

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091873

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1746/2023, de 20 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3799/2022

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. Procuradores. La sentencia recurrida afirmó que la peculiaridad del presente supuesto está en que el actor, aprovechando el procedimiento de comprobación limitada instó la rectificación de sus autoliquidaciones donde declaró los ingresos percibidos por su actividad profesional de procurador y ahora insta la rectificación de sus autoliquidaciones argumentando que debe aplicarse una reducción del 40% al tratarse en gran parte de los mismos de rentas irregulares, remitiéndose al contenido de sus facturas donde consta el número del procedimiento judicial donde intervino como procurador cuya fecha de inicio del mismo es superior a los dos años hasta la emisión de la factura. La Sala se ha pronunciado en torno a los requisitos y la carga de la prueba para la aplicación de la reducción del art. 32.1 Ley IRPF [Vid., STS de 19 de marzo de 2018, recurso n.º 2070/2017 (NFJ069868)] y otras muchas posteriores, pero no se ha abordado la cuestión suscitada en la sentencia impugnada, consistente en esclarecer si, en las actividades económicas en las que los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel, teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto, e independientemente del tiempo dedicado por el profesional, es necesario que el contribuyente realice un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar la reducción, al establecido por el Tribunal Supremo en su doctrina. La STS de 11 de noviembre de 2020, recurso n.º 820/2018 (NFJ079681) partiendo de la doctrina anterior, desestima la pretensión casacional del contribuyente atendidas las circunstancias del caso allí enjuiciado, en el que se había apreciado que los ingresos o rendimientos obtenidos por el mismo en el ejercicio de su profesión de abogado generados en periodos superiores a 2 años, tenían carácter regular o habitual, debido a la relevancia o porcentaje que dichas facturas representaban en el total de los ingresos declarados por la actividad económica del recurrente, pues la carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comportará, obviamente, la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse. En este caso, no observamos quiebra de las reglas de la carga de la prueba por parte del contribuyente ni por parte de la Administración, lo que sucede es que la sentencia de instancia no pondera ni valorar si el importe de las 219 facturas presentadas representa con el conjunto de las percepciones recibidas por la prestación de servicios de procurador. Habiendo colmado el recurrente la carga de acreditar el presupuesto de hecho determinante de la reducción del art. 32 Ley IRPF, la Sala debió contextualizar el porcentaje que representan los importes de las facturas con relación al total de los ingresos que el recurrente declaró como procedentes de su actividad económica, tomando como referencia, a los efectos de extraer las consecuencias correspondientes, cada uno de los ejercicios individualmente considerados, así como el periodo, más amplio, que suponen los cuatro ejercicios objeto de comprobación. En consecuencia, debemos estimar el presente recurso de casación, ordenando la retroacción de actuaciones a los efectos de que por la sentencia de instancia se realice tal ponderación. A los efectos de la aplicación de la reducción prevista en el art. 32.1 Ley IRPF, no es admisible exigir al contribuyente un esfuerzo probatorio adicional respecto de los hechos que pretende rectificar, conforme al art. 108.4 LGT, ni por la circunstancia de que los ingresos que considera obtenidos de manera irregular deriven de actividades económicas que se cuantifiquen de forma obligatoria por arancel; ni por la circunstancia de que la reducción se solicite a través del cauce del art. 126.2 RGAT. [Vid., ATS de 23 de noviembre de 2022, recurso n.º 3799/2022 (NFJ088207) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de marzo de 2022, recurso n.º 417/2021 (NFJ088208) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 32.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 108.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.746/2023

Fecha de sentencia: 20/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3799/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3799/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1746/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3799/2022, interpuesto por don Carlos Ramón, actuando en su propio nombre y representación, bajo la dirección letrada de don José María Salcedo Benavente, contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2022 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 417/2021.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 237/2022 de 2 de marzo, que estimó parcialmente el recurso núm. 417/2021, interpuesto por don Carlos Ramón, actuando en su propio nombre y representación, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 23 de diciembre de 2020, estimatoria parcial de sus reclamaciones frente a liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 2014 a 2017 y resolución sancionadora.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. La procuradora don Carlos Ramón, actuando en su propio nombre y representación, mediante escrito de 12 de abril de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 2 de marzo de 2022.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de abril de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de noviembre de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si, en los supuestos de solicitud de rectificación de la autoliquidación, para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través del cauce contemplado en el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, es admisible exigir al contribuyente en las actividades económicas en las que los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel, teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto, e independientemente del tiempo dedicado por el profesional, un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar tal reducción, concretado en la obligación de soportar, conforme al artículo 108.4 LGT, la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son, (i) el artículo el artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; (ii) los artículos 105, 106 y 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (iii) el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y (iv) el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Carlos Ramón, actuando en su propio nombre y representación, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 11 de enero de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 32.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre; los artículos 105, 106 y 108.4 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("Ley 34/2015"), BOE núm. 227, de 22 de septiembre; el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ("LEC"), "BOE" núm. 7, de 8 de enero; y el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ("RGAT"), "BOE" núm. 213, de 5 de septiembre.

