

# RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Nº Resolución: 00/284/2011

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

Fecha de resolución: 31/01/2013

Unificación de criterio: Sí

**Asunto:** IRPF. Rendimientos de la actividad profesional. Carácter de renta irregular, hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de los honorarios percibidos de una sola vez por el desempeño de una actividad profesional, cuando el esfuerzo para generar dicha renta se ha prolongado durante varios ejercicios. La atribución del carácter de renta irregular debe apreciarse en cada caso concreto.

## **Criterio:**

Se consideran aplicables los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 de Julio de 2004 y de 1 de febrero de 2008 a los supuestos de hecho similares acaecidos bajo la vigencia de las diferentes leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la entrada en vigor en 1 de enero de 2007 de la actual Ley 35/2006, pues los razonamientos expuestos por el Alto Tribunal para considerar que los honorarios percibidos de una sola vez por el desempeño de una actividad profesional, cuando el esfuerzo para generar dicha renta se ha prolongado durante varios ejercicios, ostentaban el carácter de rendimientos irregulares, son completamente extrapolables para determinar si a la luz de la normativa reguladora de la reducción prevista en la Ley 40/1998 y en el Real Decreto Legislativo 3/2004, tales percepciones tienen o no un período de generación superior a dos años.

En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años y que los honorarios se giren de una sola vez a la conclusión del mismo, sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, esto es, una actividad y dedicación por parte del Letrado durante varios años con cierta continuidad, dentro de cada una de las fases del procedimiento susceptible de ser cobrada de forma independiente, estando vinculadas las retribuciones a la duración de los contratos o 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.

## **CONCEPTOS:**

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

VALORACION E IMPUTACION

IMPUTACION TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

BASE IMPONIBLE: RENDIMIENTOS

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES

## **RESOLUCIÓN:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (31/01/2013), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., por la que se resuelve, estimándolas, las reclamaciones económico-administrativas nº ... y ..., deducidas frente a liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2004 y 2005.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Llevado a cabo determinado procedimiento inspector, se dicta acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se regularizan los ejercicios 2004 y 2005, entendiéndose la Inspección que no procedía la reducción por obtención de rentas irregulares aplicada por el obligado tributario a determinados rendimientos de actividades económicas.

2. El obligado tributario dedujo frente a dicha liquidación reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante, TEAR).

El TEAR estima las reclamaciones, anulando el acuerdo impugnado, por considerar aplicable la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sentencias de 15 de julio de 2004 (Rec. n.º 1364/1999) y 1 de febrero de 2008 (Rec. n.º 183/2003).

La resolución señala que el precepto vigente en los ejercicios objeto de las reclamaciones es el artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estimándolo similar, en lo que se refiere al concepto irregular de los rendimientos, al contenido de los preceptos sometidos a examen en las referidas sentencias del Tribunal Supremo (artículo 27 de la Ley 44/1978, y artículo 59.Uno. b) de la Ley 18/1991).

Concluye la resolución del TEAR estimando que *"en los presentes supuestos de hecho los rendimientos obtenidos por el recurrente no han sido percibidos ante actividades puntuales según se deduce del expediente, sino que se hallan vinculados a la duración de un contrato que lleva consigo varias fases en función de la duración del pleito, duración que en los cuatro asuntos ha sido superior a dos años tal como exige el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, sin que los argumentos expuestos por la Inspección en apoyo de su decisión se compartan por esta Sala, ya que la remisión a la voluntad del perceptor en cuanto al momento del cobro de sus honorarios no desvirtúa la irregularidad misma respecto a los rendimientos percibidos. Tampoco la regulación contenida en la Ley 35/2006 de IRPF puede servir de fundamento a situaciones producidas durante la vigencia de otra norma"*

**SEGUNDO:** Frente a esta resolución formula el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

La cuestión planteada es la aplicación de la reducción del 40% por rendimientos de la actividad económica con un periodo de generación superior a dos años, regulada en el artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, a los honorarios percibidos por un abogado derivados de las distintas actuaciones realizadas durante la duración de un pleito, y si la determinación del periodo de generación debe atender al esfuerzo realizado durante la duración del pleito -como mantiene el TEAR-, o por el contrario, el periodo de generación debe atender al esfuerzo de cada una de las actuaciones aisladas en los distintos años que determinan el devengo de los honorarios que tendrían autonomía propia -como sostiene la Inspección-.

