

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona

José María Tovillas Morán
Universidad de Barcelona



EL BENEFICIO DE LA REDUCCIÓN DEL 30 POR CIENTO POR OBTENCIÓN DE RENDIMIENTOS IRREGULARES POR PROFESIONALES: SITUACIÓN JURISPRUDENCIAL ACTUAL

José María Tovillas Morán

Catedrático acreditado de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Barcelona (España)

0000-0002-2606-2707

Resumen

Se analiza la situación actual de la jurisprudencia relativa al derecho de los profesionales, en especial, abogados, a beneficiarse de una reducción del 30 por ciento del importe de la renta de carácter irregular. Tras examinar el fundamento constitucional de esta ventaja fiscal y la evolución normativa se estudia el contenido de la doctrina emanada del Tribunal Supremo más reciente y consolidada sobre la materia generadora de la presunción del derecho a beneficiarse del incentivo fiscal cuando las rentas son irregulares. Se reseñan las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que han seguido el criterio del Tribunal Supremo.

Palabras clave

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rentas irregulares, beneficio fiscal, jurisprudencia, profesionales.

Abstract

The current situation of the jurisprudence regarding the right of professionals, especially lawyers, to benefit from a 30 percent reduction in the amount of irregular income is analyzed. After examining the constitutional basis of this tax advantage and the regulatory evolution, the content of the most recent and consolidated doctrine issued by the Supreme Court on the matter that generates the presumption of the right to deteriorate the tax incentive when income is irregular is studied. The Judgments of the Superior Courts of Justice that have followed the criterion of the Supreme Court are reviewed.

Keywords

Income Tax, irregular income, tax benefit, jurisprudence, professionals.

Cómo referenciar: Tovillas Morán, J.M. (2022). El beneficio de la reducción del 30 por ciento por obtención de rendimientos irregulares por profesionales: situación jurisprudencial actual. *Revista Técnica Tributaria* (137), 125-147

SUMARIO

1. Necesidad de un tratamiento especial para los rendimientos irregulares obtenidos por profesionales
2. Evolución normativa de la reducción por obtención de rendimientos irregulares de actividades económicas desde la Ley 40/1998
 - 2.1. Normativa vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005
 - 2.2. Normativa vigente desde el 1 de enero de 2006
3. Nueva doctrina jurisprudencial sobre las reducciones por rendimientos irregulares
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Jurisprudencia citada
7. Doctrina administrativa citada

1. Necesidad de un tratamiento especial para los rendimientos irregulares obtenidos por profesionales

El modelo de imposición sobre la renta de las personas físicas adoptado por el legislador español en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) recibe una fuerte influencia del modelo de impuesto dual sobre la renta (*dual income tax*)¹ en el que el legislador ha seleccionado como objeto-fin del tributo un concepto diverso de renta que divide esta manifestación de riqueza en renta del trabajo en sentido amplio o «renta ganada» y en renta del ahorro. Una vez seleccionado este objeto-fin del IRPF, la división de la renta en dos grandes categorías que contempla el modelo de *dual income tax* ha inspirado la definición del objeto material de gravamen en la Ley 35/2006. De esta forma, el objeto material de gravamen, el concepto general de renta, se divide en dos partes: parte general de la renta y renta del ahorro. La actual distinción entre renta general y renta del ahorro tiene su reflejo en dos bases imponibles y, en última instancia, en dos bases liquidables, la general y la de ahorro que son gravadas de forma sustancialmente diversa. Por un lado, la base liquidable general conlleva la aplicación de la tarifa estatal y la tarifa autonómica dotadas de elevada progresividad aplicable a los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, del capital inmobiliario y en algunos casos marginales del capital mobiliario, imputaciones de renta y ganancias y pérdidas de patrimonio no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Por otro lado, la base liquidable del ahorro en la que se incluyen la mayoría de rendimientos del capital mobiliario (intereses, dividendos, rentas provenientes de seguros) y ganancias y pérdidas de patrimonio generadas por la transmisión de elementos patrimoniales han tributado desde 2015 mediante una escala progresiva de tres tramos en las que la diferencia entre el tipo mínimo y el tipo máximo era de cuatro puntos mientras que, desde 2021, la escala progresiva se ha incrementado a cuatro tramos con una diferencia que pasa a ser de siete puntos².

Como es conocido, los rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales, incluidos entre las rentas de actividades económicas, se encuentran integrados entre las rentas a propias de la parte general de la base im-

1 Un estudio completo sobre modelos alternativos de tributación de la renta que, más allá de su aspecto innovador, han pasado a la realidad normativa de numerosos Estados incluidos algunos Estados miembros de la Unión Europea puede verse en Durán Cabré, José María (2002). *Modelos alternativos al IRPF español*, Colección Estudios, CES. En este texto se explica el modelo del dual income tax sintetizándolo de la siguiente forma: "El impuesto dual grava, por una parte, las rentas y ganancias de capital a un tipo único proporcional y, por otra, las rentas del trabajo y demás rentas a tipos impositivos progresivos. Asimismo, el tipo proporcional único de las rentas y ganancias de capital debe coincidir con el tipo marginal mínimo de la estructura tarifaria progresiva que grava las rentas del trabajo. En consecuencia, bajo la imposición dual todas las rentas del capital quedan gravadas por el mismo tipo impositivo proporcional, con independencia del tipo de renta obtenida o de la forma organizativa adoptada para su obtención (persona física, comunidad de bienes, persona jurídica). En cambio, las rentas del trabajo quedan sometidas a tipos marginales progresivos y superiores, salvo para el primer tramo de la tarifa", pág.93.

