

Irregularidad de rentas de la actividad económica en el IRPF

**Análisis de las SSTs de 19 y 20 de marzo de 2018, recs. núms. 2070/2017
y 2522/2017, respectivamente**

Esaú Alarcón García

*Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL*

EXTRACTO

A través de las siguientes páginas se efectuará un comentario sobre las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 20 de marzo de 2018, que fijan doctrina acerca de las condiciones para aplicar la reducción por irregularidad en los rendimientos de actividades económicas sujetos al IRPF. La trascendencia de la jurisprudencia que estas sentencias suponen se comprueba si se tiene en cuenta la alta conflictividad que ha existido en los últimos años en esta materia, que ha dado lugar a resoluciones judiciales contradictorias y hasta a un cambio normativo cuyo único objetivo era combatir la previa jurisprudencia que ya había marcado el Tribunal Supremo en resoluciones de 2004 y 2008.

1. SUPUESTO DE HECHO

Los días 19 y 20 de marzo de 2018 se pronunciaron dos sentencias por parte del Tribunal Supremo (TS), en términos prácticamente idénticos, que vienen a resolver de nuevo, pues el Alto Tribunal ya había mostrado claramente su postura en dos sentencias anteriores, de 15 de julio de 2004 (rec. núm. 1364/1999 –NFJ017929–) y de 1 de febrero de 2008 (rec. núm. 183/2003 –NFJ028107–), un debate que se ha convertido en tradicional en el ámbito tributario, centrado en la posibilidad de aplicar el régimen de reducción para rentas irregulares en el caso de rendimientos derivados de la actividad económica llevada a cabo por parte de una persona física y, por ende, sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La primera de las sentencias, de 19 de marzo (rec. núm. 2070/2017 –NFJ069868–), siendo ponente don Francisco José Navarro Sanchís, deriva de la casación interpuesta por un contribuyente que, ejerciendo la actividad profesional de la abogacía por el método de estimación directa simplificada, autoimpugnó su propia declaración de IRPF del ejercicio 2009 al considerar que una suma de 342.199 euros de sus ingresos profesionales se habían generado durante un periodo superior a dos años por el asesoramiento y asistencia a una compañía mercantil, por lo que según su opinión resultaba procedente aplicarle a esa cifra la reducción del 40% prevista en el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, del IRPF, solicitando así la devolución de lo indebidamente ingresado inicialmente por dicho tributo.

La Administración tributaria desestimó la solicitud, al considerar que los honorarios percibidos no podían beneficiarse de la referida reducción, en aplicación del tercer párrafo del precepto alegado por el propio contribuyente. La misma suerte corrió su reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que parece que también utiliza en contra del interesado sus propias afirmaciones, en el sentido de que en los años 2007 y 2011 había percibido otros rendimientos generados en varios años por cuatro de sus facturas, lo que denotaría cierta regularidad en esos ingresos plurianuales. Finalmente, el asunto fue desestimado también por la Sala Quinta del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 27 de marzo de 2017 (rec. núm. 882/2015 –NFJ067011–), con una argumentación que merece la pena transcribir:

«[...] en el ejercicio 2009 únicamente la factura n.º NUM000, relativa al proceso de quiebra número 175/1990 del Juzgado n.º 2 de Lugo, fue girada por servicios desarrollados más de dos años, y que según manifiesta el recurrente, corresponde a un trabajo realizado a lo largo de 19 años. 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 re-

gulares (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.

Dado que el conjunto de la actividad que habitualmente desarrolla el recurrente como abogado ha generado rendimientos regulares, no podemos aceptar la reducción interesada por la parte actora, lo que nos ha de llevar a la desestimación del recurso que nos ocupa y confirmar la resolución del TEAR impugnada, así como la liquidación de la que trae causa [...]».

El recurso casacional dio lugar, como resulta procesalmente oportuno, a Auto de fecha 21 de junio de 2017 (NFJ067012) –ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco–, que admite el interés casacional objetivo al existir un debate jurisprudencial abierto entre diversos órganos judiciales en la materia, siendo la cuestión a dilucidar la siguiente:

«Precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo 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 segunda sentencia, por su parte, de 20 de marzo (rec. núm. 2522/2017 –NFJ070317–), de la que es ponente don Joaquín Huelin Martínez de Velasco– trae causa de los ingresos de un abogado –da la sensación de que se trata de la misma persona que interpuso el otro recurso de casación– que aplicó directamente en su autoliquidación de IRPF de 2007 la reducción por irregularidad por 4 de sus facturas, de un total de 48 emitidas en el ejercicio, que consideró que tenían un periodo de generación superior a dos años. Como se ha dicho, los términos de esta segunda sentencia, que crea jurisprudencia en el sentido del Código Civil, son prácticamente idénticos a los de la anterior.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión, debe indicarse que existe un tercer caso similar que ha sido resuelto en casación recientemente por parte del TS, en Sentencia de 16 de abril de 2018, con origen en otra sentencia del TSJ de Madrid relacionada con rendimientos de la actividad económica de carácter irregular. Se trata de un Auto de 17 de mayo de 2017, recurso número 255/2016, del que es ponente don Manuel Vicente Garzón Herrero. El recurso fue preparado en este caso por la Abogacía del Estado tras Sentencia del citado TSJ de fecha 29 de septiembre de 2016, cuya Sección Quinta aplica la doctrina del TS en la materia en favor del contribuyente, si bien parece que lo hace a regañadientes. La cuestión a dirimir en tal supuesto, según el acuerdo 2.º del auto, fue «precisar cuándo los rendimientos netos de actividades económicas con un periodo de generación superior a dos años, así como los rendimientos calificados reglamentariamente

como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo quedan excluidos de la reducción contemplada en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero, por proceder de una actividad que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos»¹.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS IRREGULARES EN EL IRPF

