

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 336/2025 de 18 de septiembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 299/2023.

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Rendimientos con periodo de generación superior a dos años. El recurrente percibió unos honorarios de 233.408,54 € en el año 2020 como retribución por los servicios de defensa jurídica en un solo proceso judicial, que se prolongó más de dos años, tal como reconoce la Administración, al iniciarse el 3 de septiembre de 2015 y finalizar por acuerdo de las partes el 30 de noviembre de 2020. Sin embargo, el actor los consignó en su autoliquidación del IRPF como ingresos regulares sin aplicar la reducción. Tanto la AEAT como el Abogado del Estado señalan que la carga que pesa sobre la Administración tributaria de acreditar que concurre la excepción de la habitualidad, no se aplica cuando es el propio contribuyente quien los ha considerado en su autoliquidación como ingresos ordinarios sin reducción. El recurrente defiende que no cabe examinar la habitualidad de sus ingresos realizando una extrapolación automática de todos los ingresos del despacho por más que haya sido su socio principal desde su constitución, y que la carga de la prueba de la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 32.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF), corresponde a la Administración también en los casos en los que se haya llevado a cabo una rectificación de la autoliquidación. Resuelve el Tribunal que la Administración tributaria no ha justificado la exclusión de la aplicación de la reducción solicitada ni probado que individualmente resultase aplicable la excepción contemplada en el tercer párrafo del art. 32.1 Ley IRPF. Así, no resulta de las propias consideraciones de la Administración que la retribución en cuestión, generada en un periodo superior a los dos años, sea algo habitual en la actividad del actor, y lo que no resulta de la sola referencia a los rendimientos percibidos del mismo cliente en el año 2017. Señala la Sala que la carga de la prueba de la excepción señalada no se ve alterada cuando se haya intentado una rectificación de la autoliquidación.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0025994

Ponente Sr. Ugarte Oterino

Procedimiento Ordinario 299/2023

Demandante:D. Virgilio

PROCURADOR D. ARTURO ROMERO BALLESTER

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 336/2025

Presidente Ilmo. Sr.

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados Ilmos/as.

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

En Madrid, a quince de septiembre de dos mil veinticinco.

Visto el recurso número 299/2023, interpuesto por DON Virgilio, representado por el Procurador Don Arturo Romero Ballester, y asistido por el Letrado Don Íñigo de Zunzunegui Valero de

Síguenos en...

Bernabé, frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 24 de febrero de 2023, que desestimó la reclamación-económico administrativa n.º NUM000 interpuesta frente al acuerdo de rectificación del IRPF del ejercicio de 2020, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

TERCERO. -Acordado el recibimiento a prueba del recuso y practicada toda la admitida, las partes presentaron escritos de conclusiones, ratificándose en sus pedimentos, quedando los autos pendientes de señalamiento.

CUARTO. -La cuantía del proceso ha quedado fijada en 30.459,81 €.

QUINTO. -El 9 de septiembre de 2025 tuvo lugar el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para sentencia.
Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Virgilio ejercita pretensión declarativa de nulidad de la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 24 de febrero de 2023, que desestimó la reclamación-económico administrativa n.º NUM000 interpuesta frente al acuerdo de rectificación del IRPF del ejercicio de 2020, y de condena al pago de 30.459,81 euros, más los intereses previstos en el artículo 26.6 LGT.

SEGUNDO. - Actuación impugnada.

La Resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 24 de febrero de 2023, desestimó la reclamación-económico administrativa n.º NUM000 interpuesta frente al acuerdo de rectificación del IRPF del ejercicio de 2020, de la que se extraen las siguientes consideraciones correspondientes a la pretensión deducida:

- Nos encontramos con un procedimiento de rectificación de autoliquidación del IRPF 2020, iniciado por el propio contribuyente, por lo cual se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 108 de la LGT.

- No se ha acreditado la existencia de una corriente de ingresos cuya generación supere los dos años en la actividad ejercida por el reclamante, siendo éste, al instar el mismo la rectificación de su autoliquidación, quien debió probar que los ingresos controvertidos cuyo periodo de generación fueran superiores a dos años resultaban excepcionales, y que no recibía ingresos similares en el ejercicio de su actividad.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

Se extraen las siguientes consideraciones de la demanda y escrito de conclusiones, relativas a la actuación impugnada, en que el recurrente funda su pretensión:

- Los rendimientos profesionales del ejercicio 2020 fueron notoriamente superiores a los de los ejercicios anteriores, obedeciendo ello a la generación de un rendimiento extraordinario por una prima de éxito por los servicios de asistencia letrada en un proceso judicial que se inició el 3 de septiembre de 2015 y que finalizó el 30 de noviembre de 2020, que dio lugar al pago 233.408,54 euros, que supuso prácticamente 2/3 del rendimiento profesional del contribuyente en todo el ejercicio.