2 García Berro, Florián (2015): "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)" en Pérez Royo, Fernando (Coordinador): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* (págs. 88 y 89), Editorial Tecnos.

nible del IRPF. Desde el punto de vista de la imputación temporal de esta clase de ingresos, se reconoce en el art. 14.1.h) LIRPF la posibilidad de que quienes obtengan rendimientos de actividades profesionales empleen como, alternativa al criterio del devengo del ingreso y del gasto de origen contable, el de caja, imputando los ingresos y los gastos en función de los cobros y los pagos, sin necesidad, para ejercer esta opción, de obtener una aprobación expresa de la Administración.

Los elementos de cuantificación de los rendimientos netos de actividades profesionales están diseñados por el legislador sobre la base de un período impositivo de un año natural³ así como las tarifas estatal y autonómica y el mínimo personal y familiar. Frente a esta opción de técnica legislativa absolutamente necesaria para regular un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas cuyo hecho imponible tiende a reiterarse a lo largo del tiempo, surge la problemática de las rentas irregulares entendidas como «*aquellas que tienen origen, bien porque no existe correlación temporal entre el plazo de producción de la renta y la cadencia en su percepción (rentas de generación plurianual y variables), o bien, porque se ha percibido un ingreso de forma inusual o excepcional en contraste con la cadencia periódica y anual de obtención del resto de rentas (rentas esporádicas o extraordinarias)*»⁴. Se han definido, igualmente, los rendimientos irregulares como aquellos que o bien se producen de forma esporádica o no continua en el tiempo o bien tienen un ciclo o período de producción que no coincide en el tiempo con el período impositivo y se prolonga o dilata a lo largo de un período temporal más amplio, lo que provoca las naturales distorsiones en el caso de un impuesto con una tarifa progresiva como es del IRPF, al percibirse estas rentas de manera concentrada o de una sola vez durante el período impositivo sujeto a declaración y gravamen, con lo que de no adoptarse algún mecanismo corrector resultarían peor o más desfavorablemente tratadas que aquellas que se producen de manera regular a lo largo de varios años pero que se devengan dentro del período impositivo en el que se generan⁵. Estos rendimientos irregulares dan lugar, por lo tanto, a una falta de correlación entre su período de generación plurianual (concepto económico) y el período de imputación de la renta único (concepto fiscal) generador de una acumulación de rentas en un único período impositivo dado el sistema de fragmentación del elemento temporal del hecho imponible del IRPF. La aplicación de los tipos progresivos a estas rentas concentradas en un único período impositivo conlleva una sobreimposición de las mismas⁶. Para corregir esos efectos no queridos de la progresividad surge la necesidad de reconocer beneficios fiscales a las rentas irregulares con el objetivo de ajustar su cuantía y, una vez

3 Como los gastos de difícil justificación admitidos en la estimación directa simplificada (art.30.2), las reducciones para igualar el tratamiento de las rentas de actividades económicas a las rentas del trabajo (art. 32.2) o las reducciones por inicio de una actividad económica (art. 32.3).

4 Chico de la Cámara, Pablo (2008). *Los Rendimientos Irregulares de Actividades Económicas en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson-Aranzadi, págs. 45-46.

5 FJ 4º de la STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006).

6 Sanz Clavijo, Alfonso (2019) La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción. *Revista española de Derecho Financiero* (182) abril-junio 2019, <https://proview-thomsonreuters-com>.

modificada su cuantía, equipararlas, en mayor o menor grado, a las rentas regulares.

El fundamento de la necesidad de la existencia de medidas correctoras de la sobreimposición se encuentra en los principios de capacidad económica y de justicia tributaria, presentes como elementos normativos del sistema tributario español en el art. 31.1 CE. En este sentido, se puede citar la siguiente justificación contenida en el FJ 3º de la Sentencia del Tribunal Supremo 429/2019, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2070/2017):

«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 períodos 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 períodos 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.»⁷

El fundamento en el principio de capacidad económica de la existencia de un beneficio fiscal aplicable a los rendimientos irregulares de actividades económicas queda reforzado por el reconocimiento de la vigencia y la efectividad que de ese elemento basilar de nuestro sistema tributario ha hecho el Tribunal Constitucional en algunas de sus sentencias, relativamente recientes, en el ámbito tributario. A nuestro parecer, resulta de gran transcendencia a efectos de servir de criterio al legislador en el momento de regular la imposición sobre la renta y en sede de interpretación y aplicación de las normas fiscales por parte de la generalidad de los operadores jurídicos, el reconocimiento del derecho subjetivo a que la obligación tributaria «sea configurada en cada caso por el legislador» según la verdadera capacidad económica como se especifica en el FJ 2º de la STC 26/2017, de 16 de febrero, al afirmar que:

«Por su parte, el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica", incorporando "un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que "esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella

⁷ Esta misma doctrina se reitera, entre otras, en las SSTS de 20 de marzo de 2018 (recurso casación 2522/2017), 16 de abril de 2018 (recurso casación 255/2016), 15 de septiembre de 2020 (recurso casación 3946/2018) y 20 de enero de 2021 (recurso casación 5372/2019).

capacidad" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2).»

También merece destacarse la vinculación establecida por el intérprete supremo de la Constitución entre el derecho del obligado tributario a contribuir de acuerdo con su capacidad económica y el establecimiento de una carga fiscal basada en su capacidad económica relativa en el FJ 4.B de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021:

«Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) "a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación" (por todas, SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si "quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior" (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8)».