Aceptaremos dialécticamente dos premisas harto discutibles: la primera, que el sistema tributario español pueda llegar a ser, ciertamente, algo parecido a lo que etimológicamente se pueda considerarse como un sistema, esto es, un conjunto de reglas o principios sobre una materia *racionalmente* enlazados entre sí²; la segunda, que ese pretendido sistema tributario cumpla o, simplemente, busque cumplir con el principio de progresividad plasmado en la Carta Magna y, por lo tanto, constitucionalmente protegido.

Planteado así el debate, es lo cierto que el IRPF sería la joya del sistema tributario español, en el bien entendido de que, gracias a dicho tributo y a su capacidad recaudatoria, se cumpliría con la pretendida progresividad del sistema.

Para cumplir con dicho objetivo, y partiendo de que la configuración de un tributo de forma periódica parte de la ficción de la existencia de periodos impositivos de tributación, el IRPF ha utilizado a lo largo de su historia diversas técnicas para minorar la tributación de aquellas rentas cuyo periodo de generación fuera superior al propio periodo de su obtención.

Así, alguna tipología de rentas –señaladamente, las de capital mobiliario con un componente rentista, como puedan ser las del apdo. 3 del actual art. 25 LIRPF– todavía mantienen un sistema de coeficientes en virtud del cual, por cada año de generación o de edad del perceptor, la tributación del rendimiento se minoraba de forma escalada. Ese mismo mecanismo, sumamente lógico y más cumplidor con la capacidad económica que el actual, es el que guiaba el sistema de tributación de los incrementos de patrimonio –las actuales ganancias y pérdidas de patrimonio– en los primeros pasos democráticos del tributo del que venimos hablando.

En la normativa actual, tributaria de la reforma del impuesto llevada a cabo por Ley 40/1998, la forma de amortiguar la tributación de las rentas irregulares, o plurianuales, se transforma. Así, dejando a un lado los vaivenes a que se ha sometido el periodo de tiempo necesario para insertar

¹ Por unidad de doctrina, esta resolución se remite a las dos anteriores que sirven de base al presente comentario, dando lugar a la desestimación del recurso planteado por la Abogacía del Estado.

² Adoptando la definición prevista en la primera acepción del término, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

una ganancia o pérdida patrimonial en la base del ahorro o mandarla a la tarifa general, con su inevitable incompatibilidad, la tributación de los rendimientos –del trabajo, de la actividad económica, del capital mobiliario e inmobiliario– ha introducido una reducción para aquellos cuyo periodo de generación fuera superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

La distinción entre los dos conceptos creados por el legislador es clara: será rendimiento notoriamente irregular en el tiempo únicamente aquel que esté previsto como tal, expresamente, en un precepto reglamentario que incluye por tanto una lista cerrada de rentas beneficiadas de la reducción³; será, en cambio, rendimiento con periodo de generación superior a dos años todo aquel que no se obtuviera de forma periódica o recurrente y del que pudiera acreditarse que se cumple ese lapso de tiempo entre el momento inicial de su generación y la obtención definitiva, actuando aquí como una lista abierta cuya prueba recaerá en buena lógica en el contribuyente que pretenda su aplicación.

En uno y otro caso, la reducción para rentas irregulares ha sido, históricamente, de un 30 o de un 40% del rendimiento neto, sin tener en cuenta a efectos de su cálculo el número de años de generación o de permanencia en el patrimonio del contribuyente, lo que como subraya Gorospe Oviedo (2008) es una muestra de que el sistema «puede calificarse de tosco e inequitativo, al tratar de forma idéntica situaciones distintas, pues se aplica el mismo porcentaje con independencia del periodo de generación, y requerir que transcurran dos años cuando el periodo impositivo es de un año, y la progresividad se incrementa a partir de entonces».

Posiciones populistas en el caso concreto de las *stock options*⁴, necesidades recaudatorias y evitar prácticas moralmente reprobables de directivos de la banca en la reciente crisis han venido a restringir, con el paso de los años, los aspectos cuantitativo y objetivo de esta reducción, especialmente en el ámbito de los rendimientos del trabajo⁵, lo que ha puesto de manifiesto en mayor medida si cabe las imperfecciones de este sistema creado para minorar la tributación por

³ Así, el actual Reglamento del IRPF –RD 439/2007, de 30 de marzo– estipula una *numerus clausus* de rendimientos notoriamente irregulares del trabajo en su artículo 12, del capital mobiliario en su artículo 21, del capital inmobiliario en su artículo 15 y de la actividad económica en su artículo 25.