Además, a partir de la sentencia de 19 de marzo de 2018 (recurso 2070/2017, ECLI:ES:TS:2018:950) y otras posteriores (sentencias de 19 de mayo de 2020, recurso 6312/2017, ECLI:ES:TS:2020:1098, y de 15 de septiembre de 2020, recurso 3946/2018, ECLI:ES:TS:2020:4440), considera que la sentencia impugnada vulnera también la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la carga de la prueba para aplicar la reducción prevista en el artículo 32.1 Ley de IRPF.

Se refiere, en primer término, a la infracción de los referidos preceptos y de la jurisprudencia citada, por la errónea exigencia de una mayor carga probatoria al contribuyente para la aplicación de la reducción del artículo 32.1, Ley de IRPF, en función de la vía procesal elegida, que en este caso fue la de la rectificación de autoliquidación, conforme al artículo 126.2, párrafo segundo, del RGAT.

Teniendo en cuenta que la Administración pretende la aplicación de una excepción, a la regla general que es el derecho a beneficiarse de la reducción del artículo 32.1 Ley de IRPF en el caso de rendimientos obtenidos en un período superior al de dos años, la carga de la prueba le corresponde a ella, al hacer valer tal excepción. A su juicio, no tiene sentido que la sentencia impugnada altere dicha regla de distribución de la carga probatoria, por el solo hecho de que solicitara la rectificación de su autoliquidación.

En este punto, afirma que la sentencia lleva a cabo una errónea interpretación del artículo 108.4 LGT. Y es que considera que la previsión del citado precepto, es perfectamente compatible con el hecho de que, en el caso de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 Ley de IRPF, los contribuyentes tengan la obligación de probar la generación de rendimientos en más de dos años, que es el requisito para acceder a dicho beneficio fiscal, pero no el requisito que excluye la aplicación de tal reducción (no obtener estos rendimientos de forma habitual), que corresponde a la Administración. Una interpretación distinta, supondría hacer de peor derecho a los contribuyentes que defienden la aplicación de la reducción por la vía de la rectificación de autoliquidación, frente a los que lo hacen recurriendo una liquidación tributaria porque sólo a los primeros se les exigiría probar que no se da la excepción contemplada en el artículo 32.1, párrafo segundo de la Ley de IRPF, que impide aplicar la reducción, mientras que los segundos quedarían liberados de dicha carga probatoria.

A mayor abundamiento, por lo que a la distribución de la carga de la prueba se refiere, argumenta que ninguna diferencia de trato debe haber respecto del contribuyente que insta la rectificación de su autoliquidación.

Tampoco puede considerarse, como -a su juicio-, hace la sentencia impugnada, que deba asumir una mayor carga probatoria para la aplicación de la reducción del artículo 32.1 Ley de IRPF, por el hecho de haber planteado la solicitud de rectificación por la vía prevista en el artículo 126.2 del RGAT, pues, en ese punto, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana declaró que dicha actuación procesal era "dudosa", y que, en cualquier caso, y conforme al artículo 108.4 LGT, correspondía al contribuyente "un mayor esfuerzo probatorio".

Enfatiza que la vía del artículo 126.2 del RD 1065/2007 es la única que tiene el contribuyente para rectificar una autoliquidación de IRPF que está siendo objeto de comprobación, por lo que no sería acorde a Derecho calificar tal vía de "dudosa" ni tampoco exigirle una mayor carga probatoria que la que correspondería a una solicitud de rectificación ordinaria, planteada fuera de un procedimiento de regularización tributaria.

Por otro lado, en un segundo bloque de argumentos, se refiere a la errónea exigencia de un esfuerzo probatorio adicional al contribuyente, por el solo hecho de determinar el rendimiento de su actividad mediante arancel, en función de la cuantía del asunto y no de la dedicación al mismo.

Recuerda que, en el caso particular de los abogados las sucesivas redacciones del Estatuto General de la Abogacía (art. 44.1 RD 658/2001 y artículo 26 RD 135/2021) disponen que "La cuantía de los honorarios será libremente convenida entre el cliente y el abogado, con respeto a las normas deontológicas y sobre competencia desleal." No pasa, sin embargo, lo mismo, con la actividad de procuraduría que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de la Introducción del RD 1373/2003, en relación con el artículo 34.1 del RD 1281/2002, los procuradores están obligados a determinar sus rendimientos mediante arancel.

Entiende que la sentencia impugnada, desde el momento en que exige a los profesionales que determinan sus ingresos mediante arancel un esfuerzo probatorio adicional, consistente en la acreditación de su dedicación al asunto durante el plazo superior a dos años, crea un régimen de la carga de la prueba ad hoc, específico para los contribuyentes que, como los procuradores, determinan sus rendimientos mediante arancel.

En su opinión, la sentencia estigmatiza al colectivo de procuradores, por determinar sus ingresos mediante arancel, teniendo en cuenta la cuantía del asunto. Sin embargo, conviene recordar que la cuantía del asunto es un

elemento igualmente fundamental a la hora de determinar los rendimientos de otros profesionales, por ejemplo, de los abogados. Por tanto, la cuantía de los asuntos supone la posibilidad de percibir unos rendimientos mayores para abogados y procuradores, sin embargo, no se exige a los abogados una mayor carga probatoria para aplicar la reducción del 32.1 Ley de IRPF por este motivo, a pesar de que la cuantía del asunto sea, como se ha indicado, un elemento fundamental a la hora de determinar sus honorarios.