1) En primer lugar argumenta el Director que la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2004 se refiere a la Ley 44/1978 y a la Ley 18/1991, mientras que aquí se plantea la aplicación del Texto Refundido de la Ley del IRPF 3/2004, lo que permite, a su juicio, volver a plantear el debate de la cuestión de fondo acerca de la forma de generación de los rendimientos procedentes del ejercicio de la profesión de abogado por su participación en procedimientos judiciales o la realización de otro tipo de actuaciones, así como las consecuencias de la opción por diferir su cobro y por imputar fiscalmente los ingresos en el periodo impositivo en el que tiene lugar dicha circunstancia.

Ante la afirmación del TEAR de que el artículo 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un precepto en el que el concepto irregular de los rendimientos es similar al contenido en los preceptos sometidos a análisis en la referida Sentencia del Tribunal Supremo, señala el Director que las diversas normas que han regulado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han establecido unas reglas que tienen por objeto evitar los efectos negativos que la existencia de escalas de gravamen progresivas producen en determinados tipos de rendimientos que se perciben de forma acumulada en un concreto período impositivo: los generados en un período de tiempo dilatado (que algunas normas han fijado en un año y otras, las más recientes, en dos) y los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En lo que al supuesto de hecho que habilita a la aplicación de las normas correctoras que aquí nos afecta, los rendimientos con período de generación dilatado, estamos en presencia, como señala la resolución del TEAR, de un concepto jurídico indeterminado que habrá de valorarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Ahora bien, aunque los supuestos de hecho a los que se aplican estas normas de corrección de la progresividad están definidos de forma similar en todas las Leyes que han regulado el IRPF, lo cierto es que el resultado de aplicar unas y otras es bien diferente, y el régimen establecido por la Ley 40/1998 y el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 es un régimen distinto al que establecían la Ley 44/1978 y la Ley 18/1991. Así, mientras que en las normas más antiguas el problema se resolvía mediante la aplicación de tipos medios, en la normativa más reciente (a partir de la entrada en vigor de la Ley 40/1998) ello se lleva a cabo mediante la aplicación de unas reducciones sobre el rendimiento neto. En todo caso, los distintos mecanismos legales han procurado mitigar los efectos perniciosos derivados de la existencia de tarifas progresivas pero, y esto es muy importante, mediante unas reglas sencillas de aplicar.

Así, estando vigente el régimen contemplado por la Ley 40/1998, se daría el caso de que a un obligado tributario que a lo largo de los ejercicios durante los cuales se hubiera generado un determinado rendimiento hubiera estado sujeto a tipos marginales máximos, la aplicación de la normativa de rendimientos irregulares en el período impositivo en el que proceda su imputación temporal daría lugar a una exención parcial de aquéllos. Este efecto, consecuencia de establecer unas reglas sencillas de aplicación, es lícito, por mucho que el resultado alcanzado no responda a una lógica tributaria. Pero teniendo dicho efecto muy presente, entendemos que ha de analizarse con especial detenimiento, en cada caso concreto, si estamos en presencia del supuesto de hecho definido en la norma. A nuestro juicio no responde a tal exigencia un criterio que atienda simplemente a la circunstancia de que el esfuerzo realizado en un período dilatado se materialice en un único momento temporal, pues teniendo en cuenta la posibilidad de que dispone el contribuyente de aplazar el cobro de sus honorarios y de optar por un régimen de imputación temporal de cobros y pagos, aumentarán notablemente las posibilidades de los contribuyentes de adoptar estrategias de planificación fiscal tendentes a minorar la carga tributaria.

