importe de 9.852,44, emitida a una comunidad de bienes en concepto de "honorarios llevadas a cabo en relación al Expediente de Justiprecio" de una finca, derivados del Proyecto AVE".

c) Con posterioridad, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación parcial, del que resultó una liquidación provisional en la que, por lo que ahora interesa, se 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 al considerarse que la citada reducción (prevista en el artículo 32.1 de la ley del impuesto) no resulta de aplicación cuando, como aquí habría sucedido, los honorarios documentados en aquellas tres facturas, aun cuando deriven de actuaciones desarrolladas durante más de dos años, "proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtiene ese tipo de rendimientos".

d) Interpuesta reclamación económico-administrativa contra la expresada liquidación provisional y ante el silencio del órgano de revisión, dedujo el Sr. Arturo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de Madrid en el que alegó, resumidamente, que los rendimientos controvertidos corresponden a actividades



profesionales que tuvieron un período de generación superior a dos años y que, por ello, tiene derecho a aplicar la reducción prevista en el art. 30 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que los mismos se percibieron en el año 2009 como consecuencia de la actividad profesional de abogado desarrollada por el recurrente en relación a tres expedientes expropiatorios complejos que se prolongaron en su tramitación durante más de dos años, habiendo comenzado con reclamaciones previas ante la Administración que continuaron en vía jurisdiccional, dos de ellas mediante sentencia desestimatoria.

3. La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación estima la demanda razonando en los siguientes términos (FJ 4º):

"[...] la cuestión aquí debatida ha sido analizada por esta Sección en anteriores ocasiones afirmando, en la generalidad de los casos que tales rendimientos no han sido obtenidos de forma notoriamente irregular porque las minutas controvertidas constituyen un ingreso habitual del interesado, ligado directamente a su actividad profesional, y tampoco 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.

Sin embargo, sobre un supuesto similar al que ahora nos ocupa se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la reciente sentencia de fecha 1 de febrero de 2008, que estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de 16 de septiembre de 2002 de la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, sentencia anulada por dicho Tribunal y que había confirmado la resolución administrativa que calificó como regulares los rendimientos obtenidos por el contribuyente, de profesión Abogado, relativos a minutas por procedimientos con duración superior a dos años.

Así, como se ha dicho, la Sala Tercera del Tribunal Supremo estimó el recurso presentado por dicho contribuyente y, siguiendo la doctrina sentada por esa misma Sala en la sentencia de 15 de julio de 2004 (referida a un Arquitecto), declaró que los honorarios percibidos de una vez por el recurrente como consecuencia de su intervención profesional en procedimientos que han durado varios años, con cobro único al final, reúnen las características de una 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".

Esta sentencia se refiere a un ejercicio fiscal anterior a la entrada en vigor de la Ley 40/1998, pero su doctrina es de aplicación al presente caso ya que los preceptos de dicho texto legal que regulan la materia que aquí nos ocupa no presentan diferencia sustancial con las normas de las anteriores Leyes del IRPF, pues como afirma la repetida sentencia de 1 de febrero de 2008 procede mantener la doctrina que proclama hasta la entrada en vigor de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, "que parece obviar la aplicación del criterio sentado por esta Sala al establecer en el último inciso del art. 32.1 que "no resultará de aplicación la reducción (del 40 por 100) a aquellos rendimientos que aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".

En la Sentencia de esta Sección de fecha 6 de noviembre de 2008 -Ponente Sr. José Ignacio Zarzalejos Burguillo- recaída en el recurso número 173/2006, ya dijimos que dada la sustancial identidad entre el supuesto analizado en este proceso y el que fue objeto de la aludida sentencia del Tribunal Supremo, esta Sección se veía obligada a modificar el criterio que había venido manteniendo en estos casos.

Por las mismas razones, en virtud de un principio de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, hemos de mantener dicha postura, dado que nos hallamos ante un supuesto fáctico de similares características".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso.