- La propuesta de liquidación denegó la reducción de forma abstracta en consideración a la habitualidad de este tipo de ingresos en la actividad del contribuyente (abogacía en la especialidad de arbitraje), si bien nunca ha aplicado la reducción por la obtención de una prima

de éxito obtenida en un litigio concreto y, por tanto, se trata de un tipo de renta que carece de las notas de habitualidad o regularidad que excluyen la aplicación de la reducción.

- La liquidación provisional, después del trámite de alegaciones conferido, alteró la base fáctica de la propuesta para tratar de probar la supuesta habitualidad de los honorarios variables, al decir que dada la vinculación existente entre el contribuyente y la sociedad limitada a través de la que gira su despacho de abogados, DIRECCION000., tomó en consideración la facturación a la clientela del despacho para entender que "no parece que la forma de retribución por honorarios variables, constituya una práctica aislada", centrándose en las cantidades cobradas por la sociedad a un concreto cliente, CODERE APUESTAS, S.A.

- Ello le ha irrogado indefensión y supone una infracción del derecho al secreto profesional garantizado por los artículos 24.2 de la Constitución y en especial por el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

- La cantidad de 145.200,00 euros facturada a Codere Apuestas, S.A. Unipersonal en el año 2017 (con I.V.A. incluido) señalada en la liquidación no corresponde a ningún honorario variable sino a cuatro facturas con honorarios fijos por trámites o instancias concretos y no corresponden a primas u honorarios variables por éxito.

- Las cantidades cobradas a Murcia Golf Resorts, S.L. en 2019, 151.250,00 €, señaladas también en la liquidación no corresponden tampoco a ningún honorario variable sino a dos informes y al inicio de dos litigios que no habían sido fallados siquiera en primera instancia.

- No cabe examinar la habitualidad de sus ingresos realizando una extrapolación automática de todos los ingresos del despacho (DIRECCION000.), por más que haya sido su socio principal desde su constitución.

- La carga de la prueba de la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 32.1 de la ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, corresponde a la Administración también en los casos en los que se haya llevado a cabo una rectificación de la autoliquidación y el artículo 108.4 de la ley General tributaria no ampara la tesis contraria - Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, número 1746/2023, de 20 de diciembre -.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO ha interesado la desestimación del recurso por las razones expuestas en la resolución impugnada del TEAR, a las que añade las siguientes consideraciones a fin de rebatir los motivos de la demanda:

- Acreditado que los honorarios de 233.408,54 € se generaron en un período superior a dos años, la carga que pesa sobre la Administración tributaria de acreditar que concurre la excepción de la habitualidad, no aplica cuando el contribuyente ha considerado en su autoliquidación los ingresos como ordinarios, al operar el artículo 108.4 LGT, y solicitar con posterioridad su rectificación.

QUINTO. - Sobre la reducción del 30% por rendimientos irregulares de actividad económica.

El acuerdo de rectificación del IRPF del ejercicio de 2020, relativo al recurrente, razonaba así:
[...]

En primer lugar debemos analizar la naturaleza de los servicios que de manera habitual el contribuyente presta a la entidad NUM001 DIRECCION000, de la que obtiene los rendimientos objeto de controversia:

1. *Que la entidad NUM001 DIRECCION000 está dada de alta en epígrafe 841 "SERVICIOS JURIDICOS".*

2. *Que el contribuyente D. Virgilio ostenta una participación en NUM001 DIRECCION000, del 70%, perteneciendo el 30 % restante a Dª Genoveva.*

3. *Que el contribuyente D. Virgilio está dada de alta en epígrafe 731 "ABOGADOS" del IAE.*

Que de acuerdo con la página web de la entidad DIRECCION000, DIRECCION001 " DIRECCION000 es un despacho especializado en litigación y arbitraje. Actuamos como abogados de parte y como árbitros en disputas nacionales e internacionales"; "Los casos complejos y de alto valor añadido exigen un profundo conocimiento de la práctica de los tribunales y de los procedimientos de arbitraje. DIRECCION000 es un despacho dedicado en exclusiva a esta especialidad."

Por otra parte, en el apartado de "Equipo" consta como único abogado D. Virgilio, destacándose tanto su amplia trayectoria laboral en litigación y arbitraje, y debiendo mencionar sus funciones como profesor adjunto en el IE Business School y en el que conforme a su perfil público de LinkedIn "Teaches a mandatory course on Litigation and Arbitration and elective course on Complex Litigation and Arbitration."