Interesa que se fije como doctrina que, en los supuestos en los que se solicite la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley de IRPF, a través del cauce contemplado en el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, no es admisible exigir al contribuyente en las actividades económicas en las que los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel, teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto, e independientemente del tiempo dedicado por el profesional, un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar tal reducción, concretado en la obligación de soportar, conforme al artículo 108.4 LGT, la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar.

Patrocina la estimación del recurso y que, tras fijarse la doctrina que procede, se case y anule parcialmente la sentencia impugnada, dictándose otra en su lugar que estime el recurso frente a la resolución del TEAR citada, reconociendo su derecho a aplicar la reducción prevista en el artículo 32.1 Ley de IRPF con relación a los rendimientos de su actividad obtenidos en los ejercicios 2014 a 2017, generados en un período superior a dos años. Y, en consecuencia, reconozca igualmente el derecho a obtener la rectificación interesada de las autoliquidaciones de IRPF de dichos ejercicios, y la devolución de ingresos indebidos que resulten, más los intereses de demora, como consecuencia de la aplicación de tal reducción.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 27 de febrero de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, en primer lugar, señala que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial, es posible solicitar la rectificación de una autoliquidación, una vez iniciado un procedimiento de comprobación limitada que afecta a los ejercicios a los que se refiere esa solicitud y que, como aquí ha ocurrido, deberá ser tenida en cuenta en la resolución que ponga fin a ese procedimiento, dando una respuesta motivada a la procedencia o no de la misma.

Admite que, con relación a la controversia, hay jurisprudencia respecto de la profesión de abogado, siendo ejemplos de ellos, las sentencias citadas en el auto de Admisión.

Invoca la sentencia 1499/2020 de 11 de noviembre, rca. 820/2018, ECLI:ES:TS:2020:3728: "(...)para determinar si resulta aplicable la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos, ha de estarse a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente, lo que comporta necesariamente atender a la índole concreta de su actividad y a la naturaleza de los rendimientos obtenidos en su ejercicio, todo ello con el fin de determinar si son regular o habitualmente obtenidos." Recuerda que en el caso que dio lugar a ese fallo, se llegó a la conclusión, con relación a las 85 facturas discutidas, de la regularidad en la obtención de los rendimientos pues "se trata (...) de un número muy elevado de facturas expedidas en todos y cada uno de los ejercicios comprobados, sin que el recurrente haya aportado explicación alguna que permita singularizar o separar alguna o alguna de las facturas a fin de desvirtuar que los rendimientos se han obtenido de forma regular o habitual", todo ello tras el requerimiento oportuno por parte de la Administración para que aportara las facturas correspondientes, única actuación posible ya que esa prueba obra exclusivamente en poder del obligado.

Sobre esa base, en ese caso la Sala sentenció que "la Administración tributaria ha acreditado que en los ejercicios examinados el obligado tributario no tenía derecho a practicar la reducción del art. 32.1 LIRPF por concurrir la excepción prevista en el último párrafo de ese precepto" (rendimientos netos por rentas irregulares que, sin embargo, se obtienen de forma regular o habitual en el ejercicio de la actividad profesional de abogado).

Apunta que, en el presente caso, el recurrente, en el seno del procedimiento de comprobación limitada del IRPF, solicitó la rectificación de su autoliquidación respecto a los datos relativos a un número muy importante de facturas (219) por la prestación de servicios de procurador, considerando que procedía la reducción prevista en el artículo 32.1 Ley de IRPF debido a tratarse de ingresos referidos a procedimientos judiciales iniciados hace más de dos años, aportando singularmente, en el seno de ese procedimiento de comprobación, dichas facturas.

Según el abogado del Estado, el recurrente, de forma totalmente indiscriminada, se ha limitado a aportar con su solicitud de rectificación un ingente número de facturas expedidas todas ellas, curiosamente, en determinadas fechas del año 2017, en las que se hace constar un supuesto año de inicio de un procedimiento (por ejemplo, procedimiento 6/2012), pero no ha aportado contratos ni pruebas de los servicios realmente prestados relacionados con esos procedimientos, pruebas y documentos que obran exclusivamente en su poder. Tampoco ha aportado -incumpliendo, por tanto, lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT-, prueba alguna de la dedicación a los mismos con la continuidad necesaria.

Pone de manifiesto que, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, que debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso sin que esté determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento tenga una duración superior a dos años y que los honorarios o aranceles, en este caso, se giren de una sola vez a su conclusión sino que es necesario que se trate de asuntos de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, esto es, una actividad y dedicación por parte del profesional durante varios años con cierta continuidad, dentro de cada una de las fases del procedimiento susceptibles de ser cobradas de forma independiente (lo que se desconoce en este caso) estando vinculadas las retribuciones a la duración de los procedimientos pues, de lo contrario, se podría hacer depender de la sola voluntad del contribuyente que los rendimientos así obtenidos tuvieran la consideración de regulares o irregulares.

