



Roj: **STS 3728/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3728**

Id Cendoj: **28079130022020100548**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/11/2020**

Nº de Recurso: **820/2018**

Nº de Resolución: **1499/2020**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 13258/2017,**

ATS 3829/2018,

STS 3728/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.499/2020

Fecha de sentencia: 11/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 820/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/10/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 820/2018

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1499/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de noviembre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **820/2018**, interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Giménez Cardona, en nombre y representación de **DON Patricio**, contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 229/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 14 de diciembre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestima el recurso núm. 229/2016 interpuesto por D. Patricio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 17 de diciembre de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y NUM001 formuladas contra el acuerdo de liquidación en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicios 2008 a 2011, y contra el acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Con fecha 3 de enero de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, incoó a don Patricio acta de disconformidad, modelo A02, nº NUM002, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, acompañando el preceptivo informe de disconformidad.

2.2. En fecha 27 de junio de 2013, se notificó acuerdo de liquidación (A23 NUM002) dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid por cuantía 201.094,17 euros de cuota y 26.685,01 euros de intereses de demora.

El motivo de regularización fue el incremento de los rendimientos de actividades económicas declaradas, al considerar los órganos de la inspección que no es de aplicación la reducción del 40% prevista en el artículo 32.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contra dicho acuerdo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que fue registrada con el núm. NUM000.

2.3. En fecha 26 de septiembre de 2013 se notificó al contribuyente el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por el que se le imponía una sanción por importe 100.547,09 €, sanción que trae causa del

acuerdo de liquidación antes referido.

Contra el acuerdo sancionador interpuso reclamación económico-administrativa que fue registrada con el núm. NUM001.

2.4. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimó las reclamaciones, mediante resolución de 17 de diciembre de 2015, por entender que no resultaba de aplicación la reducción del 40%. Sostiene dicha resolución en su fundamento de derecho segundo, lo siguiente:



"La cuestión de fondo planteada en la presente reclamación es determinar si a los rendimientos obtenidos por el interesado es de aplicación la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley 36/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), como pretende el recurrente o, por el contrario, no es de aplicación como señalan los órganos de la inspección.

Alega el interesado que la cuestión planteada ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 15 de julio de 2004, sentencia de 1 de febrero de 2008, resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 y TSJ de Murcia de 12 de marzo de 2013.

Las reducciones vienen reguladas en dicho artículo 32 LIRPF al señalar en su apartado 1 que:

" 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."

Este último párrafo fue introducido por 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. Es dicha ley la que incorpora la previsión explícita prohibiendo la aplicación de la reducción del 40% de los rendimientos netos por rentas irregulares cuando procedan de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Las sentencias y resoluciones que cita el interesado se refieren al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley 35/2006, LIPRF, por lo que hasta la entrada en vigor de dicha ley debe estarse a la doctrina jurisprudencial expresada en el Fundamento de Derecho SEXTO del sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2008. Así, en la propia resolución citada por el reclamante de fecha de 31 de enero de 2013 del Tribunal Económico Central se señala que " *este Tribunal Central considera aplicables los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias de 15 de Julio de 2004 y de 1 de febrero de 2008 los supuestos de hecho similares acaecidos bajo la vigencia de las diferentes leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la entrada en vigor en 1 de enero de 2007 de la actual Ley 35/2006.*"

En el presente caso el interesado ha manifestado que " *su actividad se circunscribe a las reclamaciones judiciales por defectuosa asistencia sanitaria, siendo letrado de la Asociación Víctimas de Negligencias Sanitarias (AVINESA) lo cual conlleva un plus de complejidad y dedicación al ser objeto del pleito una especialidad, como la medicina, ajena al ámbito de Derecho y que requiere un esfuerzo impropio para el buen fin del pleito.*"

Asimismo, constan en el expediente las facturas a cuyos importes se ha aplicado la reducción. Ha de destacarse que el importe total de dichas facturas suponen un porcentaje superior al 95% respecto a la totalidad de los ingresos declarados como procedentes de la actividad económica en tres de los años, dicho porcentaje es inferior al 80% en uno de los ejercicios.

Del examen de la documentación que consta en el expediente se llega a la misma conclusión que la mantenida por los órganos de la Inspección sobre el carácter regular de las rentas discutidas, la complejidad en el trabajo no puede determinar la existencia de una renta irregular cuando dichas rentas proceden de su actividad habitual, como ha manifestado el interesado.

