

Referencia: NFJ077913

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 485/2020, de 19 de mayo de 2020 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6312/2017

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Los ingresos obtenidos por los abogados en defensa procesal en un litigio extendido por más de 2 años, percibidos de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un periodo superior a 2 años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista en dicho precepto. La interpretación de la excepción que excluye la reducción en caso de que los rendimientos procedan del ejercicio de una actividad económica regular o habitual ha de hacerse por referencia a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo, no atendiendo a lo que, real o supuestamente, sean las características del sector o profesión. La carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción compete a la AEAT *Excepciones. Rendimientos procedentes de actividades económicas que de forma regular o habitual obtengan este tipo de rendimientos. Abogados. Minutas por procedimientos con duración superior a dos años.* Debe despejarse para verificar si hay o no razones para aplicar la salvedad o excepción establecida en el párrafo 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 se debe precisar a quien corresponde la carga de probar la concurrencia de la salvedad o excepción prevista en el reiterado párrafo 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 [Vid., SSTs de 19 de marzo de 2018, recurso n.º 2070/2017 (NFJ069868) y de 20 de marzo de 2018, recurso n.º 2522/2017 (NFJ070317)]. 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. El tribunal concluye que 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 art.32.1, (pffo primero) Ley IRPF. 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. 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 [Vid., ATS, de 26 de febrero de 2018, recurso n.º 6312/2017 (NFJ077910), en el que se plantea el recurso de casación contra la STSJ de Andalucía (Sede en Sevilla) de 20 de septiembre de 2017, recurso n.º 765/2016 (NFJ077906) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

[Ley 29/1998 \(LJCA\), arts. 86, 88 y 89.](#)
[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), art. 32.1, párr. tercero.](#)
[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 105.](#)
[Ley 1/2000 \(LEC\), art. 217.](#)

PONENTE:

Don Nicolás Antonio Maurandi Guillén.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 485/2020

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6312/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 6312/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

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

En Madrid, a 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 6312/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Valeriano, representado por el procurador don Ignacio José Pérez de los Santos, contra la sentencia de 20 de septiembre de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (en el recurso contencioso-administrativo núm. 765/2016).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"QUE DEBEMOS DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS EL RECURSO 765/2016 INTERPUESTO POR D. Valeriano Y EN SU REPRESENTACIÓN EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES SR/SRA. PÉREZ DE LOS SANTOS CONTRA LOS ACUERDOS DEL TEARA IDENTIFICADOS EN EL ENCABEZAMIENTO DE LA PRESENTE SENTENCIA.

CON EXPRESA IMPOSICIÓN DE LAS COSTAS A LA PARTE RECURRENTE QUE HA VISTO DESESTIMADO SU RECURSO HASTA UN LÍMITE DE 600 €".

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de don Valeriano se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 26 de febrero de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

"que tenga por presentado este escrito, con su copia, se sirva admitirlo, y por INTERPUESTO en tiempo y forma legal RECURSO DE CASACIÓN contra la Sentencia dictada el 20 de septiembre de 2017 en los autos del PROCEDIMIENTO ORDINARIO Nº. 765/16-M5, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, y tras la tramitación legal, dicte otra en la que ESTIMANDO este Recurso, CASE, REVOQUE y ANULE la recurrida, y anule los ACTOS ADMINISTRATIVOS al no ser conformes a derecho. Y ESTIMANDO la DEMANDA y el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, reconozca el derecho de mi representado a que le es aplicable el derecho de la REGLA GENERAL sobre reducción del párrafo primero del art. 32.1 de la LIRPF, y no la EXCEPCIÓN a esa norma del párrafo tercero del mismo. Y ello sobre las bases de los años 2010 y 2012, y en su consecuencia, se condene a la demandada AEAT a satisfacer a mi mandante en los siguientes pronunciamientos.

a) La devolución de las cantidades de 1.028,00 €, en el año 2010 y la de 2.146,45 €, en año 2012, que fueron las diferencias entre lo reclamado y lo pagado y reclamadas en la demanda.