⁴ Cfr. *Las stock options en España*. Editorial Deusto.

⁵ Ejemplo de ello es el actual redactado de los párrafos 4.º, 5.º y 6.º del artículo 18.2 de la LIRPF, que regula las reducciones en el ámbito de los rendimientos del trabajo y que aquí se transcriben: «La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros. Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero». Debe indicarse que la primera de las limitaciones, absoluta, relativa a que la reducción no podrá superar los 300.000 euros anuales, también resulta aplicable para el resto de rendimientos irregulares del capital o de la actividad económica.

tarifa de rentas irregulares, pues sin duda ha dejado en condición peor a las rentas irregulares del trabajo con respecto al resto de rendimientos plurianuales.

Pero, al margen de su errónea configuración legislativa y del choque con el principio de capacidad económica que pueda suponer el régimen previsto para minorar la tributación de las rentas irregulares, también este concepto ha sido la base de una de esas batallas entre los tribunales de justicia y la Administración –y, por extensión, aunque no debiera aplicarse este automatismo, entre aquellos y el Poder Legislativo– en la que podrá comprobarse en las líneas que siguen que el cabeza de turco ha sido el sufrido contribuyente.

2.2. IDAS Y VUELTAS DEL DEBATE ACERCA DE LA IRREGULARIDAD DE LAS RENTAS DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La redacción inicial del precepto que regula la aplicación de la reducción para rendimientos irregulares de la actividad económica –actual art. 32.1 LIRPF– señalaba, sencillamente y como sigue ocurriendo con el resto de rendimientos que pueden aplicar esta reducción, que «los rendimientos netos con un periodo 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 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único periodo impositivo».

De ahí se colige, en primer lugar, que será necesario acreditar, por parte del contribuyente, que han de haber transcurrido más de dos años desde el comienzo de la actividad que ha dado lugar al ingreso hasta su conclusión, para poder aplicar la reducción. Esa prueba recae, en todo caso, en manos del contribuyente que pretenda beneficiarse de la reducción.

En segundo extremo, también será carga del contribuyente determinar los concretos gastos del total de su explotación económica que se refieren a esa concreta actividad de carácter irregular, pues la reducción *forfaitaria* de la que venimos hablando se aplica sobre el rendimiento neto, no bruto. Será necesaria, por consiguiente, una suerte de contabilidad analítica de la que se pueda acreditar la renta neta plurianual, pero no por ello podemos mostrarnos de acuerdo con Alonso Alonso (2017), para quien por este mero hecho «no va a resultar fácil determinar cuándo los rendimientos de una actividad económica tienen un periodo de generación superior a dos años, con derecho, por lo tanto, a ser objeto de reducción por irregularidad».

En tercer extremo, y aunque esto sea debatible en el orden constitucional, el periodo de generación de la renta ha de ser como mínimo de dos años y un día, desde el comienzo de la actividad que da lugar a la pretendida reducción hasta su conclusión. Cabría plantearse, conceptualmente y aunque este no sea el lugar oportuno para tratarlo ampliamente, la anómala progresividad que afecta, por tanto, a las rentas generadas en más de un año pero menos de dos, pues quedan en un limbo difícilmente compatible con el principio constitucional de capacidad económica.

Con estas premisas iniciales del régimen de minoración de la progresividad de rentas irregulares, se plantearon diversas situaciones en las que se discutía acerca de si resultaba o no apli-

cable la reducción. Básicamente, el debate se centró en aquellas explotaciones económicas que, *in natura*, se nutrían de rentas plurianuales –v. gr., la actividad forestal o ciertas explotaciones agrarias, así como las tareas profesionales de determinados abogados, economistas, administradores concursales, ingenieros, arquitectos, odontólogos, etc.⁶–.

En este ámbito, la doctrina tradicional de la Dirección General de Tributos (DGT) partía de la premisa de que «la existencia de un periodo de generación superior a dos años solo es predicable de aquellos casos concretos en que existan dentro de la actividad económica ejercida, globalmente considerada, ciclos bien definidos de aplicaciones y obtenciones de fondos, es decir, que sea consustancial a la actividad el transcurso de un plazo superior a dos años entre la fecha de la inversión que produce el rendimiento y su percepción, de tal suerte que la obtención del rendimiento se concentra en un periodo impositivo determinado que representa el final del ciclo productivo o periodo de generación⁷».

En otras palabras, según el criterio del órgano directivo de la Administración tributaria, solo cabría aplicar una reducción por irregularidad en el seno de una explotación económica cuando esta, por su propia naturaleza, tenga ciclos de producción no recurrentes ni periódicos. Veremos que este criterio está en los antípodas del análisis hermenéutico que realiza el TS en las dos sentencias que aquí se comentan⁸, pues en su análisis el Alto Tribunal parte de la base de que lo relevante es la existencia de concretos rendimientos irregulares, fuesen o no recurrentes los ciclos económicos de las rentas de la actividad económica concreta de que se trate.