De la lectura de estos Fundamentos Jurídicos nace la idea, cuya relevancia no es posible exagerar, del reconocimiento en sede constitucional del derecho a que la contribución a la financiación del gasto público se efectúe en supuestos configurados en base a la presencia de capacidad económica y que la intensidad de la obligación tributaria que nazca esté modulada, esté acompasada, con el grado de manifestación de la capacidad económica seleccionada, la denominada capacidad económica relativa. En el caso de los rendimientos irregulares no se plantean dudas de que la capacidad económica manifestada en un solo ejercicio económico resulta de capitalizar la capacidad acumulada en varios períodos impositivos por lo que la intensidad de la contribución exigible al beneficiario de la renta debe quedar atemperada por el respeto de que la exigencia contributiva se adapte a la capacidad económica relativa.

Lógicamente, el reconocimiento de la necesaria presencia de medidas correctoras de la sobreimposición padecida por las rentas irregulares supone el primer paso en relación con el establecimiento del régimen jurídico legal para las mismas y a este primer paso le ha de seguir el siguiente y más complejo que es el de determinar cuál será el método legalmente previsto para atenuar el exceso de progresividad ya que son diversas las soluciones propuestas por la doctrina para corregir la indebida sobreimposición⁸. En vigor desde el 1 de enero de 1999, coincidiendo con la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de

8 El profesor Chico de la Cámara describe de forma muy completa los diversos mecanismos propuestos para la corrección de los efectos de la progresividad en, op. cit., págs. 189-209.

diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se estableció un sistema de corrección de la excesiva progresividad aplicable a las rentas irregulares basado en la aplicación de un coeficiente reductor único aplicable cuando la generación de las rentas superaba dos años y se mantenía idéntico cualquiera que fuera el período de tiempo de generación sobre el importe bruto de tales rentas que resultando mucho más simple que el sistema previsto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de promediación de rendimientos obtenidos a largo plazo⁹.

2. Evolución normativa de la reducción por obtención de rendimientos irregulares de actividades económicas desde la Ley 40/1998

Aunque la figura de los rendimientos irregulares ya fue reconocida por el legislador fiscal al aprobar la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y fue mantenida en la Ley 19/1991 mediante un sistema de promediación de los rendimientos empleando como punto de referencia el número de años de generación de los mismos, vamos a resaltar, brevemente, la evolución normativa que ha conducido al sistema actual de reducción, a efectos de poder exponer la situación actual y la evolución jurisprudencial más reciente.

9 Recientemente, el profesor Sanz Clavijo se ha manifestado partidario de volver a un sistema de desmembración del rendimiento irregular en una parte regular que se integra con las restantes rentas anuales del contribuyente, y una parte irregular sobre la que se aplica el mecanismo de corrección del exceso de progresividad. El tipo aplicable a la parte irregular de la renta tributaria será el tipo medio de gravamen resultante de promediar los tipos medios de gravamen que soporta la parte general de la base imponible del contribuyente en cada período impositivo durante los que se genera la referida renta irregular con exclusión del período impositivo corriente, op. cit. Esta sugestiva solución plantea, sin embargo, algunas dificultades como la de la concretización del número de años de generación de la renta irregular, el acceso a esta información tanto para el interesado como para los órganos de comprobación administrativa, la posible ausencia de la condición de contribuyente del beneficiario de la renta por no llegar al mínimo establecido para la obligación de declarar o por tener la condición de no residente o el cambio en las condiciones personales y familiares entre los ejercicios empleados a efectos de determinar el tipo medio y el período impositivo corriente. Por su parte, Chico de la Cámara propone la existencia de una pluralidad de coeficientes reductores en función del tiempo de generación de la renta irregular. Así, para las rentas generadas en más de un año y menos de dos, el porcentaje de reducción será del 30%, del 40% para rentas generadas en un plazo superior a dos años y no superior a cinco y del 50% para rentas cuyo plazo de generación sea superior a cinco años o, alternativamente, dividir la renta irregular en cuatro partes imputando una de ellas al período de generación de la renta y las tres restantes en los tres ejercicios siguientes, op. cit. págs. 234-236. Este sistema parece más respetuoso con el principio de capacidad económica relativa que el vigente. Las dificultades en su aplicación nacerán con el cálculo del plazo de generación de la renta y la aparición de supuestos de errores de salto.

2.1. Normativa vigente desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005

Como es conocido, en el art. 30 de la Ley 40/1998 vigente desde el 1 de enero de 1999 el legislador introdujo la medida correctora de la progresividad respecto de las rentas derivadas de la realización de actividades económicas¹⁰ consistente en una reducción fija del 30 por ciento aplicable tanto a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, como a aquellos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo¹¹. Este porcentaje fijo único cualquiera que fuera el período de generación del rendimiento irregular extendido también a los rendimientos del trabajo irregulares conlleva dejar exenta una parte no despreciable de la renta generada en un plazo superior a dos años.

Centrándonos en la redacción aplicable a la reducción prevista por la obtención de rendimientos profesionales generados en un plazo superior a dos años, a efectos del cómputo del período de generación se establecía en el art. 20 del Reglamento del IRPF una regla especial para el caso de que tales rendimientos se percibieran de forma fraccionada que condicionaba la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista al hecho de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, fuera superior a dos.

Resulta muy desafortunado el establecimiento de una barrera legal de dos años que aun hoy se mantiene como requisito necesario para adquirir la condición de rendimiento irregular ya que la sobreimposición se produce siempre que el plazo de generación de la renta sea superior al período impositivo anual establecido legalmente. La inadmisión de la irregularidad de la renta producida tras más de un año y menos de dos años de generación conlleva, a nuestro juicio, una

10 Este mecanismo se extiende igualmente a las rentas irregulares del trabajo personal y a las rentas del capital ya sea inmobiliario y mobiliario que no quedan incorporadas a la base imponible del ahorro.