Y, en total, la de 3.174,45 €.

b) Los intereses legales de dichas cantidades desde que fueron solicitadas, esto, es, 22/06/2015.

c) Y las costas del Procedimiento seguido ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, y si la demandada se opusiese a este Recurso las devengadas en el mismo".

Quinto.

La Abogacía del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, ha pedido a la Sala:

"dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial contenida en el Fundamento Sexto de este escrito, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

Sexto.

Fue señalado el día 24 de marzo de 2020 para el acto de deliberación, votación y fallo; que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

Habiéndose realizado la deliberación por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección en la fecha posterior en la que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional; proceso de instancia; e indicación de quien es parte recurrente en esta casación.*

1.- El recurrente, abogado de profesión, consideró irregulares los rendimientos correspondientes a cinco minutas de honorarios (cuatro declaradas en el ejercicio 2010 y una en la autodeclaración de 2012) por haber tenido un periodo de generación superior a dos años.

Con esa base instó la rectificación de sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y le fue rechazada por la Administración tributaria, que también desestimó el recurso de reposición posteriormente interpuesto.

2.- Posteriormente, planteó reclamaciones frente a las actuaciones anteriores ante el Tribunal económico-administrativo Regional de Andalucía (TEAR-A) y le fueron desestimadas por resoluciones de 12 de agosto de 2016.

3.- El proceso de instancia lo inició así mismo el Sr. don Valeriano mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido directamente frente a las resoluciones del TEAR-AND.; y le fue desestimado por la sentencia que se combate en la actual casación.

Su principal razón de decidir, que más adelante se expondrá con mayor detalle, fue que los rendimientos de esas minutas no merecían la consideración irregulares a los efectos de que les pudiera ser aplicada la reducción establecida en el artículo 32 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 (L/IRPF 2006).

4.- El presente recurso de casación ha sido interpuesto también por don Valeriano.

Segundo. *Los argumentos de la sentencia recurrida para justificar su fallo desestimatorio.*

El argumento principal viene a ser que los rendimientos para los que se reclama la reducción regulada en el artículo 32 de la L/IRPF 2006 deben ser considerados regulares y, por ello, es de aplicación a los mismos la salvedad del párrafo tercero del apartado 1 de ese precepto legal.

A lo anterior añade la Sala de Sevilla que no puede tener eficacia en el actual litigio el comportamiento de signo distinto que pudiera haber seguido la Administración tributaria en otros ejercicios anuales diferentes a los que va referida la rectificación aquí controvertida, dada la preeminencia que ha de otorgarse a la legalidad sobre la apariencia que pudiera haberse creado por ese comportamiento administrativo.

La sentencia recurrida todo ello lo explica básicamente así:

"(...) el Tribunal no alberga duda de que las rentas provenientes del ejercicio profesional de la Abogacía no merecen la consideración de irregulares, ni en el marco de la Ley 35/2006 ni en el anterior a su entrada en vigor, luego la resolución dictada en el procedimiento de comprobación del IRPF 2013 carece de la eficacia vinculante que le atribuye el actor.

(...).

A la luz del artículo 32 de la Ley 35/2006, la actividad profesional de Abogado, precisamente porque se traduce en actos de defensa y dirección técnica prolongados a lo largo de más de un período impositivo, termina caracterizándose por la obtención regular de ingresos derivados de actuaciones del tipo señalado.

Para resumir, y en palabras de la sentencia de la Sala de lo Contencioso -Administrativo de la Audiencia Nacional del 15 de julio de 2002 (ROJ: SAN 4545/2002).

" la naturaleza irregular de los rendimientos de actividades empresariales o profesionales por el supuesto legal de que el ciclo de producción sea superior al año sólo será predicable de 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 rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en un momento determinado, se han generado a lo largo de varios años, y que su tributación, sin mengua de la progresividad en el ejercicio en que se obtienen, supone un trato desfavorable respecto a otros sujetos pasivos que, teniendo igual capacidad económica, obtienen la renta en varios ejercicios.