Dentro de esta discusión podríamos abstraer otra aún más específica, como era la de aquellas explotaciones económicas –sobre todo, en el ámbito profesional que se ha señalado antes– en las que el contribuyente obtiene habitualmente rendimientos regulares pero, puntualmente, percibe alguna renta concreta con un periodo superior a dos años –nos referimos, por ejemplo, a aquel abogado fiscalista que, puntualmente, emite una factura por un asunto concreto contencioso o el economista que ejerce en diversos ámbitos de la consultoría empresarial emitiendo facturas recurrentemente pero, de forma puntual, actúa como administrador concursal y, por tal tarea, percibe una concreta retribución plurianual.

La DGT vino a acotar los términos de aplicación de la reducción, mediante una doctrina reiterada que, al socaire de conciliar los principios de capacidad económica y progresividad, conside-

⁶ Los derechos de autor se han considerado, a mi modo de ver correctamente, como parte del flujo corriente de ingresos y gastos de la actividad económica de sus beneficiarios, por lo que no cabría hablar en ningún caso de renta irregular, a pesar de que en algún concreto periodo impositivo no se perciba retribución alguna por tal concepto. En este sentido, *vide* STSJ de Andalucía de 12 de noviembre de 2009, recurso número 874/2008 (NFJ038942).

⁷ *Vide*, v. gr., Consultas de la DGT números 464/2000, de 7 de marzo (NFC010945); 599/2000, de 13 de marzo (NFC011635); 2212/2000, de 4 de diciembre (NFC068267); 200/2001, de 5 de febrero (NFC018011); 741/2002, de 17 de mayo (NFC017989), y 581/2003, de 28 de abril (NFC018008).

⁸ Obvia decir que, al existir dos resoluciones del Alto Tribunal, nos encontramos con jurisprudencia tanto en un sentido estricto –*ex art.* 1.6 Código Civil– como abierto.

raba que el ejercicio de la actividad generadora de la renta debía examinarse «en un sentido global, como comprendida dentro de una serie de inversiones y desinversiones, de gastos e ingresos, y no atender a la exclusiva y concreta operación generadora del rendimiento, de manera que cuando la actividad es desarrollada por el contribuyente de tal forma que, de manera regular, obtiene rendimientos de estas características, no puede sino concluirse que no deben considerarse como rendimientos con un periodo de generación superior a dos años» –por todas, Consulta V0674/2006, de 7 de abril (NFC022337)⁹–.

La conflictividad llegó al TS tras diversas resoluciones contradictorias de la jurisprudencia menor¹⁰, a través de una Sentencia de 15 de julio de 2004, en la que se planteaba el debate acerca de la irregularidad de las rentas de un arquitecto, correspondientes a honorarios percibidos en el año 1992, de una sola vez, causados por la dirección de obra que había venido prestando para unos concretos trabajos a un cliente, llevados a cabo entre los años 1989 y 1992.

El Alto Tribunal razonó que, en el caso, «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» mediante la aplicación de la tan citada reducción por irregularidad.

Este mismo criterio fue aplicado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 1 de junio de 2006 (rec. núm. 214/2003 –NFJ022828–) y por el TSJ de Cataluña en Sentencia de 20 de oc-

⁹ Idéntico párrafo encontramos en las Consultas números 511/2003, de 9 de abril (NFC017648), y 581/2003, de 28 de abril (NFC018008).

¹⁰ El TSJ de Madrid adopta inicialmente la posición de que, cuando se trate de honorarios por «actuaciones aisladas, aunque puedan producirse en distintos años, no suponen una dedicación superior al año» –Sentencia de 4 de diciembre de 2003 (rec. núm. 515/2001, NFJ040223)–; no obstante, la doctrina del TSJ es muy rica en matices, dando origen tanto a la casación del año 2004 como a las actuales de 2018. Así, fue una sentencia de este órgano jurisdiccional regional, que denegó la aplicación de la reducción, la que casó el TS inicialmente. Con posterioridad, cambia su criterio de forma un tanto obligada, en Sentencias de 6 de noviembre de 2008 y de 29 de septiembre de 2016. No obstante, en una nueva vuelta de tuerca a su doctrina, es el propio TSJ de Madrid en Sentencia de 27 de marzo de 2017 el que desestima la aplicación de la reducción por irregularidad nuevamente, volviendo a hacerlo en una Sentencia de 14 de diciembre de 2017 –rec. núm. 229/2016 (NFJ069986)–. Por su parte, el TSJ de Andalucía fundamenta la denegación de la reducción en que la profesión de abogado «se trata de una profesión de la que se supone que se vive (*sic*), no puede confundirse el ciclo de producción con el de duración de los pleitos, puesto que ni puede depender el ciclo de la presentación de la minuta ya que, en tal caso quedaría en poder del contribuyente decidir el carácter regular o irregular de la renta» –Sentencia de 14 de enero de 2003–; el TSJ de Castilla-La Mancha considera que «el letrado pudo ir cobrando dentro de cada uno de (los ejercicios) los trabajos realizados, lo cual se opone al concepto mismo de renta irregular» –Sentencia de 21 de julio de 2003 (rec. núm. 715/1999, NFJ040227)–. Por su parte, el TSJ de Murcia fundamenta sus decisiones en la prueba y, así, deniega la aplicación de la reducción cuando la considera insuficiente –Sentencia de 9 de julio de 2010 (rec. núm. 85/2006, NFJ040218)–, pero no tiene impedimento alguno en aceptar la consideración de renta irregular por los honorarios de un abogado percibidos por sus trabajos como síndico de una quiebra, considerando relevante el gran porcentaje de sus rendimientos que suponían las facturas relativas a esos trabajos –un 77,21 % del total de ingresos del año–, «lo que supone que el contribuyente dedicó la mayor parte de su tiempo a la quiebra, cuya complejidad y envergadura no deja lugar a duda alguna» –Sentencia de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 159/2009, NFJ057436)–.