11 El artículo 24 del Real Decreto 214/1999, de 2 de febrero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluía en el listado de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a los siguientes:

- a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a estas.
- d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Esta enumeración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se ha mantenido en los sucesivos reglamentos del IRPF aprobados por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, y el Real Decreto 437/2007, de 30 de marzo.

vulneración del principio de capacidad económica relativa resultante de la inaplicabilidad de mecanismo corrector de la sobreimposición.

Con ocasión de la Reforma del IRPF que tuvo lugar a través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, se elevó el porcentaje de reducción del 30 al 40 por ciento que se mantuvo en el Texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

La presencia en la normativa reguladora del IRPF de medidas destinadas a contrarrestar el exceso de progresividad en las rentas irregulares del trabajo y de actividades económicas alcanzó cierta notoriedad jurídica a principios de este milenio como consecuencia de la aparición de dos Sentencias del Tribunal Supremo provocadas por la publicación de sentencias de órganos judiciales inferiores en las que se otorgaba la naturaleza de rendimientos irregulares a las rentas percibidas por determinados profesionales. En efecto, a pesar de la existencia desde antiguo de disposiciones tendentes a corregir la sobreimposición de las rentas irregulares, lo cierto es que la práctica administrativa y las decisiones judiciales eran reacias a admitir la calificación de irregulares de determinados ingresos que, potencialmente, podían ser acreedores de tal consideración. Por supuesto, resulta condición imprescindible para beneficiarse de la ventaja fiscal el tener reconocida la condición de rendimiento irregular de actividad económica por lo que la aparición de estas Sentencias despertó el interés de los operadores jurídicos.

En este sentido, se puede citar como *leading case* en esta materia por la frecuencia con la que ha sido mencionado por los Tribunales, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1364/1999) en la que los honorarios percibidos por un arquitecto técnico en el año 1992 derivados de la coordinación de una obra desarrollada de 1989 a 1992 se califican como rentas irregulares ya que «*si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un período superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad*»¹².

Aunque de forma minoritaria, pasó a abrirse camino una línea jurisprudencial que, apartándose del criterio casi unánime de negar la calificación de irregulares de las rentas de profesionales generadas en un plazo superior a un año,

12 A nivel de Tribunales Superiores de Justicia, la STSJ del País Vasco de 5 de mayo de 1995 en la que se declara la irregularidad de la renta percibida por un arquitecto tras la realización de su actividad profesional en relación con el desarrollo de una misma obra durante una pluralidad de años es la Sentencia que sirve de contraste para justificar la legitimidad del recurso de casación. Con anterioridad fue publicada la STSJ de Navarra de 30 de septiembre de 1992 con el mismo contenido. Ha de destacarse que esta primera Sentencia relativa a esta cuestión ya advertía en el FJ 3º de la problemática que luego ha surgido y se ha planteado a lo largo del tiempo como es que *"los preceptos que se indican, no excluyen de su posible aplicación a los Arquitectos y demás profesionales liberales, y si bien la inclusión en su ámbito de estos debe ser más limitada y cautelosa que en otros supuestos, al no percibir renta periódica y poder facilitarse la división que se pretende, en posible fraude de la norma"*.

reconocía el carácter irregular de las percepciones recibidas por profesionales en un solo ejercicio que derivaban del desarrollo de actuaciones profesionales durante más de un período impositivo¹³.

También ha de destacarse por su transcendencia y por el potencial número de beneficiarios de su contenido, la STS 406/2008, de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 183/2003) en la que se calificaron como rendimientos irregulares los derivados del cobro por un abogado de diversas actuaciones en procedimientos concursales al final de estos procedimientos¹⁴.

2.2. Normativa vigente desde el 1 de enero de 2006

El temor de la AEAT a ver incrementado el número de supuestos de inclusión en las autoliquidaciones del IRPF de rentas de actividades profesionales beneficiarias de la reducción del 40 por ciento de su importe por razón de su irregularidad, impulsó un cambio normativo pensado para limitar al máximo el uso de la ventaja fiscal.

Así, con ocasión de la aprobación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente desde el 1 de enero de 2006, se modificó, de nuevo, el régimen jurídico de los rendimientos irregulares

13 Las SSTSJ de Asturias 690/2005, de 12 de mayo (recurso 528/2002) y 1540/2005, de 13 de octubre (recurso 529/2002) reconocen la adopción de un cambio de criterio respecto de las sentencias adoptadas sobre la misma materia con anterioridad fundamentado en el contenido de la STS de 15 de julio de 2004. Frente a la negativa en decisiones anteriores con cita de las mismas a reconocer la naturaleza irregular de los honorarios profesionales, las Sentencias de 2005 reproducen el razonamiento del TS destinado a dotar de carácter irregular a las rentas profesionales de comisarios de una quiebra. Las SSTSJ de Cataluña 877/2005, de 20 de julio (recurso 611/2001) y 1137/2005, de 20 de octubre de 2005 (recurso 941/2001) otorgan la calificación de rendimientos irregulares a los honorarios profesionales de abogado derivados de procedimientos judiciales que tuvieron una duración superior al año y que fueron percibidos en virtud de una única minuta girada a su conclusión ya que se trata de asuntos de notable complejidad que, por su propia naturaleza, exigieron la dedicación del letrado durante más de un año.

La STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 2606/2005, de 14 de noviembre (recurso 1573/2000) atribuye la condición de rendimientos irregulares a los honorarios percibidos de una sola vez por un arquitecto correspondientes a la redacción de un proyecto o dirección de una obra que se prolongan durante más de un año.

Para un análisis de las diferentes posiciones jurisprudenciales ver Chico de la Cámara, op. cit., págs. 267-280.