Considera el escrito de oposición que, del simple examen de las facturas aportadas, no parece que se trate de una actividad por la que el contribuyente se le exija un esfuerzo continuado. En el caso de los procuradores no parece que el elemento determinante deba ser que los honorarios se fijen por arancel, sino si los honorarios recibidos (cualquiera que sea la forma de cálculo) retribuyen servicios prestados durante más de dos años o no, lo que quizás no tenga tampoco una relación directa con la duración del pleito y lo que habrá que verificar es en qué han consistido los servicios y durante cuánto tiempo se han prestado, información que solo tiene el obligado tributario.

Admite que tendrían ese período de generación superior a dos años si cuando concluye el pleito (a los tres años de su inicio) se le abonan al procurador la totalidad de los derechos o aranceles correspondientes al conjunto de servicios prestados durante esos tres años.

Apunta el abogado del Estado que no pueden considerarse, por tanto, rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos años ya que el recurrente realiza habitualmente prestaciones de servicios cuya duración excede de dos años. Todos esos ingresos (que se van solapando con todos los demás), procederían del ejercicio de una actividad en la que de forma regular o habitual se obtienen los mismos.

En cuanto a la carga de la prueba, señala que el cumplimiento de la regla general de la norma al respecto (artículo 105.1 LGT y 217 LEC) debe ser acreditado por el obligado tributario. Respecto de la excepción, aun siendo la carga de la prueba inicialmente a cargo de la Administración, le resulta evidente que la documentación acreditativa también se encuentra en poder del obligado tributario, pues es él el que dispone de toda aquella documentación acreditativa del conjunto de percepciones recibidas de sus clientes y del motivo de cada remuneración recibida.

En el caso que nos ocupa es el propio obligado tributario el que plantea el debate y aporta toda la documentación (facturas emitidas por cada servicio) y la Administración se limita a analizar la documentación presentada y extrae las conclusiones (tanto sobre la regla general como sobre la exención) que se deducen de la documentación presentada. Desde esta perspectiva, le parece ilógico que el obligado que aporta toda la documentación, alegue luego que la Administración ha incumplido con la carga de la prueba cuando, de haber desplegado la Administración alguna actividad probatoria, habría consistido en primer lugar, en requerir al obligado la documentación que él ya previamente había aportado.

Para dar una respuesta apropiada a la cuestión suscitada es necesario, a juicio del abogado del Estado, tener presente y observar los cuatro ejercicios discutidos (2014 a 2017) para vislumbrar en ellos la nota de regularidad o habitualidad en la percepción de rendimientos irregulares, con privación del efecto favorable de la reducción, invocando al efecto, la sentencia de 11 de noviembre de 2020 rca. 820/2018, ECLI:ES:TS:2020:3728.

Solicita de la Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije doctrina en el sentido de entender que:

- En los supuestos de solicitud de rectificación de la autoliquidación, para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley de IRPF, es admisible exigir al contribuyente en las actividades económicas en las que los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel, teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto, e independientemente del tiempo dedicado por el profesional, un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar tal reducción, concretado en la obligación de soportar, conforme al artículo 108.4 LGT, la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar, consistente en singularizar o separar alguna o algunas de las facturas aportadas para acreditar que los rendimientos se han obtenido de forma irregular.

- Con carácter general, en relación con las facturas aportadas en este recurso, puede llegarse a la conclusión de la habitualidad en la obtención de rendimientos continuados a lo largo del tiempo en el desarrollo de la actividad de procurador que, por ello, pueden considerarse regulares, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.1, último párrafo de la Ley de IRPF.

Sobre esa base, patrocina la desestimación del recurso formulado, confirmando la sentencia de instancia y, por ende, la resolución del TEAR impugnada ante el mismo

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de febrero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de julio de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de noviembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

El debate casacional se suscita en el marco de la rectificación por el recurrente de su autoliquidación de IRPF, motivada, entre otras circunstancias, por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 Ley de IRPF, al defender el carácter irregular de determinados rendimientos que percibía como procurador, actividad económica en la que, según el auto de Admisión, los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto e independientemente del tiempo dedicado por el profesional.

En este contexto, la Sección de Admisión nos insta a analizar si, conforme al artículo 108.4 LGT, resulta exigible al contribuyente un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar tal reducción, a efectos de la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar.

Segundo. *La argumentación de la sentencia de instancia*

La sentencia de 2 de marzo de 2022 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, estimó en parte el recurso contencioso administrativo de don Carlos Ramón (en cuanto al reconocimiento de la deducibilidad de determinados gastos), considerando, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

"La administración niega esta reducción alegando que no es plenamente aplicable la doctrina del TS sobre los honorarios percibidos por letrados, profesión que no es asimilable a los procuradores, interviniendo estos en actos procesales concretos que no exigen un esfuerzo continuo, insistiendo la administración que los rendimientos de los procuradores se obtienen de forma regular siendo los ingresos anuales bastante uniformes, y por último alega el Abogado del Estado que el hecho que un procedimiento comience un determinado año y la factura se expida dos años después no implica una intervención continuada del procurador, no siendo inusual que se produzca cambios de representación durante la tramitación del procedimiento.