Por lo tanto, conforme al precepto que acabamos de reproducir la reducción del 40% no resulta de aplicación a los rendimientos que el contribuyente ha obtenido pues, aunque la liquidación y pago de los rendimientos se produzca transcurridos más de dos años, se trata de unos rendimientos que el interesado obtiene de una actividad desarrollada de forma regular o habitual.

Procede, por tanto, a juicio de este Tribunal desestimar la presente alegación".

2.5. Interpuesto contra la expresada resolución recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 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 4º):



"El actor mantiene 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 artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a cuyo tenor los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100.

La cuestión planteada consiste en determinar la naturaleza de los ingresos percibidos por el recurrente, que declara como rendimientos con periodo de generación superior a 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo aplicando la reducción prevista en el artículo 32.1 LIRPF.

(...)

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. Cuando 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.

Así, hemos venido afirmando que en la generalidad de los casos, 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.

Es conclusión obligada declarar que los rendimientos obtenidos por el demandante son regulares, no pudiendo alterar ese carácter regular el hecho de que el interesado pueda pactar el cobro de sus honorarios a la finalización de su actividad, o bien ir percibiéndose de forma fraccionada según se vayan realizando durante cada ejercicio actuaciones aisladas, las cuales determinarán el devengo del impuesto, o bien en un porcentaje adicional condicionadamente a si gana los pleitos, toda vez 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, relativos a minutas por procedimientos con duración superior a dos años.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo estimó el recurso, siguiendo la doctrina sentada por esa misma Sala en la sentencia de 15 de julio de 2004 (referida a un Arquitecto), declarando:

(...)

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".

Si bien la aplicación de esta doctrina nos ha de llevar a entender que los honorarios percibidos de una vez por el recurrente como consecuencia de su intervención profesional como abogado 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 periodo 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", también es verdad, y así se ha dicho en diversas ocasiones,



que debe evitarse que sean los propios contribuyentes 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.

Debemos convenir con la Administración que la complejidad en el trabajo no determina la existencia de una renta irregular cuando dichas rentas proceden de su actividad habitual.

Amén de lo expuesto, a la vista de las facturas correspondientes a los distintos ejercicios, resulta que el importe de las mismas supone un porcentaje superior al 95% respecto a la totalidad de los ingresos declarados como procedentes de la actividad económica en tres de dichos ejercicios, en tanto que dicho porcentaje es inferior al 80% en uno de ellos, lo cual pone de manifiesto que nos hallamos ante rendimientos netos por rentas irregulares que, sin embargo, se obtienen de forma regular o habitual en el ejercicio de la actividad profesional de abogado que desarrolla el recurrente, lo que impide acoger la pretensión actora de obtener la aplicación de la reducción interesada.

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.

En virtud de lo expuesto, procede la desestimación de la impugnación de la liquidación".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña doña María del Carmen Giménez Cardona, en representación de don Patricio, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. De las siguientes normas: (i) el artículo 32, apartado 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; (ii) el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; (iii) los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"], 105.1 LGT y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].

1.2. De la siguiente jurisprudencia: (i) "Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 15 Julio 2004 y 1 Febrero 2008, para unificación de doctrina" (sic); (ii) sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (ES:TC:1990:76) y 164/2005, de 20 de junio (ES:TC:2005:164); y (iii) sentencias de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección 2ª) del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 (casación para la unificación de doctrina 3256/2016; ES:TS:2017:3939), 2 de noviembre de 2012 (casación 4417/2010; ES:TS:2012:7105), 18 de marzo de 2010 (casación 1247/2004; ES:TS:2010:2836), " 4 de enero de 2010 [y] 6 de junio de 2008, sobre la inexistencia de culpabilidad si existe una interpretación razonable de la norma acompañada de una declaración correcta" (sic).

2. La Sala de instancia, por auto de 30 de enero de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida -Administración General del Estado-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de abril de 2018, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Precisar cuándo los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los rendimientos 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 obtenga este tipo de rendimientos.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 32.1, párrafo tercero, 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".



2. La procuradora doña Maria del Carmen Giménez Cardona, en la representación ya acreditada de don Patricio, mediante escrito fechado el 11 de junio de 2018, interpuso recurso de casación en el que alega, en primer término, la infracción del art. 32.1 IRPF y normas complementarias sobre carga de la prueba y la indebida aplicación de la excepción a la regla de reducción de la base.