[...]

En segundo lugar, es necesario, tener en cuenta además de la naturaleza de los ingresos obtenidos por el contribuyente, la vinculación del mismo con la entidad para la que presta sus servicios profesionales.

Así de conformidad con el acta de inspección A01 Num. Acta: NUM002 firmada en conformidad por la entidad DIRECCION000:

"Pese a la independencia de la persona física (D. Virgilio) y la persona jurídica (DIRECCION000.) en el orden jurídico, es evidente e innegable una estrecha vinculación entre el socio y la Sociedad y un conocimiento total y absoluto, por las partes, de las actividades de todos ellos, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

Algunos de los hechos reiteradamente señalados en la propuesta de liquidación contenida en la presente acta pueden concluirse de la forma siguiente:

- Es el socio D. Virgilio quién concentra un 70% del capital social de la Sociedad y quién consta como Administrador único de la misma.

- De forma clara y rotunda puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por las personas físicas sin necesidad de actuar éstas a través de una sociedad."

En necesario pues analizar los ingresos declarados por la entidad DIRECCION000., desde el año 2010 hasta la actualidad y que se detallan...

[...]

De conformidad, con la factura aportada, se desprenden los siguientes hechos:

NUM001 DIRECCION000, emite factura a CODERE SA por el siguiente concepto:

"ASISTENCIA LETRADA EN EL PROCEDIMIENTO ORDINARIO Nº 1536/2015 INICIADO POR CODERE, S.A. FRENTE A PERELLA WEINBERG PARTNERS UK LLP Y PERELLA WEINBERG PARTNERS EUROPE LP ANTE EL JUZGADO DE PRIMERA INSTANCIA Nº 5 DE ALCOBENDAS, CONFORME AL APARTADO 3 DE LA PROPUESTA DE HONORARIOS DE 12 DE JUNIO DE 2015, POR LOS SIGUIENTES CONCEPTOS:

PREPARACIÓN DE LA VISTA (APARTADO 3 (IV)) 20.000,00 euros

DESCUENTO POR SUSPENSIÓN DE LA VISTA -12.000,00 euros

HONORARIO VARIABLE CONSISTENTE EN EL 1,75% SOBRE LA DIFERENCIA ENTRE LAS CANTIDADES QUE LAS SOCIEDADES PWP HAN RECLAMADO O RECLAMEN A CODERE AL AMPARO DEL CONTRATO Y LA CANTIDAD QUE CODERE FINALMENTE PAGUE A DICHAS SOCIEDADES COMO CONSECUENCIA DE [...] UN ACUERDO EXTRAJUDICIAL, DE ACUERDO CON EL DESGLOSE ADJUNTO COMO ANEXO 225.408,54 euros"

De la factura aportada se desprende que la entidad NUM001 DIRECCION000 cobra una cantidad fija por la preparación de la vista, siendo el resto un honorario variable del 1,75% sobre la diferencia entre los reclamado y lo efectivamente pagado, en virtud de un acuerdo extrajudicial. A la hora de establecer la regularidad o habitualidad de la prima extraordinaria es necesaria, pues tener en cuenta, los siguientes hechos:

1. La naturaleza de los servicios los servicios prestados, pertenecientes a la abogacía y más concretamente al arbitraje, constituye la rama de especialización exclusiva de NUM001 DIRECCION000 y por tanto son su principal fuente de ingresos.

2. Que NUM001 DIRECCION000, mantiene una relación continuada con CODERE SA u otras empresas del grupo, desde el año 2012, a la que presta servicios de abogacía, todos y cada uno de los años.

3. Que a raíz de la cantidad facturada a CODERE SA y otras empresas, no parece que la forma de retribución por honorarios variables, constituya una práctica aislada de DIRECCION000., pudiendo destacar, los importes facturados a MURCIA GOLF RESORTS SL en el año 2019, por 151.250,00 euros, o a la CODERE APUESTAS SA UNIPERSONAL en el año 2017 por 145.200,00 euros.

[...]

Que, de conformidad con lo anteriormente expuesto, el contribuyente parece percibir este tipo de rendimientos habitualmente, pudiendo destacar entre otros, los percibidos de CODERE APUESTAS SA UNIPERSONAL en el año 2017, sin que exija el artículo 32.1 de la LIRPF, que el contribuyente haya aplicado la reducción para considerarlos como regulares o habituales.

Dispone el artículo 32.1 de la LIRPF:

[...]

1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

Síguenos en...

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

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

Sobre el entendimiento que haya de darse a este precepto la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 28/2021, de 20 de enero, rec. 5372/2019, dice así:

[...]

