

SERVICIOS PROFESIONALES Y RENDIMIENTOS IRREGULARES

SECCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

José Pedreira Menéndez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo.

La STS de 19 de marzo de 2018 (sentencia núm. 492/2018) aborda la aplicación de la reducción por rentas irregulares a los rendimientos generados en determinadas actuaciones profesionales que se desarrollan durante un período superior a dos años con la vigente redacción del artículo 32.1 LIRPF/2006.

Con anterioridad el Tribunal Supremo ya se había pronunciado sobre esta cuestión en sus STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/6667) y de 1 de febrero de 2008 (RJ 2008/589), en las que había admitido la reducción por irregularidad de los honorarios percibidos por un arquitecto técnico y un abogado en prestaciones de servicios que habían tenido una duración superior al año. A juicio del Alto Tribunal, no estamos ante una mengua de la progresividad, sino ante una norma que pretende evitar un trato desfavorable respecto a otros sujetos pasivos que, teniendo igual capacidad económica, obtienen la renta en varios ejercicios o a medida que se ejecutan sus servicios y no a la finalización de los mismos contra el éxito del resultado de su actividad profesional.

El criterio jurisprudencial incluso había sido admitido expresamente en vía administrativa, como puede verse en la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 (JT 2013/552).

Ahora bien, estos pronunciamientos habían tenido lugar conforme a la normativa del IRPF anteriormente vigente. La novedad de la STS 19 de marzo de 2018 es que fija la doctrina jurisprudencial en relación con la redacción introducida en el artículo 32.1 LIRPF/2006, que establece:

“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.

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”.

En la norma se introdujo un último párrafo que es el que ha dado lugar al litigio y a la necesaria interpretación jurisprudencial, ya que la Administración ha venido denegando el carácter irregular de los rendimientos generados por determinados profesionales en períodos superiores a dos años, por entender que esto puede ser habitual en sus sectores profesionales, lo que eliminaría su carácter irregular.

Así, por ejemplo, en el caso enjuiciado el contribuyente había obtenido ingresos de este tipo en 2007, 2009 y 2011, lo que a juicio de la Administración impide su calificación como rentas irregulares, ya que hay habitualidad en su percepción.

En la STSJ Madrid de 27 de marzo de 2017, que es objeto de casación, se va aún más allá y se elimina la reducción porque el funcionamiento de tales ingresos o rentas puede depender de la propia voluntad del contribuyente, como puede verse al indicar que:

"...tales rendimientos no han sido obtenidos de forma notoriamente irregular bien porque las minutas controvertidas constituyen un ingreso habitual del interesado, ligado directamente a su actividad profesional, o bien que no tienen un período de generación superior a dos años porque los honorarios percibidos por el recurrente responden a la realización de actuaciones aisladas en distintos años, cada una de ellas con autonomía propia, lo que determina que se entiendan devengadas de manera independiente, es decir, actuación por actuación, de manera que por cada una de ellas se produce la exigibilidad del impuesto, siendo conclusión obligada declarar que los rendimientos obtenidos por el demandante son regulares, no pudiendo alterarse ese carácter regular por el hecho de que el interesado pactase el cobro de sus honorarios a la finalización de su actividad y sólo si ganaba los pleitos, ya que no puede quedar a la voluntad de los particulares la determinación del carácter tributario de los ingresos".

La discusión radica en determinar si esos rendimientos realmente tienen un período de generación superior a dos años, independientemente de la voluntad de las partes, y, en caso de que así sea, si el hecho de que se perciban de forma habitual este tipo de rentas impide la aplicación de la regla de la irregularidad. A la vista del problema interpretativo

existente, el Tribunal Supremo aceptó pronunciarse, por entender que tenía interés casacional objetivo, sobre la siguiente cuestión:

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

El interés casacional radica en los numerosos profesionales cuyos servicios pueden estar condicionados a una actuación prolongada en el tiempo de la que dependan sus honorarios: abogados que pactan una retribución en función del resultado final del litigio, ingenieros que deben esperar a que el proyecto esté ejecutado, odontólogos con tratamientos prolongados, etc.