En segundo lugar, alega la infracción del art. 179.2 de la Ley 58/2008, artículo 25.1 y 24.2 de la Constitución y artículo 105.1 de la Ley General Tributaria y 217 de la LEC.

Termina solicitando se dicte resolución por la que concluya ser ajustada a Derecho la reducción del 40% realizada por el letrado en sus autoliquidaciones tributarias objeto de recurso, al tratarse de rendimientos obtenidos con un periodo de generación superior a dos años y, además, de forma notoriamente irregular en el tiempo; se anule la sanción impuesta y se obligue a la Administración Tributaria a la devolución del importe ya ingresado, con abono de los intereses de demora desde el ingreso de las cuantías referidas en el escrito de demanda hasta su completo pago.

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 19 de noviembre de 2018, en el que partiendo de los criterios de interpretación sobre el art. 32 LIRPF establecidos por esta Sala en las sentencias de 19 de marzo de 2018, RCA 2070/2017, y 20 de marzo de 2018, RCA 2522/2017, afirma que si aplicamos tales criterios al supuesto examinado en el presente recurso queda plenamente justificado el pronunciamiento de la Sala de instancia, que declara aplicable la excepción del último párrafo del art. 32.1 LIRPF.

Sostiene que la Administración ha desarrollado una actividad probatoria suficiente que no ha sido rebatida de contrario. Así, en el procedimiento de comprobación se requirió al interesado para que aportara las facturas por servicios respecto de los que en cada ejercicio había practicado la reducción del 40%, con el siguiente resultado:

- Ejercicio 2008: practicó la reducción sobre 28 facturas (siendo la última la número NUM003 expedida en diciembre), por un importe total de 361.710,34 euros.
- Ejercicio 2009: la reducción afectó a 24 facturas (siendo la última la número NUM004 expedida en diciembre), por importe total de 234.275,09 euros.
- Ejercicio 2010: aplicó la reducción a 23 facturas (la última es la número NUM005 expedida en diciembre), cuyo importe asciende a 475.268,61 euros.
- Ejercicio 2011: aplicada la reducción a 10 facturas (la última la número NUM006 expedida en diciembre) por un total de 184.553,13 euros.

Considera que se trata de un número significativo de facturas expedidas en todos y cada uno de los ejercicios, sin que el recurrente haya aportado explicación alguna que permita singularizar o separar alguna o alguna de las facturas, de manera que puede decirse que es habitual que facture, en cada ejercicio, numerosos asuntos que ha llevado a lo largo de dos o más años. Si a ello se une que en uno de los ejercicios los rendimientos sobre los que se aplicó la reducción están cercanos al 80% del total de rendimientos de la actividad y en los otros tres ejercicios los rendimientos sobre los que se aplicó la reducción superaron el 95% del total de rendimientos de la actividad, puede concluirse que regularmente el contribuyente percibe, en consideración singular a su actividad, rendimientos generados en periodos superiores a dos años.

En su virtud, considera acreditado y no desvirtuado que el obligado tributario se encontraba en los ejercicios examinados en la situación descrita en el párrafo 3º del art. 32.1 LIRPF y no tenía derecho a la reducción, por concurrir la excepción prevista en el último párrafo de ese precepto.

Seguidamente alega sobre la infracción denunciada del artículo 179.2 LGT, en relación con los artículos 24 y 25 CE, 105 LGT y 217 LEC.

Termina solicitando se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y se confirme la sentencia recurrida.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 29 de enero de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 2 de julio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castoverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 27 de octubre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.



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 a los ejercicios fiscales examinados, 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 facturas correspondientes a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 en las que se practicó la reducción del 40%, 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, 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. Imprudencia de examinar las infracciones relativas a la sanción cuyo interés casacional fue rechazado expresamente por la Sección de Admisión.

A tal fin, hay que partir de que, si bien el recurrente planteó en su escrito de preparación otras cuestiones relativas a la sanción impuesta, sin embargo, el auto de admisión dictado por la Sección primera de esta Sala del Tribunal Supremo, de 16 de abril de 2018, limitó la cuestión de interés casacional a la siguiente:

"[...] Precisar cuándo los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los rendimientos 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 obtenga este tipo de rendimientos".

