



Roj: **STS 270/2021 - ECLI:ES:TS:2021:270**

Id Cendoj: **28079130022021100024**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/01/2021**

Nº de Recurso: **5372/2019**

Nº de Resolución: **28/2021**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 2267/2019,**  
**ATS 750/2020,**  
**STS 270/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 28/2021**

Fecha de sentencia: 20/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5372/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/01/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. COM. VALENCIANA CON/AD SEC. 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5372/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 28/2021**

Excmos. Sres. y Excma. 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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y la Excm. Sra. Magistrada indicados/a al margen, ha visto el recurso de casación núm. **5372/2019**, interpuesto por la procuradora doña Cristina Bueso Guirao, en nombre y representación de **Don Benito**, contra la sentencia dictada el 16 de abril de 2019 por la Sección 3<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el procedimiento ordinario núm. 893/2016, relativa a liquidación del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

## 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 16 de abril de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso 893/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa instada contra la resolución que desestimó el recurso de reposición promovido contra la liquidación provisional practicada por el concepto de **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") del ejercicio 2012, por importe de 15.046,95 €, liquidación que traía su causa en la eliminación de la reducción del 40% en el rendimiento neto de la actividad profesional del actor (abogado) que este se aplicó en sus declaración-liquidación.

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

a) En fecha 28 de julio de 2014 don Benito interpuso reclamación NUM000 frente a la resolución desestimando el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional practicada por el concepto de IRPF del ejercicio 2012, por importe de 15.046,95 euros, liquidación que traía su causa en la eliminación de la reducción del 40% en el rendimiento neto de la actividad profesional del actor (abogado) que este se aplicó en sus declaración-liquidación; y en fecha 03 de diciembre de 2014 interpuso reclamación NUM001 frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la sanción derivada por importe de 6.350,86 euros.

b) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [TEARCV] desestimó la reclamación, mediante resolución de 20 de junio de 2016, por entender que no resulta de aplicación la reducción del 40%. Sostiene dicha resolución en su fundamento de derecho cuarto:

*" Por lo que respecta a la cuestión nuclear, esta se ciñe a dirimir si procede aplicar la reducción del 40% sobre el rendimiento neto de la actividad profesional de abogado debido a que se han aportado ocho facturas que acreditan su intervención en diferentes procedimientos jurisdiccionales que, por su complejidad, han requerido una actividad y dedicación del letrado continuada durante varios años hasta su finalización.*

*El art. 32.1 de la Ley 35/2006 del IRPF dispone que: "Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.*

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



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

*Esta cuestión ya fue resuelta por el TS, en Sentencia de fecha 1 de febrero de 2008, dictada en recurso nº 183/2003 de casación para unificación de doctrina*

*.../...*

*Así pues, a la vista de la citada Sentencia del TS y de la modificación operada con la entrada en vigor en 1 de enero de 2007 de la nueva Ley 35/2006 del IRPF -y dado que el art. 25 1 del Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007) no coadyuva tampoco a favor de su pretensión- ya no resulta de aplicación la reducción del 40% pretendida, como acontece en el presente caso, en el que las facturas referidas ponen de relieve que la propia actividad de la abogacía de forma habitual o regular genera este tipo de rendimientos derivados de la dirección técnico-jurídica en procedimientos judiciales que se alargan más allá de dos años en el tiempo, lo que descarta la aplicación de la reducción pretendida. "*

3. Acordado en su parte dispositiva dicha resolución de fecha 20 de junio de 2016 del TEARCV " **DESESTIMAR** la Reclamación NUM000 , confirmando el acto impugnado por ser conforme a Derecho, y **ESTIMAR** la Reclamación NUM001 anulando la sanción impuesta por su disconformidad a Derecho " .