14 En relación con la normativa vigente con anterioridad al 1 de enero de 2006, el TEAC tuvo ocasión de manifestarse en su Resolución 00/284/2011, de 31 de enero de 2013 en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio siguiendo, como no podía ser de otro modo, la doctrina del TS *"En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años y que los honorarios se giren de una sola vez a la conclusión del mismo, sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, esto es, una actividad y dedicación por parte del Letrado durante varios años con cierta continuidad dentro de cada una de las fases del procedimiento susceptible de ser cobrada de forma independiente, estando vinculadas las retribuciones a la duración del contratos o procedimientos, pues de lo contrario se podría hacer depender de la sola voluntad del contribuyente que los rendimientos así obtenidos tuviesen la consideración de regulares o irregulares"*.

derivados del desarrollo de actividades económicas. Se añadió el conocido último párrafo del art. 32.1 LIRPF que excluye la aplicación de la reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período de generación superior a dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos¹⁵.

Se introdujo, por lo tanto, un nuevo requisito legal para el goce de la reducción del importe de la renta cuya imputación se genera en un único período impositivo aunque el origen de la misma se encuentra en la actividad desarrollada en más de dos ejercicios. La nueva condición no se refiere a la naturaleza de la renta sino a la naturaleza de la actividad desarrollada por el contribuyente: si el ingreso nace en el ámbito de una actividad que de forma regular o habitual obtiene rendimientos irregulares, la renta no adquiere el carácter irregular a efectos fiscales. Dado el carácter regular y corriente de la actividad desarrollada por los profesionales tales como abogados o arquitectos la vinculación de la renta con las mismas impedía alcanzar la condición de rendimientos irregulares¹⁶.

La reacción del TEAC¹⁷ y de la Dirección General de Tributos¹⁸ convirtió en regulares todas las rentas obtenidas por profesionales que desarrollan de forma continua una actividad que genera rentas que pueden ser ocasionales (cobro sometido a condición de resultados positivos del proceso) o aperiódicas (cobro percibido al final del procedimiento). La reacción de la jurisprudencia fue más matizada puesto que es posible identificar tanto decisiones favorables como

15 Desde nuestro punto de vista, la reacción del legislador fiscal (inspirado por la AEAT) en relación con la lentitud de la justicia en España ha sido la de adaptar las normas para no verse afectado en cuanto a la recaudación por este grave fallo de nuestro Estado de Derecho. Como muestra de ello, se puede citar en el marco del IRPF la obligación de imputar las rentas del capital inmobiliario en la base imponible aunque no se haya recibido efectivamente el cobro de las mismas o el retraso de la imputación temporal de la renta que precisa del reconocimiento de su existencia y de su cuantía en función de la firmeza de la resolución administrativa o judicial.

16 Resulta de interés la fórmula utilizada por la STSJ de Madrid de 27 de marzo de 2017 (recurso 881/2015) que expone que *"lo que se pretende con esa previsión del artículo 32.1 de la Ley 35/2006 es que rendimientos en principio irregulares tributen como rendimientos regulares (por la razón de que se perciben de forma habitual), pero no que un rendimiento regular en el conjunto de la actividad que se lleva a cabo, se convierta en irregular"*.

17 Resolución TEAC 00/00480/2017 de 4 de abril de 2017.

18 La Consulta DGT V2007-16, de 10 de mayo de 2016, rechaza de plano la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares a los generados por la abogacía por su propia naturaleza ("procede descartar por el hecho de proceder los rendimientos objeto de consulta del ejercicio de una actividad económica —la abogacía— 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"). En relación a abogados también se puede citar la V0595-10, de 26 de marzo de 2010, V1507-10, de 6 de julio de 2010, V1296-13, de 17 de abril de 2013, V2033-13, de 17 de junio de 2013 y V2493-13, de 25 de julio de 2013. El mismo criterio denegatorio de la condición de rendimiento irregular resulta de aplicación a los administradores concursales (consulta DGT V2175-08, de 19 de noviembre de 2008), a los procuradores de los tribunales (consulta DGT V1895-08, de 23 de octubre de 2008), o al desarrollo de actividades de promoción de viviendas unifamiliares por parte de una persona física (consulta DGT V0591-10, de 26 de marzo de 2010).

desfavorables a la calificación de las rentas como irregulares¹⁹. En algunos casos se excluía de raíz la posibilidad de que la actividad de abogado o arquitecto pudiera dar lugar a rendimientos irregulares y en otras ocasiones se consideraba que, pese a que la carga de la prueba residía en el interesado, no se había acreditado que la renta no provenía de la realización de una actividad profesional continuada²⁰. Sí que se pueden identificar Sentencias que han otorgado la condición de irregulares a las rentas obtenidas en la promoción inmobiliaria de un edificio tras el transcurso de cuatro años y medio sin realizar ninguna otra actividad de promoción²¹ o a los honorarios profesionales de un abogado.²²

El régimen de los rendimientos irregulares derivados de la realización de actividades económicas fue endurecido de nuevo con ocasión de la Reforma de la Ley del IRPF efectuada a través de la Ley 26/2014, de 26 de noviembre, vigente desde el 1 de enero de 2015, a través de las siguientes medidas²³:

- Minoración del porcentaje de reducción del 40 al 30 por ciento.
- Limitación de la base de cálculo de la reducción a 300.000 euros anuales.
- Supresión de la posibilidad de que los rendimientos irregulares pudieran percibirse de forma fraccionada.

3. Nueva doctrina jurisprudencial sobre las reducciones por rendimientos irregulares

A pesar de los cambios normativos vigentes desde el 1 de enero de 2015, se ha de señalar que la novedad más destacada que se ha producido en esta materia proviene de la actuación del Tribunal Supremo, al plantearse, a través del nuevo sistema de casación contencioso-administrativo, la cuestión sobre la posible calificación como irregulares de los rendimientos percibidos por abo-

19 SSTSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 464/2010, de 8 de noviembre (recurso 11/2009) y 446/2010, de 29 de octubre (recurso 5/2009), STSJ de Asturias 267/2010, de 9 de marzo (recurso 1988/2007), STSJ de la Comunidad Valenciana 478/2017, de 10 de mayo (recurso 326/2013) o STSJ de Aragón 174/2017, de 12 de abril (recurso 131/2016).