Con el precepto citado lo que se pretende es situar dentro de esta categoría de irregulares a las rentas que se generen con regularidad, pero sólo en unos años y no en otros; sin embargo, no es aplicable para aquellos supuestos en los que pese a generarse las rentas a lo largo de varios años, el contribuyente las obtenga de manera regular, ejercicio tras ejercicio, pues si atendemos a la finalidad expresada de la norma, consistente en atemperar los efectos de la aplicación de la tarifa progresiva, no sería congruente calificar de irregulares a los rendimientos percibidos en estos casos, porque si se contempla la evolución de los ingresos con la perspectiva de varios ejercicios, se aprecia una estabilidad en los mismos que no justificaría aquella calificación habida cuenta de que implicaría un privilegio fiscal sobre otros contribuyentes de similares rendimientos anuales, pero producidos o generados dentro de cada ejercicio y no a lo largo de varios".

A tenor de lo expuesto, resulta vano el intento del recurrente de ampararse en los resuelto en ejercicios distintos de los que se revisan en el presente recurso, en la medida en que invoca como elemento de contraste un acto dictado en infracción del ordenamiento tributario, al apreciar erróneamente la naturaleza de los rendimientos que devenga el ejercicio regular de una profesión liberal. Estimar un recurso planteado en estos términos sería tanto como extender los efectos del error de derecho cometido indebidamente por la Administración tributaria, en menoscabo de la legalidad".

Tercero. *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

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

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

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

Cuarto. *El recurso de casación de don Valeriano.*

I.- Su planteamiento esencial consiste en sostener que han sido infringidas estas normas: (i) el artículo 32, en relación con la Disposición final octava, de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [L/IRPF2006]; (ii) el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (iii) los artículos 14 y 24.2 de la Constitución Española [CE].

Son invocadas las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los siguientes Tribunales Superiores de Justicia:

De Madrid, Sección 5ª, de 29 septiembre de 2016 (recurso 1179/2014) y 18 diciembre de 2012 (recurso 780/2010).

De Cataluña, Sección 1ª, de 28 julio de 2016 (recurso 1414/2012).

De Canarias, Sección 1ª (Las Palmas de Gran Canaria), de 13 de octubre de 2015 (recurso 415/2013).

Y de Murcia, Sección 2ª, de 28 de febrero de 2013 (recurso 159/2009).

Lo principalmente argumentado es que, habiendo acreditado la parte recurrente que los rendimientos para los que pretendió la reducción fueron devengados en asuntos de una importante complejidad, que tuvo que dirigirlos técnicamente como abogado a lo largo de varios años, más allá del ejercicio en que se facturan, esos rendimientos deben participar de la naturaleza de irregulares.

II.- Por tanto, el objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia recurrida es o no conforme a Derecho en lo que atañe a la interpretación que efectúa del artículo 32.1 de la LIRPF.

Dicho precepto, en la versión aplicable al ejercicio fiscal examinado, dispone lo siguiente:

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

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

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

Prescindiendo de los términos del párrafo segundo, que no hacen al caso, es preciso dilucidar si los ingresos obtenidos por el recurrente mediante las cinco minutas a que antes se hizo referencia 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 - propiamente- no se suscita controversia entre las partes.

Debe despejarse una segunda incógnita, fundamental para verificar si hay o no razones para aplicar la salvedad o excepción establecida en el párrafo 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 párrafo 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.

Quinto.

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 ; 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 .

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

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

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

"(...) La primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su inculcación 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 sentencias, y reiteramos ahora, lo siguiente:

"Es cierto que la redacción del precepto es confusa, incluso gramaticalmente, pues parece sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe, pero al margen de tal indicación anecdótica, hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal:

en primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades;

en segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras (...).

En tal sentido, nos resulta aventurada la afirmación sostenida por el TEAR de Madrid de que

"...para determinar si estamos ante un supuesto al que se le aplica la excepción de la reducción, debe atenderse a la actividad que desarrolla el interesado, y al respecto es evidente que el ejercicio de la actividad de la abogacía, tal y como indica la Administración, da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la asistencia jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo. Criterio que este Tribunal comparte...".