**3.** Frente a la expresada resolución, D. Benito interpuso recurso contencioso-administrativo número 893/2016 ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que fue desestimado por sentencia de fecha 16 de abril de 2019 contra la que se dirige este recurso de casación. La Sala de instancia razona del siguiente modo:

" **PRIMERO.**-Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 20.6.2016 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria -en lo que aquí interesa- de la reclamación en su día formulada por el hoy demandante contra la liquidación emitida por la Administración de Valencia-Blasco Ibáñez de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2012 (importe de 15.046,95 €), la que trae causa de la eliminación, de la reducción del 40% en el rendimiento. neto de la actividad profesional del actor (abogado) que éste-sé aplicó en sus declaración-liquidación en relación con los servicios prestados en determinados procedimientos judiciales, ello por entender que se trataba de rentas obtenidas de forma notoriamente, irregular en el tiempo al haber superado la resolución definitiva de las impugnaciones y recursos él período de dos años.

*En la demanda presentada en esta sede jurisdiccional el actor mantiene el carácter irregular de la obtención de los rendimientos de que se trata, lo que -en síntesis- funda en el hecho de que los encargos de referencia han supuestos una dedicación continuada -todos y cada uno de ellos- de más de un año, siendo cobrados al finalizar cada uno de los encargos profesionales. Añade que su pretensión, con tales hechos, resulta amparada por la sentencia de esta misma Sala y Sección nº 1383/2012, de 2 de noviembre (recurso número 543/2010).*

*La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso con argumentos coincidentes a los empleados por el TEARCV.*

**SEGUNDO.** -Si bien ya anticipamos que la precitada sentencia de esta Sala y Sección no resulta -ratione temporis- aplicable al supuesto de autos, habremos de referirnos a la misma dado que en tal sentencia el actor, funda jurídicamente su pretensión

*Así, la reseñada sentencia se pronuncia en los siguientes términos:*

"**PRIMERO.**-Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 30.12.2009 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Valencia, desestimatoria de la reclamación en, su día formulada por la hoy demandante contra la liquidación emitida por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Tributaria en concepto de **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005 (Importe de 38.538,92 €), la que trae causa de la eliminación de la reducción del 40% en el rendimiento neto de la actividad profesional de la actora (abogada) que ésta se aplicó en sus declaraciones-liquidaciones en relación con los servicios prestados en determinados expedientes de expropiación forzosa relativos a terrenos de la Ronda Nord de Valencia, ello por entender que se trataba de rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo al haber superado la resolución definitiva de las impugnaciones y recursos el período de dos años.

*La razón por la que la inspección procedió a la eliminación de la precitada reducción fue la de que "no puede considerarse en el caso de profesionales liberales que la generación de su renta tenga la nota de irregular,*



por cuanto que las actividades profesionales con carácter general generan un flujo continuo de ingresos, con independencia de que los servicios desempeñados por los mismos tengan una duración superior a los dos años. No parece lógico por tanto recurrir a un tratamiento independiente de la percepción de una parte de los honorarios, frente al conjunto de todos ellos que, con carácter general como hemos dicho anteriormente, tienen la consideración de regulares".

Por su parte, el TEARV viene a confirmar el criterio de la Inspección y, después de reproducir la normativa de aplicación al caso, concluye que "En este caso el periodo de generación no puede establecerse con respecto a unas rentas concretas derivadas de este procedimiento específico, sino debe establecerse en función de la actividad globalmente considerada en las que se producen una serie de gastos e ingresos a lo largo de los diferentes ejercicios. En definitiva, que el periodo de generación sea superior a dos años solo se producirá en aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos que permitan concluir que los rendimientos obtenidos se han generado a lo largo de varios años, circunstancia que no se produce en el presente caso".

En la demanda presentada en esta sede jurisdiccional la actora sigue manteniendo el carácter irregular de la obtención de los rendimientos de que se trata, lo que -en síntesis- funda en el hecho de que los encargos de referencia se han desarrollado en todas sus instancias (administrativas y judiciales), culminando cada uno de ellos por la sentencia que determinaba el definitivo justiprecio, siendo que el trabajo se desarrolló desde 1996 hasta 2003, 2004 y 2005 -según los casos- y fue cobrado al finalizar cada uno de los encargos profesionales.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso con argumentos coincidentes a los empleados por la Inspección.