A esto debemos decir que la peculiaridad del presente supuesto está en que el actor, aprovechando el procedimiento de comprobación limitada instó la rectificación de sus autoliquidaciones donde declaró los ingresos percibidos por su actividad profesional de Procurador (actuación que resulta dudosa a la vista del contenido del artículo 126,2 RD 1065/07, aunque nada alegó la administración a este respecto), y ahora insta la rectificación de sus autoliquidaciones argumentando que debe aplicarse una reducción del 40% al tratarse en gran parte de los mismos de rentas irregulares, remitiéndose al contenido de sus facturas donde consta el número del procedimiento judicial donde intervino como procurador cuya fecha de inicio del mismo es superior a los dos años hasta la emisión de la factura.

Pues bien, conforme determina el artículo 108,4 LGT en los casos de rectificación de autoliquidación corresponde al obligado tributario la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar, y en este caso se limita a aportar un conjunto de facturas donde aparece la fecha de inicio del procedimiento judicial y la fecha de emisión de la factura, siéndole exigible un mayor esfuerzo probatorio a fin de acreditar que no se trata de unas facturas referidas a una actividad regular o habitual en el obligado tributario, siendo negada por la administración la pretendida irregularidad de los ingresos por la falta de aportación de más datos que acrediten una dedicación continua durante más de dos años y por otra parte se considera que el contribuyente obtiene rendimientos de estas características de forma regular (no se trata de unas facturas aisladas) y, por tanto, no deben considerarse como rendimientos con un período de generación superior a dos años, sin que por otra parte podamos olvidar que la derechos de honorarios de Procuradores viene fijados legalmente vía arancel (RD 1373/2003), percepción económica que se fija atendiendo al tipo y cuantía del procedimiento (a diferencia de los letrados que sus honorarios no están fijados normativamente), es decir que los aranceles se fijan con independencia del tiempo dedicado al asunto, y sin que por otra parte sea determinante para acreditar que el periodo de generación de la renta el atender únicamente a la fecha de emisión de la factura, sin valorar otras circunstancias que aquí no se han alegado y obviamente tampoco ha sido probadas, debiendo por tanto desestimarse este motivo de impugnación." (sic).

Tercero. *El criterio de la Sala*

1. En varias ocasiones, esta Sala se ha pronunciado -por ejemplo, en la sentencia 429/2018 de 19 de marzo, rca. 2070/2017; ECLI:ES:TS:2018:950; en la 450/2018, de 20 de marzo, rca. 2522/2017, ECLI:ES:TS:2018:1069; en la sentencia 610/2018, de 16 de abril, rec. 255/2016, ECLI:ES:TS:2018:1472; o en la sentencia 28/2021 de 20 de enero, rec. 5372/2019, ECLI:ES:TS:2021:270- sobre la tributación de los ingresos

obtenidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, derivados de actuaciones que se habían prolongado más de dos años, en particular, sobre los requisitos y la carga de la prueba para la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley IRPF.

Así, la sentencia 610/2018, de 16 de abril, rec. 255/2016, ECLI:ES:TS:2018:1472, expresa lo siguiente:

"(...) La primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su inculcación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años. Con ello no hacemos sino seguir la doctrina establecida en nuestra sentencia de 1 de febrero de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 183/2003), que se remite a su vez a otra anterior de 15 de julio de 2004, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1364/1999, referida ésta a un arquitecto.

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

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

La segunda de las cuestiones interpretativas que el artículo 32.1, tercer párrafo, LIRPF suscita es, como se ha dicho, la de si para determinar la exclusión de los rendimientos que, aun referidos a periodos de generación superiores a los dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos, ha de considerarse la profesión, actividad o sector a que pertenezca el sujeto pasivo o, por el contrario, debe estar a la índole de los ingresos propios de cada contribuyente.

En relación con este extremo, afirmamos en aquellas dos sentencias, y reiteramos ahora, lo siguiente:

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

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

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

Abordamos después la tercera de las cuestiones apuntadas, consistente en establecer sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar la concurrencia de la excepción a la regla de la

reducción de los rendimientos una vez constatado, como aquí sucede, el presupuesto de hecho determinante de aquella la reducción - que los rendimientos han sido generados a lo largo de un periodo superior a dos años- que se pretende enervar por la Administración tributaria. Y lo hicimos así:

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

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

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

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

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

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

Y es que, en efecto, si nos atenemos sólo a los rendimientos percibidos en 2009, se trata de tres únicos ingresos, reflejados en tres facturas; y si se amplía el espectro tomando en cuenta un lapso temporal más amplio, resulta que el interesado ha probado que es la primera vez en sus veintiún años de profesión de abogado que se aplica una reducción de estas características, precisamente porque nunca había percibido ingresos generados durante más de dos años.

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

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

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

Como tal excepción ha de ser tratada, lo que significa que debe evitarse el riesgo de emplear un concepto restringido en la apreciación de la regla y otro expansivo cuando se trata de integrar los casos en la excepción a dicha regla. En otras palabras, la excepción no debe predominar sobre la regla, haciéndola inviable o dificultando su aplicación.

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

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

Tercero. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de nuestra Ley Jurisdiccional, procede, en función de todo lo razonado en los fundamentos anteriores, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "precisar cuándo los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, por proceder de una actividad que de forma regular o habitual genera ese tipo de rendimientos".