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

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

Abordamos después la tercera de las cuestiones apuntadas, consistente en establecer sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar la concurrencia de la excepción a la regla de la reducción de los rendimientos una vez constatado, como aquí sucede, el presupuesto de hecho determinante de aquella la reducción -que los rendimientos han sido generados a lo largo de un periodo superior a dos años- que se pretende enervar por la Administración tributaria.

Y lo hicimos así:

"Obviamente, tal carga incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba. En el seno del procedimiento administrativo, por aplicación del artículo 105.1 de la LGT, conforme al cual "...En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Tal precepto es también confuso e impreciso en su formulación -pues la Administración no hace valer su derecho cuando ejercita sus potestades, sino que tiene que acreditar que concurre el presupuesto de hecho que justifica legalmente su concreto ejercicio-, pero no disciplina una regla exclusivamente destinada a los obligados tributarios, sino que distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que trasladado al caso presente significa que el contribuyente debe probar -como ha hecho- que los rendimientos derivados de la factura aludida acreditan su generación generados durante el tiempo que se ha prolongado el litigio a que vienen referidos, mientras que es carga de la Administración la de demostrar, una vez establecido lo anterior, que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase.

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

Con las anteriores premisas, hemos de concluir que, en el presente asunto, como sucedía en los dos resueltos por aquellas sentencias, la Administración no ha probado, ni en el seno del procedimiento de gestión emprendido, ni en la vía económico-administrativa, ni en su calidad de demandada en el litigio de instancia, que los rendimientos procedentes en 2009 del cobro de honorarios documentados en las tres facturas fueran regulares o habituales en el Sr. (...).

En ese sentido, nos planteamos en las repetidas sentencias de 19 y 20 de marzo de este año cómo había de resolverse una de las dudas que provoca la lectura del precepto en cuestión, referente a la excepción a la regla de la reducción del 40 por 100 (luego limitada, por ley posterior, al 30 por 100), concretamente si, para precisar cuándo el ritmo de ingresos generados en procesos que han durado más de dos años determina que se puedan considerar regulares o habituales, ha de limitarse la verificación al ejercicio concreto al que vengán referidos los rendimientos o puede tomarse en consideración el examen de un periodo más amplio.

Y llegamos a una conclusión que también concurre en el presente caso litigioso: tal interrogante, pese a su indudable interés general para la interpretación de la norma -entre otras razones porque de su respuesta derivaría la posibilidad de que en unos ejercicios hubiera lugar a la reducción y en otros no, en vez de negarla con carácter general para todos ellos-, no está precisado de esclarecimiento en este particular asunto, justamente porque a la misma conclusión se llega a través de los dos métodos.

Y es que, en efecto, si nos atenemos sólo a esos rendimientos percibidos en 2010 y 2012, en 2010 se trata de cuatro únicos ingresos reflejados en cuatro minutos, y en 2012 de un solo ingreso, siendo ambas cifras anuales muy reducidas para negar que esos ingresos puedan ser merecedores de la reducción; y lo mismo acontece si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio.

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

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

"(...) En la estructura normativa del precepto, la regla es la reducción de los rendimientos y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad.

Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en

la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.

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

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

Sexto. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de nuestra Ley Jurisdiccional, procede, en función de todo lo razonado en los fundamentos anteriores, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en

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

Tal conclusión -plenamente coincidente con la expresada en nuestras dos sentencias de 19 y 20 de marzo y 16 de abril 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.

Séptimo. 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 a los periodos 2010 y 2012, conduce a la declaración de haber lugar al recurso de casación, por ser contraria a Derecho la sentencia impugnada en la exégesis de esos mismos preceptos.

Lo que comporta como desenlace necesario la estimación del recurso contencioso-administrativo 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.

Octavo. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Valeriano, contra la sentencia de 20 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Sevilla (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, dictada en el recurso un. 765/2016, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo planteado en la instancia 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 séptimo.

4º) No formular pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén 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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-