2) En segundo lugar señala el Director que lo relevante es determinar cuándo se entiende prestado un servicio (momento que no tiene que coincidir necesariamente con la fecha en que vaya a ser retribuido), pues representa el fin del período de generación del mismo. Es, además, el momento en el que dicho ingreso debería integrarse en la base imponible del IRPF, de acuerdo con las normas de imputación temporal previstas en dicho Impuesto.

Ello sin perjuicio de la posibilidad que tienen los contribuyentes del IRPF de optar por el criterio fiscal de imputación según los cobros y pagos. Ahora bien, el diferimiento en el cobro de un rendimiento y en su imputación fiscal no lo convierte en irregular, no implica una ampliación de su período de generación.

Centrándonos en el caso concreto del ejercicio de la profesión de abogado, por la intervención en procesos judiciales, lo anterior conduce a que no necesariamente concurren las circunstancias que permiten su consideración como generados en un plazo superior a dos años, por el hecho de que desde el inicio de las actuaciones hasta la resolución final del litigio y su cobro haya mediado dicho plazo. Los honorarios percibidos por los abogados responden a la realización de actuaciones aisladas en distintos años, cada una de ellas con autonomía propia, lo cual determina que se entiendan generadas independientemente, por cada actuación concreta. Ello con independencia de que se demore el cobro hasta el fin del litigio y que, por la regla especial de imputación de cobros y pagos, las cantidades se integren en la declaración del Impuesto en la que tiene lugar dicho cobro. En definitiva, el hecho de que no tenga lugar el cobro hasta el momento en que finalizan los procedimientos judiciales no significa que el período de generación de los mismos sea irregular.

En este punto cita el Director diversas consultas de la Dirección General de Tributos, así como la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de abril de 2000.

En definitiva, no puede confundirse el "período de generación" para el abogado con el de duración de los pleitos, ni tampoco puede depender la consideración de sus honorarios como renta regular o irregular, del tiempo de la presentación de la minuta ya

que, en tal caso, quedaría en poder del contribuyente el poder decidir el carácter regular o irregular de la renta. La duración del pleito no determina el devengo de los honorarios puesto que, con independencia de las costumbres del profesional, los honorarios se devengan por actuación y no por pleito concluido. En este sentido está previsto por el Estatuto General de la Abogacía que, en los supuestos de sustitución, el abogado sustituido tendrá derecho a reclamar los honorarios que correspondan a su intervención profesional (artículo 26).

Por todo lo anterior, se solicita de este Tribunal que estime el presente recurso y solicita se fije el siguiente criterio: A efectos de aplicar el artículo 30 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, y de apreciar la existencia de un periodo de generación superior a dos años en el caso de honorarios percibidos por los abogados por su participación en un pleito, se atenderá al esfuerzo correspondiente a la realización de cada una de las actuaciones aisladas en distintos años, que determinan el devengo de los honorarios, y que se considera que tienen autonomía propia, lo cual determina que los honorarios se entiendan generados independientemente por cada actuación concreta y con independencia del momento de cobro.

**TERCERO:** Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, se señala la posible extemporaneidad del recurso deducido por el Director.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

En concreto, respecto de la temporaneidad del recurso, debe señalarse que consta en el expediente el acuse de recibo por parte de la AEAT de la notificación de la resolución ahora impugnada, para cumplimiento, en fecha 7 de mayo de 2010. Por ello, habiendo tenido entrada en el registro de este Tribunal Central el escrito de interposición del recurso con fecha 15 de julio de 2010, se ha respetado el plazo de tres meses previsto en el artículo 242 de la LGT, cuyo apartado segundo dispone "*2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución*".