tubre de 2005 (rec. núm. 941/2001 –NFJ023536–), y ulteriormente reiterado por el TS en otra decisión de 1 de febrero de 2008 (rec. núm. 183/2003 –NFJ028107–), que resolvía en este caso una casación para unificación de doctrina, relativa a un abogado que había realizado diversas actuaciones en procedimientos concursales que reunían las características de una renta irregular¹¹.

En el ínterin, como lamentablemente viene sucediendo en el ámbito tributario, el legislador aprovechó la redacción de un nuevo texto íntegro de la LIRPF –la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, concretamente–, para introducir una limitación en la reducción por irregularidad en los rendimientos de la actividad económica que ladeara la doctrina jurisprudencial, incluyendo un tercer párrafo en la redacción del precepto que regula la reducción por irregularidad con un aserto de difícil comprensión para aquel lector que desconozca el previo debate jurisprudencial: «No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos».

La restricción a la reducción por irregularidad estatuida por la modificación normativa señalada resultaba criticable desde diversos puntos de vista.

En primer lugar, la técnica legislativa de socavar lo que dicen los tribunales mediante cambios normativos redactados por la propia DGT merece toda desaprobación posible desde el punto de vista de lo que debería suponer un sano y transparente proceso legislativo y una real separación de poderes.

En segundo lugar, también desde una perspectiva académica, el precepto tiene una redacción muy defectuosa¹², impropia de lo que debería decirse en una norma con rango de ley ordinaria procedente del Congreso de los Diputados. Compartimos la opinión de Gorospe Oviedo (2008) en todos sus extremos, en el sentido de que se trata de un precepto «confuso y atentatorio a la seguridad jurídica y certeza del derecho. Una interpretación amplia permitiría no aplicar nunca la reducción» –así se lo vengo transmitiendo yo a mis alumnos de la Universidad desde su introducción, por cierto–.

¹¹ Resultan muy explícitas las palabras que el entonces ponente de la Audiencia Nacional, don Francisco José Navarro Sanchís, utilizó en la SAN de 1 de junio de 2006 (rec. núm. 214/2003 –NFJ022828–) acerca de la interpretación *pro domo sua* que venía efectuando la Administración del Estado de los términos de la previa sentencia del TS: «Obviamente, frente a este criterio jurisprudencial no pueden prevalecer, en este punto, los argumentos vertidos por el TEAC, verdaderamente correctores, en perjuicio del contribuyente, del concepto de rendimiento irregular que se establece en el artículo 59.1 b) de la Ley 18/1991, pues lo que se viene a decir, en abierta contradicción con la realidad, es que los rendimientos no se han obtenido "de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año", siendo así que si se abona de una sola vez la remuneración correspondiente a una actividad de duración plurianual se está en el caso previsto en el mencionado precepto».

¹² Semejante a lo que sería un contrato escrito por los hermanos Marx o a una de tantas resoluciones a los que nos tiene acostumbrado el Parlamento de Cataluña últimamente, con un redactado voluntariamente inteligible para ladear las obligaciones que impone la Constitución.

En tercer lugar, como ya se ha dicho, el cambio empeora más la brecha de inequidad en los supuestos afectados, al conllevar un exceso de gravamen para las rentas sobre las que no opera la reducción que puede quebrantar el principio de capacidad económica, pues a pesar de que el contribuyente pruebe su periodo de generación plurianual, no tendrá derecho a minoración alguna de la tarifa del año del devengo de la renta.

En cuarto lugar, e intentando interpretar el párrafo en un sentido que continuara permitiendo aplicar la reducción, lo cierto es que parece que deja fuera de su órbita no solo a aquellas explotaciones económicas que, por naturaleza, generan rentas plurianuales –v. gr. las actividades forestales–, sino también a aquellas rentas que procedan «de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos». Esto es, lo que se excluiría sería la actividad susceptible de generar rendimientos irregulares con carácter constante –v. gr., la abogacía, la ingeniería, genéricamente consideradas–, y no la concreta actividad de un profesional que se dedique en su integridad a obtener rentas que por su naturaleza son irregulares. Esto es, la exclusión opera sobre un sector económico y no sobre la situación concreta de un contribuyente determinado.