La parte recurrente insiste en el escrito de interposición del recurso en que se examinen las infracciones denunciadas en relación con la sanción, que planteó en el escrito de preparación del recurso de casación y cuya carencia de interés casacional fue declarada expresamente en el auto de 16 de abril de 2018 dictado por la Sección de Admisión.

En efecto, el referido auto excluyó la admisión de este motivo de casación aducido por el recurrente, afirmando expresamente en el razonamiento jurídico segundo, lo siguiente:

"2. La segunda infracción carece de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto que la doctrina de esta Sala sobre la existencia de responsabilidad por infracciones tributarias y la carga de la prueba es una doctrina sobradamente conocida, no necesitando de matización, concreción o precisión en



relación con la eventual vulneración de los artículos 179.2 y 105.1 LGT, 25.1 y 24.2 CE y 217 LEC que en este supuesto se denuncia".

La parte recurrente insiste en plantear esta cuestión en el escrito de interposición del recurso y que se resuelva sobre la misma. Tal postura carece de soporte jurídico. Es cierto que esta Sala ha admitido que la parte recurrente no queda constreñida completamente por la delimitación de las normas que deban ser objeto de interpretación, admitiendo que, al tiempo de formular su escrito de interposición puede suscitar la interpretación de normas distintas a las identificadas en aquel auto de admisión. Así lo admite expresamente el art. 92.3.a LJCA, señalando la posible extensión del escrito de interposición a otras normas siempre que hubieran sido debidamente citadas en el escrito de preparación. Pero esta posibilidad ha de entenderse rectamente, sin desvirtuar el contenido propio de la fase de admisión, de manera que las alegaciones de la recurrente y las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición deben guardar relación con la cuestión de interés casacional, y, en un sentido negativo, es obvio que no pueden desbordar por completo aquella, como pretende la recurrente, para reintroducir, no ya al margen de la fase de admisión, sino en abierta contradicción de lo resuelto en la misma, cuestiones que hayan sido expresamente excluidas del interés casacional que permite el acceso al recurso de casación.

El art. 92.3.a LJCA señala que el escrito de interposición deberá "[...] [e]xponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación [...]" pero "sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces". Por amplia que sea la casuística que se puede suscitar respecto a eventuales extensiones de la cuestión de interés casacional más allá de la identificación efectuada en el auto de admisión, no nos encontramos aquí ante una situación de errónea identificación de la cuestión de interés casacional por parte de la Sección de Admisión - como se puso de manifiesto en nuestra sentencia de 26 de junio de 2018 (rec. casación nº 299/2016) -, o de cuestiones que puedan ser abordadas en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, una vez estimado el recurso de casación, sino ante la pretensión infundada de la recurrente de reiterar una cuestión que ya fue expresamente rechazada por carecer de interés casacional.

TERCERO. Cuestión de interés de casacional. 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 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 hemos hecho referencia en relación con un asunto similar 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 aconsejan 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 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 ... 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".

En ese sentido, nos planteamos en las repetidas sentencias de 19 y 20 de marzo de 2018 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: 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.

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".

CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de nuestra Ley Jurisdiccional, procede, en función de 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 rendimientos 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 obtenga este tipo de rendimientos.

Tal conclusión -plenamente coincidente con la expresada en nuestras dos sentencias de 19 y 20 de marzo de 2018- 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.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.



La aplicación de los criterios establecidos por la Sala al concreto caso examinado en el presente recurso, conduce a confirmar el pronunciamiento de la Sala de instancia que declara aplicable la excepción del último párrafo del art. 32.1 LIRPF, por considerar que, aun cuando se trata de ingresos generados por periodos superiores a dos años, resulta justificado que estos rendimientos se obtienen por el recurrente de forma regular o habitual, como se desprende de las siguientes consideraciones.

En principio, los rendimientos percibidos por el recurrente, en el ejercicio de su profesión de abogado, 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, por lo que, en principio, se reitera, concurre el presupuesto de hecho determinante de aquella reducción, salvo que resulte aplicable la excepción del párrafo tercero del referido precepto legal.

Ya se ha expuesto que para determinar si resulta aplicable 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 estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente, lo que comporta necesariamente atender a la índole concreta de su actividad y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, todo ello con el fin de determinar si son regular o habitualmente obtenidos.