20 STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006).

21 STSJ de Galicia 624/2010, de 1 de julio (recurso 15461/2008). En sentido similar STSJ de Murcia 42/2013, de 25 de enero (recurso 182/2008).

22 STSJ de Murcia 179/2013, de 28 de febrero (recurso 159/2009) en la que se reconoce la irregularidad de la retribución única percibida por el abogado de la sindicatura de la quiebra que prestó sus servicios por un período de seis años.

STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 1428/2010, de 21 de junio (recurso 2790/2004) en la que se analizaba el caso de un abogado que había intervenido en la tramitación judicial del asunto denominado "Síndrome Tóxico".

STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) 41/2010, de 15 de marzo (recurso 555/2006) en la que se atribuye la irregularidad a un cobro único por la llevanza de varios recursos contencioso-administrativo para el Ayuntamiento sin cobros por actuaciones.

23 El empeoramiento del tratamiento de los rendimientos irregulares se extendió a todos ellos cualquiera que fuera la fuente de los mismos (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario).

gados en una sola vez tras la actividad profesional realizada durante varios años en relación con un determinado expediente teniendo en cuenta que, de forma paralela, se desarrollaban otros asuntos.

En la STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación 2070/2017), la cuestión planteada es la 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».

Dada la cuestión planteada, se fija la siguiente doctrina relativa a la potencial calificación de los rendimientos de profesionales como rendimientos irregulares:

- a) FJ 3º *«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 período fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1 LIRPF, párrafo primero, como generados en un período 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 n.º 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 n.º 1364 / 1999, referida ésta a un arquitecto.*

Es cierto que la regulación ha cambiado sustancialmente a partir de la Ley 35/2006, 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 (BOE de 10 de marzo), y también semejante a versiones anteriores, como el artículo 27 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (BOE de 11 de septiembre), 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».

- b) ¿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?

El Tribunal Supremo afirma que *«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".*

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.»

- c) En relación con la cuestión sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar que se da la excepción del tercer párrafo del art. 32 LIRPF, el Tribunal Supremo afirma que:

«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 "[e]n 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 las facturas aludidas acreditan rendimientos 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.»

- d) *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 44/1978, 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 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.»

El contenido de esta Sentencia cambia la forma en que debe aplicarse el artículo 32 LIRPF puesto que, a nuestro juicio, construye una presunción *iuris tantum* por la cual la generación de una renta concreta de carácter irregular derivada del desarrollo de servicios profesionales acreditada efectivamente por el sujeto pasivo conlleva el nacimiento de la presunción legal del derecho a la aplicación de la reducción sobre el importe de la renta irregular con la finalidad de reducir la progresividad. Es tarea de los órganos de la Administración la de probar que la obtención del rendimiento irregular no es tal ya que proviene del desarrollo de una actividad profesional de forma habitual y regular generando rendimientos con las características observadas en el rendimiento nacido con más de dos años de generación²⁴.

Los criterios establecidos en la STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 han sido reiterados en las siguientes sentencias formándose un sólido cuerpo jurisprudencial sobre esta materia²⁵:

- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2522/2017).
- STS 610/2018, de 10 de abril de 2018 (recurso de casación núm. 255/2016).
- STS 1163/2020, de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 3946/2018).
- STS 1499/2020, de 11 de noviembre de 2020 (recurso de casación núm. 820/2018).
- STS 28/2021, de 20 de enero de 2021 (recurso de casación núm. 5372/2019).

La aparición de este *corpus* jurisprudencial habría de conllevar una modificación de la doctrina de los Tribunales inferiores como los Tribunales Superiores de Justicia en el sentido de reconocer con mayor frecuencia, ante los recursos planteados, la presencia de rendimientos de carácter irregular acreedores a la reducción. Sin embargo, el análisis de las Sentencias que han abordado esta cuestión por parte de los Tribunales Superiores de Justicia permite observar que

24 En la STS 1499/2020 se niega el derecho a la aplicación de la reducción dado que se pretendía aplicar la reducción a más del 95% de los rendimientos obtenidos en tres ejercicios objeto de comprobación lo que muestra que este tipo de ingresos se perciben con habitualidad y regularidad en el desarrollo de la actividad desarrollada. Dicho de otra manera, los ingresos aperiódicos se habían convertido en ingresos periódicos.

25 Siempre relacionados con actividades profesionales de abogados.

son muy numerosos los expedientes en los que no se otorga judicialmente el derecho a la reducción aunque también existen, lógicamente, supuestos de reconocimiento del derecho a la reducción.