En definitiva, de una interpretación literal pareciera que la exclusión de la reducción se refiere al tipo de actividad económica, y no al caso concreto del empresario o profesional que la ejerce, tomando así el criterio que venía aplicando –y parece que quería continuar esa senda– tradicionalmente la DGT en casos como la abogacía –Consultas V1930/2014, 16 de julio (NFC051898), y V0595/2010, 26 de marzo (NFC037718)–, pues «se trata de una actividad que de forma regular o habitual da lugar a la existencia de rendimientos derivados de la defensa jurídica en procedimientos judiciales que se alargan en el tiempo más allá de dos años», la administración concursal –Consulta V2175/2008, de 19 de noviembre (NFC032140)–, la arquitectura –Consulta V0008/2000, de 9 de febrero (NFC010586)–, la promoción inmobiliaria incluso ejercida esporádicamente –Consulta V0591/2010, de 26 de marzo (NFC037711)– o la agencia –V0076/2005, de 26 de enero (NFC020254), y V2508/2010, de 22 de noviembre (NFC039687)–. Este es el criterio, por demás, adoptado por *Memento Práctico IRPF 2015*, que señala que desde 1 de enero de 2007 –fecha de entrada en vigor de la Ley 35/2006–, ya no cabe considerar como irregulares los rendimientos «de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos».

La adopción de esa postura por parte de la Administración, ahora bendecida por un texto con rango de ley, ha dado lugar a nuevas controversias judiciales que han generado nuevamente resoluciones con criterios judiciales dispares, las cuales han derivado en las dos resoluciones casacionales a las que nos referiremos en el apartado siguiente.

Coloquialmente hablando, estaba cantado que el curso de los acontecimientos llevaría a una nueva resolución del Alto Tribunal, pues ya lo pronosticaba la Sentencia antes citada de 1 de febrero de 2008 del propio TS, al advertir que «esta doctrina desvirtúa el criterio de la Administración, confirmado por la sentencia recurrida, y procede mantenerla en relación con el ejercicio inspeccionado, aunque debe recordarse que la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF,

parece obviar la aplicación del criterio sentado por esta Sala al establecer en el último inciso del artículo 32.1 [...]»¹³.

2.3. ANÁLISIS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 Y 20 DE MARZO DE 2018

Dados los términos en los que se plantea la discusión en el auto de admisión de ambos recursos de casación, el TS desglosa de forma muy pedagógica sus conclusiones a lo largo de los fundamentos de derecho de ambas sentencias.

Así, en primer término, sienta la doctrina de 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». Vuelve, de esta manera, a repetir (*ad nauseam*) las conclusiones que ya se extraían de sus dos anteriores sentencias de 2004 y 2008, a las que se remite, eliminando así del debate la peregrina idea de que el tercer párrafo del propio precepto pudiera expulsar directamente a una explotación económica (y no a un contribuyente concreto) del ámbito objetivo de aplicación de la reducción.

Si ello no fuera suficiente, continúa diciendo que a pesar de la conocida adenda normativa introducida por la Ley 35/2006, «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».

A partir de aquí, las dos sentencias que venimos estudiando entran en el nudo gordiano objeto de la litis, que no es otro que alcanzar el «verdadero sentido y finalidad» del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF, empezando por determinar si 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 –como viene entendiendo la Administración– o, por el contrario, debe estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente».

Como bien indica Gandarias Cebrián (2018), aquí «comienzan las incisiones del escalpelo manejado por el TS», pues este considera imprescindible, a estos efectos, atender 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

¹³ La cursiva del matiz, por el cual el TS parece dejar constancia de que le ve las orejas al lobo (tributario), es nuestra.

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».

Todo ello lo afirma el TS tras dejar sentado que la redacción del párrafo en cuestión resulta «confusa, incluso gramaticalmente», permitiendo «sugerir que los ingresos los obtiene la actividad y no la persona natural que los genera y percibe», si bien cierra esa exégesis –que Borstein considera una sinécdoque, al confundir el todo con una de las partes– que le servía de soporte a la Administración con varios argumentos inapelables: primero, «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»; segundo, «porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras», considerando aventurado el criterio adoptado en este sentido por el TEAR de Madrid.

Así las cosas, se dictamina que la interpretación de la excepción del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF «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».

A mayor abundamiento, diremos que esta es la interpretación más acorde con el principio constitucional de capacidad económica, pues no en vano la exclusión de un sector económico, ontológicamente, de un mecanismo de adecuación a la equidad fiscal –no otra cosa es la reducción para rentas irregulares, como se ha dicho antes–, determinaría situaciones injustas. Un exceso de gravamen en un supuesto de hecho concreto vulneraría, como manifiesta Gorospe Oviedo (2008), «la capacidad económica, como observó la STC número 46/2000, declarando inconstitucional la aplicación por la Ley 44/1978 de un tipo del 8 por ciento a la renta irregular si el tipo medio efectivo de gravamen de la renta regular era cero».

El tercer elemento sobre el que desarrolla su doctrina el TS 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 esta última, una vez verificado que concurre [...] 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».

Para el Alto Tribunal, tal circunstancia resulta una obviedad, pues tal carga solo puede incumbir «a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de la falta de prueba». A estos efectos, debemos remitirnos al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT), que no se libra de la crítica del TS pues habla de probar «derechos» cuando la Administración no goza de derechos sino de «potestades», pues este precepto «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» son irregulares, mientras que recaerá en la Administración el peso de demostrar «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».