SEGUNDO.- Así delimitados los términos del debate, resulta que la cuestión jurídica objeto de controversia ha sido ya resuelta por esta Sala en anteriores sentencias, cuya doctrina -que ahora mantenemos- viene a conducir a la desestimación del recurso.

Y es que, en efecto, ya hemos venido declarando (véanse, a título de ejemplo, nuestras sentencias de fechas 23.12.2004 y 13.10.2011 ) que, teniendo en cuenta la naturaleza y sistema de flujo de ingresos en la profesión de abogado, así como el carácter recurrente o habitual de este régimen percepciones (en ejercicios posteriores al de su realización), y siempre a salvo de casos excepcionales (que puedan suponer la dedicación continua a un caso durante más de un año), no puede considerarse que los ingresos en esta profesión hayan de ser calificados de renta irregular.

Y ello es lo que precisamente ha quedado ya clarificado a nivel legal con el art. 32.1, párrafo tercero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF."

TERCERO.- Como resulta de la transcrita sentencia, y con independencia ya de que el supuesto de autos pudiera o no quedar amparado por la doctrina judicial que la misma contiene (expresada en el párrafo segundo del fundamento jurídico segundo), lo cierto es que tal doctrina era la existente con anterioridad a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Así resulta -en primer lugar- de que aquella doctrina es aplicada a períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la precitada Ley, concretamente los ejercicios 2003, 2004 y 2005 (véase el primer párrafo del fundamento de derecho primero), así como -en segundo término- por la expresa referencia pro-futura a dicha Ley que se expresa en el último párrafo del fundamento jurídico segundo.

En cambio, el caso de que aquí se trata queda directamente incidido por la Ley 35/2006 (hablamos del IRPF del ejercicio 2012), siendo que el art. 32.1 de la misma excluye expresamente de la reducción aplicable a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años "a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos", siendo claro que la abogacía es una de tales actividades económicas.

Lo que acaba de exponerse conduce a la desestimación del recurso".

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

1. Por medio de su representación procesal, el Sr. Benito preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 12 de junio de 2019.
2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso mediante auto de 19 de junio de 2019, y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 31 de enero de 2020, en el que considerando que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, señala que la cuestión que presenta ese interés consiste en lo siguiente:



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

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

" **3.1.** 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.

**3.2.** El artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA ".

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

1. La parte recurrente formalizó su recurso de casación mediante escrito de interposición fechado el 12 de mayo de 2020.

2. Inicia su escrito indicando que la norma que se considera infringida es el " artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los **Impuestos** sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio", entendiendo la parte que " hemos de concluir que la Sentencia Recurrída ha infringido el tan aludido artículo 32.1 y la jurisprudencia que lo interpreta, infracción que ha sido relevante y determinante para el fallo que contiene, ya que ha considerado la actividad de abogado en general una exclusión del artículo 32.1, tercer párrafo, LIRPF , y no ha considerado la regularidad o habitualidad de los ingresos o rendimientos en particular de este recurrente".

Por otra parte, alega también la " Infracción del artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ".

3. Termina la parte su escrito solicitando " que se reconozca que le es aplicable a mi mandante la regla general de reducción del artículo 32.1 LIRPF y que no lo es la excepción a la misma contemplada en el párrafo tercero del mismo precepto, procediendo la casación de la sentencia recurrida y, con estimación del recurso contencioso-administrativo, declare la anulación de los actos administrativos impugnados, reconociendo su derecho a la interesada reducción de la base imponible del IRPF de 2012, con la consecuente devolución de lo indebidamente ingresado, más los intereses de demora".

· 4. Para concluir, se solicita de esta Sala que proceda a " dictar Sentencia por la que se declare haber lugar a este recurso de casación, lo que comporta la estimación de nuestro recurso contencioso administrativo nº 893/2016 de Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, declarando la nulidad de los actos administrativos impugnados, reconocimiento el derecho a mi mandante a la reducción del 40 por ciento que se pretende y a la devolución de los ingresos efectuados por tal concepto, incrementados con sus intereses correspondientes y como imposición en costas a la parte recurrida" (pág. 7).