Entre estas últimas destacan las siguientes:

- STSJ de Madrid 153/2020, de 13 de febrero de 2020 (recurso 869/2018) en la que se reconoce el derecho a la reducción de los honorarios profesionales percibidos por un abogado penalista tras varios años dedicados a la defensa de una persona acusada de delitos contra la Hacienda Pública y blanqueo de capitales.
- STSJ de Cataluña 956/2019, de 16 de julio de 2019 (recurso 212/2018) que se decanta por la concesión del derecho a la reducción a un abogado fiscalista cuyos honorarios profesionales están vinculados con la reducción del importe de la cuota tributaria a satisfacer por parte de sus clientes. Este reconocimiento se fundamenta en la falta de aportación de prueba por parte de los órganos de inspección de la condición habitual o regular de este tipo de retribución.
- STSJ de Cataluña 796/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 123/2018) que ampara el derecho a la reducción por obtención de rendimientos irregulares de un abogado que interviene en un pleito dividido en tres fases (primera instancia, apelación y casación) que han dado lugar a sentencias estimatorias en cada una de las fases fechadas de 2003 a 2011 y por las que recibe su retribución en el ejercicio 2011. Los órganos de la Administración tributaria no han acreditado la regularidad o habitualidad de esta forma de retribución. En el mismo sentido se puede citar la STSJ de Cataluña 795/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 140/2018) relativa a una determinada factura de 2008 satisfecha a un abogado por sus servicios profesionales.
- STSJ de Cataluña 949/2018, de 26 de noviembre de 2018 (recurso 300/2016) reconocedora del derecho a la aplicación de la reducción por obtención de rendimientos irregulares respecto de tres facturas emitidas en el ejercicio 2009 por los servicios desarrollados por un abogado a lo largo de varios ejercicios.
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 163/2018, de 21 de noviembre de 2018 (recurso 32/2018) que atribuye el derecho de un administrador concursal que ha desarrollado tal actividad de forma accidental durante un plazo de tres años a disfrutar de la reducción del importe de la renta profesional percibida.
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas de Gran Canaria) 206/2017, de 25 de abril de 2017 (recurso 31/2014) que concede el derecho a la aplicación de la reducción a un abogado por las retribuciones generadas en un plazo superior a dos años.

La posibilidad concedida a la Administración de acreditar la regularidad o habitualidad de la obtención de rendimientos que se pretenden beneficiar de la ventaja fiscal conlleva la problemática del procedimiento que ha de ser seguido respecto de esta función. Así, siguiendo los pasos que, con más frecuencia se han utilizado, en el caso de que el interesado se aplique la reducción en la auto-liquidación, los órganos de gestión serán proclives a iniciar el procedimiento de comprobación limitada destinado a concluir sobre la correcta aplicación de la reducción. Sin embargo, esta cuestión actualmente no resulta pacífica tras la publicación de la Sentencia del Tribunal Supremo número 412/2021 de 23 de marzo de 2021 que resuelve el recurso de casación número 3688/2019²⁶ en la que se interpreta el artículo 141.1.e) LGT en el sentido de exigir que la función de comprobación de los requisitos legales necesarios para disfrutar de un beneficio fiscal sea llevada a cabo por los órganos de inspección y no por los órganos de gestión y que la misma se desarrolle a través del procedimiento de inspección estableciéndose como sanción por el incumplimiento de esta norma la nulidad de pleno derecho. Siguiendo esta interpretación del TS, la comprobación del correcto uso del incentivo fiscal se reserva de forma exclusiva a los órganos de inspección a través de un procedimiento de inspección vedándose al procedimiento más habitual y ágil de la comprobación limitada.

4. Conclusiones

El reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional en algunas de sus Sentencias más recientes del «derecho» a que la contribución de los obligados tributarios se efectúe de acuerdo con la capacidad económica concreta manifestada tiene como una de sus vertientes la obligación del legislador de establecer medidas correctoras del exceso de progresividad originado por la sujeción a la tarifa progresiva de la base liquidable general en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos aperiódicos resultantes de la actividad desarrollada durante una pluralidad de períodos impositivos.

Quizás por influencia de estas decisiones del Tribunal Constitucional, el TS ha creado y mantenido una doctrina novedosa sobre la materia basada en la creación de una presunción *iuris tantum*. De esta forma, la obtención de una renta concreta de carácter irregular derivada del desarrollo de servicios profesionales acreditada por el sujeto pasivo conlleva el nacimiento de la presunción legal del derecho a la aplicación de la reducción sobre el importe de la renta irregular con la finalidad de reducir la progresividad. Se trata, por lo tanto, del reconocimiento de la apariencia de un derecho a favor del contribuyente. De forma complementaria se exige de los órganos de la Administración una posición más activa que la venían desarrollando hasta ahora basada en la negación del derecho a la ventaja fiscal. Es tarea, ahora, de los órganos de la Administra-

26 Este recurso de casación se dicta en relación con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sala de Valladolid, de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018).

ción la de probar que la obtención del rendimiento irregular no es tal ya que proviene del desarrollo de una actividad profesional de forma habitual y regular generando rendimientos con las características observadas en el rendimiento nacido con más de dos años de generación.

Esta posición más activa de la Administración se manifestará también por el uso del procedimiento de inspección como vía de regularización de la situación tributaria dados los riesgos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha extendido sobre el uso generalizado de la comprobación limitada. En el marco del procedimiento de inspección la determinación de la existencia de rendimientos irregulares susceptibles de reducción es una cuestión tendencialmente objeto de cierto diálogo entre ciudadano e inspección y, en consecuencia, potencial materia susceptible de conducir a la firma de un acta con acuerdo.

5. Bibliografía

- Chico de la Cámara, Pablo (2008). *Los Rendimientos Irregulares de Actividades Económicas en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Thomson-Aranzadi
- Durán Cabré, José María (2002). *Modelos alternativos al IRPF español*. Colección Estudios. CES.
- García Berro, Florián (2015). «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)» en Pérez Royo, Fernando (Coordinador). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial* (9ª edición). Civitas.
- Martín Queralt, Juan (2021). «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)» en Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel y Álvarez Martínez, Joaquín (Directores). *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (18ª edición). Aranzadi.
- Nocete Correa, Francisco José (2018). «Capítulo II. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)» en Alonso González, Luis Manuel, Collado Yurrita, Miguel Ángel y Moreno González, Saturnina (Directores). *Manual de Derecho Tributario: Parte especial* (5ª edición). Atelier.
- Sanz Clavijo, Alfonso (2019) La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: Análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción. *Revista española de Derecho Financiero* (182) abril-junio 2019, <https://proview-thomsonreuters-com>