Un último punto controvertido es la forma de evaluar cuándo la percepción de rendimientos generados en más de dos años puede considerarse como periódica, a tenor de la recurrencia en la aplicación de la reducción. En otras palabras, en qué momento el hecho de aplicar la reducción para rendimientos irregulares para concretos trabajos en varios ejercicios económicos puede llevar a considerar que la renta es periódica o recurrente. En el caso de autos, el mismo recurrente había obtenido rendimientos irregulares, por determinados trabajos con un periodo de generación superior a dos años, durante los años 2007, 2009 y 2011, lo que fue visto por la sentencia de instancia y la Administración como una prueba irrefutable de la naturaleza habitual de esos pretendidos rendimientos irregulares, por su repetición en un lapso de tiempo corto.

Aquí el TS no puede sentar doctrina¹⁴, puesto que se trata de una cuestión probatoria del caso concreto en la que no interactúa su labor nomofiláctica, si bien deja sentado que «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 solo 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».

Los duros reproches que conllevan los términos con los que el ponente entra en el debate del caso concreto van dirigidos a una lamentable praxis en la actuación de la Administración que, tomando palabras de Gandarias Cebrián (2018), desafía, «en no pocas ocasiones, pilares maestros del ejercicio de las potestades fiduciarias que la Administración puede desplegar (empezando por los artículos 9.1 y 103.1 CE)».

Para culminar la resolución, el Alto Tribunal efectúa una precisión general que servirá, sin duda, de canon interpretativo a los tribunales de justicia en futuros debates sobre esta norma, y que debería servir a la Administración en sus tareas inquisitivas futuras, aunque no forme parte del contenido interpretativo de la resolución: «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».

¹⁴ Tan es así que, tanto las cuestiones tratadas en este punto como en el siguiente, no forman parte del contenido interpretativo *stricto sensu* de la sentencia, de acuerdo con su fundamento de derecho cuarto.

De este modo, únicamente debe acudir al tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF cuando «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 aquellos de los obtenidos de forma regular».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Las SSTs que acaban de comentarse ¿son una espita lo suficientemente amplia como para cerrar un debate que en nada ayuda a la inseguridad jurídica en la que vivimos instalados los pasajeros de la embarcación tributaria?

El Alto Tribunal ha sentado un criterio interpretativo muy preciso, tanto para los profesionales del sector en concreto que era *causa decidendi* –la abogacía– como para cualquier empresario o profesional que obtenga rentas con un periodo de generación superior a dos años.

En primer lugar, y en contra del criterio de la Administración, queda claro que para determinar la irregularidad de un rendimiento de la actividad económica deberá estarse al caso concreto, y no a la explotación económica abstractamente considerada.

En segundo lugar, recae en el contribuyente la carga de probar que se cumple la regla, esto es, que el rendimiento sobre el que pretende aplicar la reducción por irregularidad, se hubiera generado en más de dos años. A partir de ahí, incumbe exclusivamente a la Administración la carga de probar, en su caso, que el supuesto de hecho se subsume en la excepción a dicha regla general por la recurrencia o periodicidad en la obtención de esos rendimientos irregulares, sin que a tal efecto se pueda seleccionar arbitrariamente el *onus probandi* que más acorde resulte a los fines recaudatorios.

Sentado lo anterior, lo cierto es que a pesar de que se avanza hacia una aplicación práctica unívoca del precepto objeto de debate –art. 32.1 LIRPF–, sigue estando en manos de la discrecionalidad administrativa el determinar hasta qué punto existe recurrencia o periodicidad en esos rendimientos irregulares. Parece claro que el hecho de que un profesional obtenga concretas rentas por trabajos irregulares en ejercicios sucesivos no impide la aplicación de la reducción, pero no sabemos dónde queda el límite: ¿es posible aplicar la reducción en cada ejercicio por un trabajo generado en más de dos años?, ¿y aplicarla en un mismo ejercicio por varios trabajos generados en más de dos años? La línea roja en esos casos es de un perfil muy tenue.

La promoción inmobiliaria sería el paradigma de las cuestiones no cerradas por la sentencia, o que incluso pueden haber quedado en una situación más insegura tras esta. Si un contribuyente realiza, puntualmente, una actividad económica de promoción inmobiliaria por la que obtendrá rendimientos que, sin duda, cumplen los requisitos del primer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF, ¿su renta será irregular? Pareciera que sí, pero ¿no estamos entonces ante un privilegio irritante e injustificable? ¿Y si obtiene rendimientos no periódicos ni recurrentes de promo-

ciones que se suceden en el tiempo? A mi modo de ver, en estos supuestos deberíamos atender a los asertos de la sentencia del TS antes transcritos que se refieren a las explotaciones económicas que, por su propia naturaleza, generan rentas irregulares, de forma y manera que en ningún caso la promoción inmobiliaria o la explotación forestal darían lugar a la reducción por irregularidad, pues son sectores económicos en los que lo regular es obtener rentas irregulares¹⁵.