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

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, se opuso al recurso en escrito de 29 de julio de 2020.

2. Argumenta el abogado del Estado que "haciendo uso de la posibilidad contemplada en la Providencia de 24 de junio de 2020, pon[e] de manifiesto que no existe razón para que la Sala dicte sentencia de signo diferente a la que ya se ha dictado pues no hay disparidad en los elementos fácticos que justifique un pronunciamiento distinto.- No obstante -aclara-, dada nuestra posición procesal, nos oponemos al recurso de casación por las razones que figuran en la sentencia de instancia" (pág. 4).

Y continúa manifestando que el " recurrente solicita la estimación del recurso con anulación de la sentencia y de los actos administrativos impugnados, sobre la base de la correcta interpretación de los preceptos aplicables y exponiendo los concretos términos en los que, a su juicio, habría de fijarse doctrina.

Respecto de la pretensión deducida de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición y sin perjuicio de lo que se dice en el apartado segundo, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación" (págs. 4-5).



3. Finaliza suplicando a la Sala que dicte sentencia " *por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho*".

#### **QUINTO.-Deliberación, votación y fallo.**

Mediante providencia de 31 de julio de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 22 de octubre de 2020, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, señalándose para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 12 de enero de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 3ª) de la Comunidad de Valencia, es o no conforme a Derecho en lo que atañe a la interpretación que efectúa del artículo 32.1 de la LIRPF.

##### **SEGUNDO.- Remisión a la sentencia nº 429/2019 de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017 , y otras posteriores.**

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017, de 20 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2522/2017, y de 16 de abril de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 255/2016.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 19 de marzo de 2018:

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Prescindiendo de los términos del párrafo segundo, que no hacen al caso, es preciso dilucidar si los ingresos obtenidos por el recurrente por los servicios jurídicos documentados en la factura nº 549, relativos al proceso de quiebra nº 175/1990 seguido ante el Juzgado nº 2 de Lugo, a que alude la sentencia impugnada, se integran dentro de una de las dos hipótesis definidas en el apartado primero del precepto, es decir, si se trata de rendimientos netos con un período de generación superior a dos años.

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

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

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

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

Pues bien, la primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se



han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años. Con ello no hacemos sino seguir la doctrina establecida en nuestra sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1364/1999, referida ésta a un arquitecto.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

4) Una de las dudas que provoca la lectura del precepto en cuestión, referente a la excepción a la regla de la reducción del 40 por 100 (luego limitada, por ley posterior, al 30 por 100) es si para precisar cuándo el ritmo de ingresos generados en procesos que han durado más de dos años determina que se puedan considerar regulares o habituales ha de limitarse la verificación al ejercicio concreto al que vengán referidos los rendimientos o puede tomarse en consideración el examen de un periodo más amplio.

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

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



el tenido en cuenta por el TEAR como si se acoge el periodo propuesto por el recurrente en este recurso de casación, mantenido además, de modo expreso, en el acto de la vista.

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

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

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

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

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

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un 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".

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

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

1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1, párrafo primero, de la LIRPF.

2. A efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su **impuesto** personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada.

3. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse".

#### **TERCERO.- 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 2012, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Sr. Benito, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.

Los rendimientos procedentes de las facturas litigiosas 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.

Lo anterior comporta como desenlace necesario la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en él, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, con reconocimiento del derecho a la reducción del 40 por 100 pretendida y a la devolución de los ingresos efectuados en tal concepto, incrementada con sus intereses pertinentes.

#### **CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

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

#### **FALLO**

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

**1º)** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 19 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2070/2017.

**2º)** Que ha lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Cristina Bueso Guirao, en nombre y representación de **Don Benito**, contra la sentencia de 16 de abril de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso núm. 893/2016, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 893/2016 y, en su virtud, declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados en él, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a tal declaración de nulidad, referidos en el fundamento tercero.

**4º)** No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación ni tampoco sobre las devengadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.