Afirma el Sr. Patricio que *"su actividad profesional se centra en reclamaciones judiciales por defectuosa asistencia sanitaria, siendo Letrado de la Asociación de Víctimas de Negligencias Sanitarias (AVINESA), lo que conlleva un plus de complejidad y dedicación al ser objeto del pleito una especialidad, como la medicina, ajena al ámbito del derecho."*

Si se atiende a la índole concreta de la actividad del recurrente y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, como exige la doctrina de esta Sala, resulta que su actividad profesional se centra en reclamaciones judiciales por defectuosa asistencia sanitaria y esas reclamaciones, que constituyen el núcleo de su actividad, exigen en la mayoría de los casos una dedicación superior a dos años, por lo que los rendimientos, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, proceden del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtiene este tipo de rendimientos.

En relación a la carga de la prueba, la Administración ha desarrollado una actividad probatoria que no ha sido rebatida de contrario, pues en el procedimiento de comprobación requirió al interesado para que aportara las facturas por servicios en las que en cada ejercicio había practicado la reducción del 40%, con el siguiente resultado:

- Ejercicio 2008: practicó la reducción sobre 28 facturas (siendo la última la número NUM003 expedida en diciembre), por un importe total de 361.710,34 euros.
- Ejercicio 2009: la reducción afectó a 24 facturas (siendo la última la número NUM004 expedida en diciembre), por importe total de 234.275,09 euros.
- Ejercicio 2010: aplicó la reducción a 23 facturas (la última es la número NUM005 expedida en diciembre), cuyo importe asciende a 475.268,61 euros.
- Ejercicio 2011: aplicó la reducción a 10 facturas (la última la número NUM006 expedida en diciembre) por un total de 184.553,13 euros, aunque posteriormente redujo a 8 facturas por un importe total de 179.553,13 euros.

El importe de las facturas sobre las que el contribuyente aplicó la reducción *"supone un porcentaje superior al 95% respecto a la totalidad de los ingresos declarados como procedentes de la actividad económica en tres de dichos ejercicios, en tanto que dicho porcentaje es inferior al 80% en uno de ellos."*

De los datos expuestos se desprende, sin dificultad, que el recurrente, en el ejercicio de su actividad profesional de abogado, obtiene de forma regular o habitual rendimientos con periodo de generación superior a dos años, aplicando de forma habitual la reducción examinada sobre un número e importe de facturas muy elevado, que representa un porcentaje superior al 95% del total de los ingresos declarados por su actividad económica en tres de los ejercicios examinados, e inferior al 80% en uno de ellos.

Se trata, pues, tal y como afirma el abogado del Estado, de un número muy elevado de facturas expedidas en todos y cada uno de los ejercicios comprobados, sin que el recurrente haya aportado explicación alguna que permita singularizar o separar alguna o alguna de las facturas a fin de desvirtuar que los rendimientos se han obtenido de forma regular o habitual.

Por último, en relación con el periodo que debe tomarse en consideración para valorar el carácter regular de los rendimientos a efectos de la excepción del art. 32.1 párrafo tercero LIRPF, baste señalar que en el presente



caso tanto si tomamos como referencia cada ejercicio individualmente considerado, como si acudimos a un periodo más amplio, los cuatro ejercicios comprobados, la consecuencia que se obtiene no varía, pues, de un lado, tomando como referencia cada ejercicio, tanto el número de facturas como el importe de los ingresos sobre los que se practicó la reducción resultan muy relevantes; y de otro lado, tomando como referencia el conjunto de los cuatro ejercicios, los dos extremos resultan igualmente relevantes.

Conforme a lo expuesto, podemos concluir que la Administración tributaria ha acreditado que en los ejercicios examinados el obligado tributario no tenía derecho a practicar la reducción del art. 32.1 LIRPF por concurrir la excepción prevista en el último párrafo de ese precepto, pues tal y como declara la sentencia impugnada *"...nos hallamos ante rendimientos netos por rentas irregulares que, sin embargo, se obtienen de forma regular o habitual en el ejercicio de la actividad profesional de abogado que desarrolla el recurrente, lo que impide acoger la pretensión actora de obtener la aplicación de la reducción interesada"*.

En efecto, tal y como ha expuesto esta Sala, si lo habitual o lo regular es la percepción de 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"*.

Lo anterior comporta como desenlace necesario, la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don **Patricio**, contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 229/2016, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm^a. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.