1. El abogado del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 23 de noviembre de 2016.

2. En tal escrito identificó como infringidas las siguientes normas: (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»], en relación con la Disposición final octava de dicho texto legal; (ii) el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre); y (iii) el artículo 14 de la Constitución Española.



3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en auto de 17 de mayo 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 cuándo 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, 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, por proceder de una actividad que de forma regular o 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 7 de junio de 2017.

2. Tras poner de manifiesto los antecedentes del caso, defiende en dicho escrito que la Sala de Madrid ha infringido el artículo 32.1 de la ley del impuesto por cuanto la resolución impugnada ha fundamentado su fallo estimatorio en una sentencia del Tribunal Supremo (dictada el 1 de febrero de 2008 en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 183/2003) que no puede servir de criterio de la decisión al referirse a liquidaciones por IRPF anteriores a la entrada en vigor del artículo 32.1 de la Ley 35/2006 , siendo así que es este precepto el que "impone un régimen sustantivo novedoso de aquellas actividades que de forma habitual obtienen rendimientos irregulares, como es el caso de la abogacía", régimen sustantivo que habría sido ignorado por la Sala de instancia por cuanto, a juicio del recurrente en casación, "si la profesión de abogado genera habitualmente rendimientos irregulares no es posible aplicar a las rentas generadas en períodos superiores a dos años el tratamiento fiscal de la renta irregular".

3. En segundo lugar denuncia la infracción del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria porque, siendo "notorio" que en la actividad de la abogacía se perciben rendimientos recurrentes cuyo período de generación es superior a dos años, debió ser el obligado tributario el que acreditara que concurren circunstancias extraordinarias que le habilitarían para practicar la reducción, actividad probatoria que no ha desarrollada el demandante en la instancia.

4. Entiende que se ha infringido también el artículo 14 de la Constitución Española por cuanto la sentencia recurrida se sustenta en una anterior de la propia Sala -relativa al socio del recurrente- ignorando que el principio de igualdad solo se manifiesta en la legalidad, y no en la ilegalidad, de manera que no había obstáculo alguno para resolver el litigio empleando otro razonamiento.

5. Solicita, finalmente, que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre el alcance del artículo 32.1 LIRPF y que declare que cuando se desarrolla una actividad económica que de forma regular o habitual obtiene rendimientos generados en un período superior a dos años, esos rendimientos no pueden beneficiarse de la reducción reconocida a las rentas irregulares.

CUARTO. Oposición al recurso de casación por la parte demandante en la instancia.

1. La representación procesal del Sr. Arturo se opuso al recurso en escrito registrado el 6 de septiembre de 2017.

2. Destaca, en primer lugar, que es claramente posible que, dentro del amplio espectro del ejercicio de la actividad de abogado, se puedan producir rendimientos irregulares siempre que la prestación correspondiente reúna tres características: que sea esporádica, que sea no repetitiva y que se desarrolle al margen del normal desarrollo (sic) del trabajo, circunstancias que concurren en los honorarios percibidos y documentados en las tres facturas controvertidas por cuanto ha sido la única ocasión en la que, en veintiún años de carrera profesional, se ha actuado en procedimientos judiciales.

3. Manifiesta que es improcedente invocar el artículo 105 LGT a la vista de la completísima actividad probatoria que el interesado desarrolló (y que incluía un estudio del flujo de ingresos percibidos para acreditar la excepcionalidad de los rendimientos objeto del presente litigio).

4. Rechaza, por instrumental, la alegación del abogado del Estado relativa a la infracción del principio de igualdad.

5. Considera que debe desestimarse el recurso de casación en la medida en que se ha constatado que las prestaciones litigiosas son esporádicas, no repetitivas y al margen de lo que constituye el normal desarrollo del trabajo



QUINTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista y señaló, para la votación y fallo del recurso, la audiencia del día 10 de abril de 2018, fecha en la que efectivamente se deliberó, votó y falló el recurso, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación e interpretación procedente acerca de los conceptos jurídicos indeterminados que introduce el artículo 32.1 LIRPF.