Tal conclusión -plenamente coincidente con la expresada en nuestras dos sentencias de 19 y 20 de marzo de este año - es la siguiente:

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

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

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

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La anterior interpretación sobre las reglas de la reducción de la base imponible y su excepción, contenidas en el artículo 32.1, párrafos primero y tercero, en la versión del precepto aplicable al periodo 2009, conduce a la declaración de no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, pues los rendimientos procedentes de las tres facturas litigiosas, como han decidido los jueces a quo en la sentencia impugnada, deben entenderse (i) que se han generado en un periodo superior a dos años y (ii) que no son regular o habitualmente así percibidos por el contribuyente en el ejercicio de su actividad de abogado toda vez que la Administración no ha probado en absoluto tales circunstancias excluyentes de la reducción."

2. El auto de Admisión, tras referirse a esa jurisprudencia, relativa a la aplicación de la reducción con relación a la profesión de abogado, explica que aún no se ha abordado si, en las actividades económicas en las que los ingresos se determinan de forma obligatoria por arancel, teniendo en cuenta únicamente la cuantía del asunto e independientemente del tiempo dedicado por el profesional, es necesario que el contribuyente realice un esfuerzo probatorio adicional para poder aplicar la expresada reducción.

Conviene recordar que, a los efectos de aplicar la reducción analizada, la disyuntiva entre si debe considerarse la profesión o actividad del obligado tributario o si debe estarse a la percepción individualizada de sus ingresos, ha sido resuelta por la jurisprudencia en el sentido de que no es posible fundamentar la procedencia de la reducción sobre la base de las características abstractas del sector o profesión de que se trate.

Por el contrario, siendo fundamental la prolongación en el tiempo -por plazo superior a 2 años de la actividad cuya retribución determina la obtención de renta a los efectos de aplicar la reducción- no se alcanzan a comprender las dudas que suscitó la Administración Tributaria y que vienen a recogerse en la sentencia recurrida en casación,

en torno a que una factura expedida 2 años después del inicio de un procedimiento no implica una intervención continuada del procurador, sobre la base de aducir -de forma genérica e inespecífica- eventuales cambios de representación durante la tramitación del procedimiento.

Evidentemente, a los efectos que nos ocupan, una factura así expedida es ya un elemento de prueba y, como tal, permitirá decantar o no la conclusión de la extensión en el tiempo (en este caso, durante más de 2 años) de una determinada actividad o servicio por parte del obligado tributario.

Otro plano distinto sería aquel en el que se suscitasen dudas, serias y apoyadas en una serie de indicios, en torno a la validez y veracidad de las facturas, lo que conduciría a otro escenario que, desde luego, en este caso ni siquiera cabe esbozar. Fuera de tal contexto, por tanto, no cabría cuestionar, en consecuencia, una intervención continuada del procurador desde la fecha del inicio del procedimiento hasta la de expedición de la factura, sin perjuicio de posibles cambios de representación durante la tramitación del procedimiento, obviamente, siempre que se acrediten.

Por tanto, lo esencial para que determinados ingresos se consideren generados en un periodo superior a dos años a los efectos de la reducción del artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley de IRPF es que el contribuyente en el ejercicio de su profesión -en este caso, la de procurador-, haya intervenido en litigios cuya duración se haya extendido más de dos años, se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio.

En definitiva, se trata de una corrección de los efectos negativos que la progresividad podría proyectar a efectos de capacidad económica y de justicia tributaria sobre rentas que tributan íntegramente en un solo ejercicio pero que han sido obtenidas en contraprestación de trabajos o servicios realizados en periodos más dilatados, específicamente más de 2 años a tenor del propio artículo 32 Ley de IRPF.

3. Como se ha expresado en los antecedentes, el escrito de interposición considera que la sentencia recurrida crea un régimen de la carga de la prueba ad hoc, específico para los contribuyentes que, como los procuradores, obtienen sus rendimientos mediante arancel, pese a que la cuantía del asunto sea también un elemento igualmente fundamental en cuanto a los rendimientos de otros profesionales, como los abogados, a quienes -según afirma el recurrente- no se les exige una mayor carga probatoria para aplicar la reducción del 32.1 Ley de IRPF.

Como hemos visto, en la parte final de su argumentación, la Sala de Valencia pone de manifiesto lo siguiente "[...] sin que por otra parte podamos olvidar que la derechos de honorarios de Procuradores viene fijados legalmente vía arancel (RD 1373/2003), percepción económica que se fija atendiendo al tipo y cuantía del procedimiento (a diferencia de los letrados que sus honorarios no están fijados normativamente), es decir que los aranceles se fijan con independencia del tiempo dedicado al asunto, y sin que por otra parte sea determinante para acreditar que el periodo de generación de la renta el atender únicamente a la fecha de emisión de la factura, sin valorar otras circunstancias que aquí no se han alegado y obviamente tampoco ha sido probadas, debiendo por tanto desestimarse este motivo de impugnación." (sic)."

El párrafo anteriormente transcrito encierra un razonamiento más de la secuencia argumental que lleva a la Sala de Valencia a negar, en este caso, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32 de la Ley del IRPF. Ahora bien, no siendo el único argumento, lo cierto es que, por sí mismo, no puede fundamentar el rechazo de la reducción.