El Tribunal Supremo, como he indicado, ya se había pronunciado sobre esta cuestión en sus STS de 15 de julio de 2004 y 1 de febrero de 2008. Sin embargo, la Administración y la Abogacía del Estado consideraron que esta jurisprudencia no era aplicable al caso al haberse producido un cambio normativo. Sin embargo, el Tribunal Supremo considera que la variación legal no afecta para nada a su doctrina y se ratifica en la misma bajo la vigencia de la actual normativa por los motivos que paso a exponer.

En primer lugar, la irregularidad viene determinada por el hecho de que los ingresos se hayan generado en un lapso temporal superior a dos años. En este sentido el Tribunal afirma:

“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 periodo fiscal, deben entenderse, a los efectos de su incardinación en el artículo 32.1, párrafo primero, de la ley del IRPF, como generados en un periodo superior a los dos años. 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”.

En segundo término, el Tribunal Supremo establece, a mi juicio, un análisis muy interesante sobre cómo debe interpretarse el carácter regular o habitual de los rendimientos irregulares, ya que considera que no ha de tenerse en cuenta la profesión o sector de actividad al que pertenezca el sujeto pasivo, sino que se debe estar a los ingresos propios de cada contribuyente. En este sentido afirma que:

“Hemos de atenernos a los rendimientos del propio contribuyente regularizado, no a los reales o supuestos referidos de forma abstracta a toda una profesión liberal: en primer lugar, porque el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha de estarse a las características de su concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se concreta y las notas distintivas de los rendimientos que obtiene y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades; en segundo lugar y en íntima conexión con lo anterior, porque no existe una unívoca, homogénea y genuina profesión de abogado que se materialice en determinadas actividades y rendimientos consecuentes con exclusión de otras. (...)

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”.

Otro tema abordado en la Sentencia que estoy comentando es el de la carga de la prueba, a quién le corresponde probar, al administrado su derecho a la reducción o a la Administración que el rendimiento no es irregular. Este tema es importante porque tradicionalmente la Administración ha entendido que el administrado es el que tiene que justificar que tiene derecho a aplicarse la reducción, entendida como beneficio fiscal, invocando el 105 LGT. Pues bien, el Tribunal Supremo considera que la aplicación del régimen de reducción es una cuestión objetiva. Si la renta se ha generado en un período temporal superior a dos años cabe la aplicación de la reducción, sin más prueba, debiendo ser la Administración la que ataque la misma, demostrando que es aplicable la excepción del párrafo segundo, por ser un rendimiento generado de forma habitual por el contribuyente y, por tanto, afectado por la excepción al derecho a la reducción de la base imponible. En consecuencia, la regla general es la reducción y la excepción su eliminación. En este sentido, el Tribunal Supremo afirma que:

“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”.

La STS de 19 de marzo de 2018, en tanto que confirma la línea jurisprudencial anteriormente existente, considero que fija jurisprudencia sobre la cuestión

controvertida e introduce un cambio significativo a la hora de aplicar la reducción por parte de los contribuyentes, frente al criterio que estaba manteniendo la Administración. La doctrina fijada por el Tribunal Supremo es clara al respecto al indicar que:

“1. Los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio 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”.

Por tanto, habrá que ver en cada caso cuáles son las retribuciones habituales del profesional y determinar si siempre se generan en períodos superiores a dos años o con carácter mayoritario, o bien si esto es la excepción, en cuyo caso cabría la aplicación de la reducción, independientemente del sector de actividad en el que se encuentre. Si habitualmente se cobran igualas a los clientes por el asesoramiento fiscal, pero en un determinado caso y ante una inspección o recurso se pacta percibir un importe a la finalización del procedimiento, siempre que este se dilate temporalmente, podría aplicarse la regla de irregularidad a este tipo de rendimientos. Este tipo de pactos pueden ser habituales en el contribuyente, pero no suponer la generalidad de sus rendimientos, supuesto en el que creo que sería aplicable la doctrina jurisprudencial fijada por la STS de 19 de marzo de 2018, lo que permite una adecuada distribución de la carga impositiva de determinados asuntos que pueden ser excepcionales, tanto en carga de trabajo, como en la percepción de honorarios. En definitiva, habrá que estar a la situación concreta de cada caso, pero se abre una importante vía para planificar la percepción de algunos honorarios profesionales.