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

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

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

Razona así la sentencia de 19 de marzo de 2018 :

[...]

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

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

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

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

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

Prescindiendo de los términos del párrafo segundo, que no hacen al caso, es preciso dilucidar si los ingresos obtenidos por el recurrente por los servicios jurídicos documentados en la factura nº NUM003, relativos al proceso de quiebra nº 175/1990 seguido ante el Juzgado nº 2 de Lugo, a que alude la sentencia impugnada, se integran dentro de una de las dos hipótesis definidas en el apartado primero del precepto, es decir, si se trata de rendimientos netos con un período de generación superior a dos años.

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

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

...

Pues bien, la primera conclusión que debemos establecer es que los rendimientos percibidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un solo período fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en

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

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

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

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

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

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

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

3) La siguiente de las cuestiones consiste en establecer, para la configuración de la causa legal de la reducción y la operatividad de su excepción o exclusión, sobre cuál de las partes en la relación jurídico-tributaria pesa la carga de acreditar ésta última, una vez verificado que concurre,

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

Obviamente, tal carga incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de prueba. En el seno del procedimiento administrativo, por aplicación del artículo 105.1 de la LGT, conforme al cual "...En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Tal precepto es también confuso e impreciso en su formulación -pues la Administración no hace valer su derecho cuando ejercita sus potestades, sino que tiene que acreditar que concurre el presupuesto de hecho que justifica legalmente su concreto ejercicio-, pero no disciplina una regla exclusivamente destinada a los obligados tributarios, sino que distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que trasladado al caso presente significa que el contribuyente debe probar -como ha hecho- que los rendimientos derivados de la factura aludida acreditan su generación generados durante el tiempo que se ha prolongado el litigio a que vienen referidos, mientras que es carga de la Administración la de demostrar, una vez establecido lo anterior, que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase. En el seno del proceso judicial sucede lo mismo, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria en nuestra jurisdicción, cuyo apartado 3 prescribe que "...incumbe al demandado...la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior...", esto es, los hechos en que se funde la pretensión de la demanda.

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

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

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

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

En atención a esta doctrina debe aplicarse al actor la reducción del 30% a los rendimientos netos percibidos como Abogado en el año 2020 como retribución por los servicios de defensa jurídica en un solo proceso judicial, que se prolongó más de dos años, tal como reconoce la Administración, al iniciarse el 3 de septiembre de 2015 y finalizar por acuerdo de las partes el 30 de noviembre de 2020, percibiéndose a su finalización la denominada prima de éxito convenida con su cliente.

La Administración tributaria no ha justificado la exclusión de la aplicación de la reducción solicitada ni probado que individualmente resultase aplicable la excepción contemplada en el tercer párrafo del Art. 32.1 de la Ley 35/2006, en línea con la doctrina sentada por el Alto Tribunal.

Debemos entender que la carga de la prueba de la excepción prevista en el párrafo tercero del artículo 32.1 de la ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, no se altera cuando, como en el caso presente, se haya intentado una rectificación de la autoliquidación, por poder derivarse así de las consideraciones de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección 2ª, número 1746/2023, de 20 de diciembre, que contempla el mismo supuesto, cuando señala que:

[...]

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.

En todo caso, no resulta de las propias consideraciones de la Administración que la retribución en cuestión, generada en un periodo superior a los dos años, sea algo habitual en la actividad del actor, por más que la misma se haya generado en su desarrollo, y lo que no resulta de la sola referencia a los rendimientos percibidos de un solo cliente, CODERE APUESTAS S.A. UNIPERSONAL, en el año 2017.

Admitida la generación de las rentas en un periodo superior a dos años, no se aprecia que se trate del ejercicio de una actividad, la del actor, en que se obtenga de manera regular rendimientos con este periodo de generación, lo que conduce a la aplicación de la reducción del 30 % a los 233.408,54 € de ingresos brutos percibidos en el año 2020 de manera excepcional como retribución por sus servicios de defensa jurídica en el proceso judicial.

Procede, en consecuencia, anular la liquidación del IRPF.

SEXTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer a la demandada las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2.000 €, más el IVA que corresponda, a tenor de su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Virgilio frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 24 de febrero de 2023, que desestimó la reclamación-económico administrativa n.º NUM000 interpuesta frente al acuerdo de rectificación del IRPF del ejercicio de 2020, que anulamos, así como la resolución de que trae causa, procediendo la rectificación de la autoliquidación en los términos solicitados, lo que da lugar al reintegro de la cantidad de 30.459,81 euros ingresada indebidamente y los intereses de demora previstos en el artículo 26.6 LGT.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).