En primer lugar, porque de la jurisprudencia anteriormente evocada no cabe inferir que se supedita la aplicación de la reducción a la manera en que se perciben o cuantifican los honorarios; y, en segundo lugar, porque como explícitamente reconoce el abogado del Estado, "[e]n el caso de los procuradores no parece que el elemento determinante deba ser que los honorarios se fijen por arancel, sino si los honorarios recibidos (cualquiera que sea la forma de cálculo) retribuyen servicios prestados durante más de dos años o no, lo que quizás no tenga tampoco una relación directa con la duración del pleito."

En efecto, la propia argumentación contenida en el escrito de oposición relativiza la circunstancia de que los honorarios se perciban por arancel -"no parece [...] determinante"- y, en definitiva, reconduce la controversia a una cuestión probatoria. Es más, el abogado del Estado, al solicitar la fijación de la doctrina concluye en la necesidad de una carga de la prueba adicional que concreta en "singularizar o separar alguna o algunas de las facturas aportadas para acreditar que los rendimientos se han obtenido de forma irregular", apuntando, seguidamente que, con relación a las facturas aportadas en este recurso, "puede llegarse a la conclusión de la habitualidad en la obtención de rendimientos continuados a lo largo del tiempo en el desarrollo de la actividad de procurador que, por ello, pueden considerarse regulares, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.1, último párrafo de la Ley de IRPF."

Pues bien, centrado de esta forma el debate, conforme a todo lo expresado la respuesta al planteamiento del auto de Admisión debe ser negativa, es decir, no puede exigirse un esfuerzo probatorio adicional -expresión contenida en el auto de Admisión, pero no en la sentencia recurrida que habla de un mayor esfuerzo probatorio- a la parte recurrente por la circunstancia de ejercer una profesión en la que los ingresos se delimitan por arancel.

4. Conviene aclarar, no obstante, que atendiendo a la fundamentación -anteriormente transcrita- de la sentencia impugnada, el escrito de interposición realiza una lectura desenfocada de la misma, propiciada, en buena parte, por la ambigüedad de alguna de sus expresiones.

En efecto, al enfatizar lo que denomina "la peculiaridad del presente supuesto", la sentencia cuestiona la procedencia de la rectificación de la autoliquidación, ante la circunstancia de encontrarse abierto un procedimiento de regularización, afirmando que "aprovechando el procedimiento de comprobación limitada instó la rectificación de sus autoliquidaciones donde declaró los ingresos percibidos por su actividad profesional de Procurador (actuación que resulta dudosa a la vista del contenido del artículo 126,2 RD 1065/07, aunque nada alegó la administración a este respecto)" afirmación de la que, no obstante, no decanta consecuencia específica alguna.

Sin embargo, las dudas que al respeto sugiere la sentencia resultan irrelevantes a efectos de este recurso de casación, por cuanto en nuestra sentencia de 1 de abril de 2019 rca. 5613/2017, ECLI:ES:TS:2019:1087, ya pusimos de manifiesto que "la solicitud de rectificación de una autoliquidación solicitada por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento inspector (del que tiene cumplida noticia y cuya incoación le fue notificada) debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión administrativa en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección", pues lo que resulta improcedente es pretender la incoación de un procedimiento de rectificación ad hoc, ya iniciadas las actuaciones de comprobación e inspección.

A mayor abundamiento, el propio abogado del Estado admite la posibilidad de solicitar la rectificación de una autoliquidación una vez iniciado un procedimiento de comprobación limitada que afecta a los ejercicios a los que se refiere esa solicitud, debiendo ser considerada o tenida en cuenta en la resolución que ponga fin a dicho procedimiento.

5. Sentado lo anterior, tampoco compartimos la apreciación del recurrente relativa a que la sentencia de la Sala de Valencia exige un mayor esfuerzo probatorio "en función de la vía procesal elegida, que en este caso fue la de la rectificación de autoliquidación", premisa que reitera apuntando que "no tiene sentido alguno que la sentencia impugnada altere dicha regla de distribución de la carga probatoria, por el solo hecho de que mi mandante solicitara la rectificación de su autoliquidación."

Tras recordar que, en los casos de rectificación de autoliquidación corresponde al obligado tributario la carga de la prueba de los hechos que pretende rectificar, ciertamente, la sentencia recurrida exige -según sus términos-, "un mayor esfuerzo probatorio a fin de acreditar que no se trata de unas facturas referidas a una actividad regular o habitual en el obligado tributario."

Ahora bien, no parece que la comparativa de "un mayor esfuerzo probatorio" se establezca entre contribuyentes que pretenden dicha reducción -por la vía de la rectificación de autoliquidación- frente a los que lo hacen recurriendo la liquidación tributaria.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

A los efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no es admisible exigir al contribuyente un esfuerzo probatorio adicional respecto de los hechos que pretende rectificar, conforme al artículo 108.4 LGT, ni por la circunstancia de que los ingresos que considera obtenidos de manera irregular deriven de actividades económicas que se cuantifiquen de forma obligatoria por arancel; ni por la circunstancia de que la reducción se solicite a través del cauce del artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Sin perjuicio de que, conforme hemos interpretado, la sentencia recurrida no exige ese esfuerzo adicional probatorio sobre la base de alguna de las circunstancias expresadas, observamos, no obstante, que no entra a ponderar ni a valorar el importe que las facturas presentadas representan con el conjunto de las percepciones recibidas por el recurrente de sus clientes, es decir, con relación a la totalidad de los ingresos declarados por su actividad económica en los ejercicios regularizados.