6. Jurisprudencia citada

- STC 182/2021, de 26 de octubre ECLI:ES:TC:2021:182

- STC 26/2017, de 16 de febrero ECLI:ES:TC:2017:26
- STS 412/2021, de 23 de marzo de 2021 (recurso de casación núm. 3688/2019) ECLI:ES:TS:2021:1206
- STS 28/2021, de 20 de enero de 2021 (recurso de casación núm. 5372/2019) ECLI:ES:TS:2021:270
- STS 1499/2020, de 11 de noviembre de 2020 (recurso de casación núm. 820/2018) ECLI:ES:TS:2020:3728
- STS 1163/2020, de 15 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 3946/2018) ECLI:ES:TS:2020:4440
- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 255/2016) ECLI:ES:TS:2018:1472
- STS 450/2018, de 20 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2522/2017) ECLI:ES:TS:2018:1069
- STS 429/2018, de 19 de marzo de 2018 (recurso de casación núm. 2070/2017) ECLI:ES:TS:2018:950
- STS 406/2008, de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de criterio 183/2003) ECLI:ES:TS:2008:406
- STS 15 de julio de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1364/1999) ECLI:ES:TS:2004:5235
- STSJ de Madrid 153/2020, de 13 de febrero de 2020 (recurso 869/2018) ECLI:ES:TSJM:2020:1640
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018) ECLI:ES:TSJCL:2019:752
- STSJ de Cataluña 956/2019, de 16 de julio de 2019 (recurso 212/2018) ESCI:ES:TSJCAT:2019:6597
- STSJ de Cataluña 796/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 123/2018) ECLI:ES:TSJCAT:2019:6633
- STSJ de Cataluña 795/2019, de 19 de junio de 2019 (recurso 140/2018) ECLI:ES:TSJCAT:2019:6632
- STSJ de Cataluña 949/2018, de 26 de noviembre de 2018 (recurso 300/2016) ECLI:ES:TSJCAT:2018:10538
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 163/2018, de 21 de noviembre de 2018 (recurso 32/2018) ECLI:ES:TSJCL:2108:4308

- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid), de 28 de febrero de 2019 (recurso número 117/2018) ECLI:ES:TSJCL:2019:752
- STSJ de Canarias (sala de Las Palmas de Gran Canaria) 206/2017, de 25 de abril de 2017 (recurso 31/2014) ECLI:ES:TSJICAN:2017:940
- STSJ de Madrid de 27 de marzo de 2017 (recurso 881/2015) ECLI:ES:TSJMAD:2017:2962
- STSJ de la Comunidad Valenciana 478/2017, de 10 de mayo (recurso 326/2013) ECLI:ES:TSJCV:2017:2719
- STSJ de Aragón 174/2017, de 12 de abril (recurso 131/2016) ECLI:ES:TSJAR:2107:648
- STSJ de Murcia 179/2013, de 28 de febrero (159/2009) ECLI:ES:TSJMU:2013:372
- STSJ de Murcia 42/2013, de 25 de enero (recurso 182/2008) ECLI:ES:TSJMU:2013:113
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 464/2010, de 8 de noviembre (recurso 11/2009) ECLI:ES:TSJCL:2010:5969
- STSJ de Castilla y León (sala de Burgos) 446/2010, de 29 de octubre (recurso 5/2009) ECLI:ES:TSJCL:2010:5706
- STSJ de Murcia 667/2010, de 9 de julio (recurso 85/2006) ECLI:ES:TSJMU:2010:1879
- STSJ de Galicia 624/2010, de 1 de julio (recurso 15461/2008) ECLI:ES:TJSGAL:2010:7497
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 1428/2010, de 21 de junio (recurso 2790/2004) ECLI:ES:TSJCL:2010:4155
- STSJ de Canarias (sala de Santa Cruz de Tenerife) 41/2010, de 15 de marzo (recurso 555/2006) ECLI:ES:TSJICAN:2010:2937
- STSJ de Asturias 267/2010, de 9 de marzo (recurso 1988/2007) ECLI:ES:TSJAS:2010:1054
- STSJ de Castilla y León (sala de Valladolid) 2606/2005, de 14 de noviembre (recurso 1573/2000) ECLI:ES:TSJCL:2005:6296
- STSJ de Cataluña 1137/2005, de 20 de octubre (recurso 941/2001) ECLI:ES:TSJCAT:2005:10007
- STSJ de Asturias 1540/2005, de 13 de octubre (recurso 529/2002) ECLI:ES:TSJAS:2005:2748

- STSJ de Cataluña 877/2005, de 20 de julio (recurso 611/2001) ECLI:ES:TSJCAT:2005:8931
- STSJ de Asturias 690/2005, de 12 de mayo (recurso 528/2002) ECLI:ES:TSJAS:2005:1951
- STSJ del País Vasco de 5 de mayo de 1995
- STSJ de Navarra de 30 de septiembre de 1992

7. Doctrina administrativa citada

- TEAC 00/00480/2017, de 4 de abril de 2017
- TEAC 00/284/2011, de 31 de enero de 2013
- DGT V2007-16, de 10 de mayo de 2016
- DGT V2493-13, de 25 de julio de 2013
- DGT V2033-13, de 17 de junio de 2013
- DGT V1296-13, de 17 de abril de 2013
- DGT V1507-10, de 6 de julio de 2010
- DGT V0595-10, de 26 de marzo de 2010
- DGT V0591-20, de 26 de marzo de 2010
- DGT V2175-08, de 19 de noviembre de 2008
- DGT V1895-08, de 23 de octubre de 2008