Otra cuestión que queda en el limbo es la forma en que debe calcularse la reducción. Lo razonable sería calcularla sobre el neto como indica el literal del precepto, no sobre el bruto del rendimiento irregular, de modo que al ingreso de la factura correspondiente se restaran los gastos directa e indirectamente afectos a esos concretos trabajos, para aplicar sobre la cifra resultante la reducción del 30%. Este cálculo aritmético debiera conllevar –parece que en los supuestos debatidos en ambas sentencias la reducción se aplicó directamente sobre el bruto– la presentación de declaraciones de IRPF complementarias de aquellos periodos impositivos en que se hubieran incluido gastos que, ahora, se aplican como base de la reducción por irregularidad, lo que por otra parte debiera obligar también al contribuyente a llevar una suerte de contabilidad analítica para justificar la corrección de la base de la reducción tenida en cuenta.

Un último punto pendiente, de gran interés, sería la derivada que pueda tener esta reducción en el ámbito de las relaciones de las sociedades profesionales con sus socios profesionales. En efecto, de la misma manera que la Administración utiliza la recalificación de rentas y la teoría de la simulación, *ex* artículos 13 y 16 de la LGT, para imputar las rentas societarias al socio profesional cuando considera que no existen medios materiales y humanos en la sociedad, considerada como mera pantalla, también la Inspección estaría obligada a aplicar de oficio la reducción por irregularidad en las rentas profesionales imputadas por tales motivos al socio profesional que cumpliera los requisitos expuestos.

Mutatis mutandis, a esa misma conclusión debería llegarse si el mecanismo regularizador que utilizara la Administración, muy habitual desde que se publicara la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (R. G. 8483/2015 –NFJ062096–), fuera la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas entre socio profesional y sociedad, imputando a aquel las rentas de esta por el carácter personalísimo de la contribución al beneficio empresarial del socio.

En ambos supuestos, el actuario que procediera a la regularización de las rentas del socio profesional, imputando los ingresos y gastos de la sociedad vinculada, debería también efectuar el ejercicio de aplicar de oficio la reducción por irregularidad en los términos marcados por el TS, cuando hubiera rentas irregulares.

¹⁵ Esta conclusión, sin embargo, contraría cierta jurisprudencia menor, como la del TSJ de Galicia –Sentencias núms. 129/2010, de 8 de febrero (NFJ039362), y 624/2010, de 1 de julio (NFJ040292)– respecto a la actividad de promoción de inmuebles y la del TSJ de Canarias con respecto a una deuda derivada de una actividad económica «paradigmáticamente ocasional» –Sentencia núm. 206/2017, de 25 de abril (NFJ068522)–.

Todas estas cuestiones, que van a continuar en manos de la inseguridad, plantean si dado que nos encontramos ante un debate de ida y vuelta –y ya llevamos varios giros de 180 grados– y no siendo descartable otro cambio normativo que convierta la excepción del tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF en regla general para favorecer así los intereses recaudatorios de Hacienda, no hubiera sido deseable que el TS, además de darnos unas pautas interpretativas muy útiles, planteara ante el Tribunal Constitucional que el tercer párrafo del artículo 32.1 de la LIRPF afrenta los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad, al incluir una excepción que no se prevé en ningún otro precepto de los que regulan los diversos rendimientos irregulares y, *a fortiori*, tener una redacción que puede llevar al absurdo de impedir la aplicación de la regla general, lo que es buena muestra de su carácter inequitativo.

En conclusión, agradeciendo la doctrina sentada por el Alto Tribunal, quizás habría valido la pena atajar el origen del mal porque, si se me permite el uso de la fraseología popular, muerto el perro, se acabó la rabia.

Referencias bibliográficas

- Alonso Alonso, R. (2017). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1). Comentarios y casos prácticos*. (7.ª ed.). Madrid: Ediciones CEF.
- Bornstein, F. (2018). Victoria fiscal de los abogados. *El Mundo*. 14 de abril de 2018.
- Campanón Galiana, L. (2018). *Los abogados ganan la batalla, pero no la guerra: Sobre la regularidad (o no) de los rendimientos irregulares*. Recuperado de <<http://fiscalblog.es/?p=4304>>.
- Chico de la Cámara, P. (2008). *Los rendimientos irregulares de actividades económicas en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Gandarias Cebrián, L. (2018). Los abogados y la reducción fiscal por la obtención de rendimientos irregulares. *Revista de la Abogacía*. 9 de abril de 2018.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2008). Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007 (Ley 35/2006 y normas complementarias). *Revista Técnica Tributaria*, 80.
- Huesca Boadilla, R. (2018). *La nueva doctrina jurisprudencial en materia tributaria*. Ponencia de 25 de abril de 2018 de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (inédito).
- Pedreira Menéndez, J. (2018). Servicios profesionales y rendimientos irregulares. *Revista Interactiva de Actualidad*, 17.
- Roca Junyent (2002). *Las stock options en España. Análisis jurídico de los aspectos mercantiles, fiscales, retributivos y laborales*. Bilbao: Editorial Deusto.
- Romero Plaza, C. (2015). *Prueba y tributos*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Seijo Pérez, F. J. (Dir. y coord.) (2015). *Memento práctico Francis Lefebvre IRPF 2015*, Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.