Desde esta perspectiva, reiteramos que la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia, a tenor del párrafo tercero del art. 32.1 de la Ley de IRPF, descarta aquella reducción, ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal y no a la actividad, global o abstractamente considerada.

La aplicación de dicha corrección viene marcada por la excepcionalidad que supone percibir unos rendimientos generados más allá de ese umbral temporal de dos años, pues si el contribuyente los obtiene de forma habitual, la irregularidad de su percepción desaparece, deviniendo inaplicable la reducción por cuanto comportaría,

conforme gráficamente hemos expresado, "un privilegio irritante e injustificable, pues en nada se diferenciarían aquéllos de los obtenidos de forma regular."

A estos efectos, resulta oportuno evocar nuestra sentencia 1499/2020 de 11 de noviembre, rca. 820/2018, ECLI:ES:TS:2020:3728, en la que, partiendo de la doctrina jurisprudencial anteriormente consignada, desestimamos la pretensión casacional del contribuyente atendidas las circunstancias del caso allí enjuiciado, en el que se había apreciado que los ingresos o rendimientos obtenidos por el mismo en el ejercicio de su profesión de abogado generados en períodos superiores a 2 años, tenían carácter regular o habitual, debido a la relevancia o porcentaje que dichas facturas representaban en el total de los ingresos declarados por la actividad económica del recurrente.

Recordemos que, como se infiere de la jurisprudencia anteriormente transcrita, la carga de la prueba de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la excepción incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comportará, obviamente, la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse.

Ahora bien, en este caso, no observamos quiebra de las reglas de la carga de la prueba por parte del contribuyente ni por parte de la Administración, lo que sucede es que la sentencia de instancia no realiza la ponderación anteriormente expresada.

En efecto, por un lado, el recurrente presentó las facturas en las que apoyaba su solicitud de rectificación de las autoliquidaciones (en número de 219, señala el abogado del Estado) por la prestación de servicios de procurador.

Por otro lado, atinadamente, el abogado del Estado aprecia como ilógico "que el obligado que aporta toda la documentación luego alegue que la Administración ha incumplido con la carga de la prueba cuando, de haber desplegado la Administración alguna actividad probatoria, habría consistido en, primer lugar, en requerir al obligado la documentación que él ya previamente había aportado."

Y es que, como se infiere del escrito de oposición, para dar una respuesta apropiada a la cuestión suscitada es necesario tener presente y observar los cuatros ejercicios discutidos (2014 a 2017) para vislumbrar la nota de regularidad o habitualidad en la percepción de rendimientos irregulares, ponderación y valoración que, como se ha expresado, no ha sido efectuada por la sentencia de instancia.

En efecto, la sentencia recurrida pone de manifiesto que el contribuyente se remite "al contenido de sus facturas donde consta el número del procedimiento judicial donde intervino como procurador cuya fecha de inicio del mismo es superior a los dos años hasta la emisión de la factura" y que, en este caso, "se limita a aportar un conjunto de facturas donde aparece la fecha de inicio del procedimiento judicial y la fecha de emisión de la factura, siéndole exigible un mayor esfuerzo probatorio a fin de acreditar que no se trata de unas facturas referidas a una actividad regular o habitual en el obligado tributario, siendo negada por la administración la pretendida irregularidad de los ingresos por la falta de aportación de más datos que acrediten una dedicación continua durante más de dos años y por otra parte se considera que el contribuyente obtiene rendimientos de estas características de forma regular (no se trata de unas factura aisladas) y, por tanto, no deben considerarse como rendimientos con un período de generación superior a dos años [...]"

De entrada, no resulta claro que esa apreciación sea la percepción de la Sala o, más bien, la que mantenía la Administración. Pero es que, habiendo colmado el recurrente la carga de acreditar el presupuesto de hecho determinante de la reducción del artículo 32 Ley de IRPF, la Sala debió contextualizar el porcentaje que representan los importes de las facturas con relación al total de los ingresos que el recurrente declaró como procedentes de su actividad económica, tomando como referencia, a los efectos de extraer las consecuencias correspondientes, cada uno de los ejercicios individualmente considerados, así como el periodo, más amplio, que suponen los cuatro ejercicios objeto de comprobación.

En consecuencia, reproduciendo la doctrina jurisprudencial anteriormente expresada, debemos estimar el presente recurso de casación, ordenando la retroacción de actuaciones a los efectos de que por la sentencia de instancia se realice tal ponderación en los términos expresados.

Quinto. Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

2. Estimar el recurso de casación 3799/2022 interpuesto por don Carlos Ramón contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 237/2022 de 2 de marzo, en el recurso núm. 417/2021, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones a fin de que dicha Sala pondere la relevancia o porcentaje que representan los importes de las facturas presentadas por el recurrente con relación al total de los ingresos que declaró como procedentes de su actividad económica de procurador, tomando como referencia, a los efectos de extraer las consecuencias correspondientes en orden al carácter regular o habitual de tales ingresos consignados en las facturas presentadas, cada uno de los ejercicios individualmente considerados, así como el periodo más amplio que suponen los cuatro ejercicios objeto de comprobación.

3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.