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.

Dicho precepto, 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, 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".

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 las tres facturas de enero de 2009 (todas ellas en relación con honorarios percibidos por las gestiones llevadas a cabo en relación con los correspondientes expedientes de justiprecio de ciertas fincas) 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*, circunstancia sobre la que -propriadamente- no se suscita controversia en las partes, pues ambas coinciden en que el período de generación es superior a tal lapso temporal.

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 - criterio sostenido por el abogado del Estado en su contestación a la demanda o a lo que sea habitual o regular para el contribuyente cuya declaración haya sido objeto de comprobación fiscal.

Y, por último, cabría 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, concretamente qué parte ha de soportar las consecuencias adversas de que los hechos determinantes de la excepción a la reducción no hayan quedado perfectamente establecidos.

SEGUNDO. Necesaria remisión a los pronunciamientos anteriores contenidos en nuestras sentencias de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, y de 20 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2522/2017.

En las sentencias citadas se abordaron, cabalmente, las tres cuestiones a las que se acaba de hacer referencia en relación con un asunto sustancialmente idéntico al que ahora nos ocupa: la tributación de los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, derivados de actuaciones que se habían prolongado más de dos años.

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen dar la misma respuesta a las cuestiones suscitadas, a cuyo efecto procede reproducir lo que ya dijimos en esos dos pronunciamientos.

En relación con la primera cuestión afirmamos, y ahora reiteramos, lo siguiente:

"(...) 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".

La segunda de las cuestiones interpretativas que el artículo 32.1, tercer párrafo, LIRPF suscita es, como se ha dicho, 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.

En relación con este extremo, afirmamos en aquellas dos sentencias, y reiteramos ahora, lo siguiente:

"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".

Abordamos después la tercera de las cuestiones apuntadas, consistente en establecer sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar la concurrencia de la excepción a la regla de la reducción de los rendimientos una vez constatado, como aquí sucede, el presupuesto de hecho determinante de aquella 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. Y lo hicimos así:

"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, como sucedía en los dos resueltos por aquellas sentencias, 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 documentados en las tres facturas fueran regulares o habituales en el Sr. Arturo .

En ese sentido, nos planteamos en las repetidas sentencias de 19 y 20 de marzo de este año cómo había de resolverse 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), concretamente 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.

Y llegamos a una conclusión que también concurre en el presente supuesto de hecho: 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.

Y es que, en efecto, si nos atenemos sólo a los rendimientos percibidos en 2009, se trata de tres únicos ingresos, reflejados en tres facturas; y si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio, resulta que el interesado ha probado que es la primera vez en sus veintiún años de profesión de abogado que se aplica una reducción de estas características, precisamente porque nunca había percibido ingresos generados durante más de dos años.

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 las singulares facturas litigiosas a que hemos hecho referencia 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.

Finalmente, hicimos una última precisión que debe ahora reproducirse y que es la siguiente:

"(...) 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".

TERCERO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de nuestra Ley Jurisdiccional, procede, en función de todo lo razonado en los fundamentos anteriores, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en *"precisar cuándo 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, 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, por proceder de una actividad que de forma regular o habitual genera ese tipo de rendimientos"*.

Tal conclusión -plenamente coincidente con la expresada en nuestras dos sentencias de 19 y 20 de marzo de este año - es la siguiente:

1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en litigios 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.

CUARTO. 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 no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, pues los rendimientos procedentes de las tres facturas litigiosas, como han decidido los jueces *a quo* en la sentencia impugnada, deben entenderse (i) que se han generado en un periodo superior a dos años y (ii) que no son regular o habitualmente así percibidos por el contribuyente en el ejercicio de su actividad de abogado toda vez que la Administración no ha probado en absoluto tales circunstancias excluyentes de la reducción.

QUINTO. 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.

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 tercero de esta sentencia.
- 2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 29 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso núm. 1179/2014, relativa a liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio de 2009.
- 3º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación.



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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