**SEGUNDO:** La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste, en definitiva, en determinar si la jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 15 de Julio de 2004 y de 1 de febrero de 2008 (vigentes como leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las Leyes 44/1978 y la 18/1991) es aplicable a supuestos de hecho similares pero acaecidos resultando ya de aplicación diferentes normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (la Ley 40/1998 y el Real Decreto Legislativo 3/2004), a los efectos de apreciar la existencia o no de un

periodo de generación superior a dos años en el caso de honorarios percibidos por los abogados por su participación en un pleito que se prolonga a lo largo de varios ejercicios.

**TERCERO:** La cuestión debatida ha sido objeto de regulación en las normas que se indican seguidamente,

A) La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 27 disponía en sus dos primeros apartados "1. *Son rentas irregulares los incrementos, las disminuciones de patrimonio y aquellos rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, el ciclo de producción sea superior a un año.*

*A efectos de lo previsto en este artículo constituye incremento o disminución patrimonial neto, el resultado de integrar y compensar los que se pongan de manifiesto durante el ejercicio, previa aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el artículo 21 de esta Ley en su apartado 1, letra b).*

*En caso de incremento patrimonial neto, la suma de los coeficientes resultantes de la operación contenida en el apartado siguiente, cada uno con su respectivo signo, constituirá incremento o disminución patrimonial anualizado neto.*

*2. Las rentas irregulares, salvo en el caso de disminuciones patrimoniales netas y en los supuestos a que se refiere el apartado 7.º de este artículo, se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado o se consideren imputables.*

*En los casos en que no pueda determinarse dicho período se tomará el de cinco años".*

B) La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señalando el artículo 59.Uno.letra b) que "*Serán rentas irregulares:*

*b) Los rendimientos que se obtengan por el sujeto pasivo de forma notoriamente irregular en el tiempo o que, siendo regular, su ciclo de producción sea superior a un año".*

C) La Ley 40/1998, 1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que prevé en su artículo 30 "*Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100"* (la reducción se incrementó al 40 por 100 por la Ley 46/2002)

D) En términos similares, se regulan las rentas irregulares en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 3/2004, Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

E) Finalmente, 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, cuyo artículo 32.1 párrafo tercero, introduce un cambio sustancial en la regulación de las reducciones aplicables a los rendimientos irregulares de actividades económicas, pues tras disponer que 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, añade que *"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"*.

Los artículos 27 de la Ley 44/1978 y 59. Uno. b) de la Ley 18/1991 han sido interpretados por el Tribunal Supremo en sentencias de 15 de julio de 2004 (Rec. nº 1364/1999) y de 1 de febrero de 2008 (Rec. nº 183/2003). Así, en la primera de las sentencias invocadas, nuestro Alto Tribunal afirma:

*"Y, al efecto, teniendo en cuenta los elementos de hecho obrantes en el expediente y en los autos jurisdiccionales de instancia (en especial, la certificación del Colegio Oficial de Arquitectos Técnicos del Principado de Asturias de 13 de febrero de 1995), debe llegarse a la conclusión, de acuerdo con la sentencia (también contrapuesta a la dictada en el presente caso por el Tribunal a quo) de 5 de mayo de 1995 del TSJ del País Vasco, de que los honorarios percibidos, de una vez, en el año 1992, por el ahora recurrente, con motivo de la dirección de obra que, en el ejercicio de su profesión, ha venido prestando a COMANSA entre los años 1989 y 1992, reúnen las características de una renta irregular, prevista en el artículo 59.1.b), en relación con 64, 65 y 67, de la Ley 18/1991, y que, por tanto, es correcta la autoliquidación, en este punto, por él efectuada (pues, **partiendo de los preceptos acabados de citar, si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio**, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad -sin que sea de aplicación lo establecido en el artículo 56.Uno y dos de la citada Ley 18/1991, ni los argumentos vertidos en la sentencia de instancia-).*

CUARTO.- *Procediendo, por tanto, estimar el presente recurso de casación para la unificación de doctrina".*

Por su parte, en la Sentencia de 1 de febrero de 2008, por la que se resuelve también recurso de casación en unificación de doctrina, se señala:

*"SEXTO.- Entrando en el fondo, ha de partirse de la existencia de identidad sustancial entre los supuestos a que se refieren los Tribunales Superiores de Justicia de Navarra y del País Vasco y el caso que contempla la sentencia recurrida, ya que no existen diferencias apreciables entre los honorarios de Arquitectos, como consecuencia de direcciones de **otras realizadas durante varios años** que se perciben en un pago único a su finalización, y los honorarios devengados por un Abogado por la realización de diversas actuaciones en procedimientos concursales, que se cobran también a la terminación de los mismos, que es el supuesto fáctico del que parte la Inspección, **al no cuestionar que los servicios prestados eran en expedientes de esta clase, en tramitación, durante varios años, con cobro único al final, aunque discrepó por***

**considerar que la irregularidad ha de ponerse en relación con la actividad que se ejerce y no sobre cada rendimiento en particular que se obtiene.** También hay que reconocer la existencia de contradicción entre la tesis sostenida por las sentencias de contraste y la que mantiene la sentencia recurrida, no obstante la coincidencia absoluta de los textos legales aplicados.

En esta situación, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, ante la doctrina sentada por la Sala en la sentencia de 15 de Julio de 2004 , que considera correcta la tesis de la sentencia del País Vasco que ahora también se invoca en este recurso, sin que exista razón alguna para su rectificación. En dicha sentencia, la Sala, discrepando del criterio sentado por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que rechazó la pretensión del recurrente de que parte de los rendimientos profesionales percibidos constituían una renta irregular (ex art. 59.1 b) de la Ley 18/1991 del IRPF ; coincidente con el anterior art. 27.1.b de la Ley de 1978 ) por haber sido generados en un ciclo superior a un año, al mediar un lapsus de tiempo de varios ejercicios entre la hoja de encargo y la percepción conjunta de los honorarios profesiones en el año 1992 por la dirección de un obra de edificación, dice textualmente "teniendo en cuenta los elementos de hecho obrantes en el expediente y en los autos jurisdiccionales de instancia (en especial, la certificación del Colegio Oficial de Arquitectos Técnicos del Principado de Asturias de 13 de febrero de 1995), debe llegarse a la conclusión, de acuerdo con la sentencia (también contrapuesta a la dictada en el presente caso por el Tribunal a quo) de 5 de mayo de 1995 del TSJ del País Vasco, de que los honorarios percibidos, de una vez, en el año 1992, por el ahora recurrente, con motivo de la dirección de obra que, en el ejercicio de su profesión, ha venido prestando a COMANSA entre los años 1989 y 1992, reúnen las características de una renta irregular, prevista en el artículo 59.1.b), en relación con 64, 65 y 67, de la Ley 18/1991 , y que, por tanto, es correcta la autoliquidación, en este punto, por él efectuada (pues, partiendo de los preceptos acabados de citar, si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad -sin que sea de aplicación lo establecido en el artículo 56.Uno y dos de la citada Ley 18/1991 , ni los argumentos vertidos en la sentencia de instancia-)". **Esta doctrina desvirtúa el criterio de la Administración, confirmado por la sentencia recurrida, y procede mantenerla en relación con el ejercicio inspeccionado, aunque debe recordarse que la nueva Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , parece obviar la aplicación del criterio sentado por esta Sala al establecer en el último inciso del art. 32.1 que "no resultará de aplicación la reducción (del 40 por 100 ) a aquellos rendimientos que aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos".**

**CUARTO:** El criterio de este Tribunal Central, con anterioridad a las sentencias expuestas del Tribunal Supremo, y en relación con los mismos preceptos, esto es, los artículos 27 de la Ley 44/1978 y 59. Uno. letra b) de la Ley 18/1991, quedó fijado, entre otras, en Resoluciones 4176/1996 de 23 de julio de 1999 y 5952/1997 de fecha 7 de abril 2000, ésta invocada por el Director recurrente. En dicha Resolución se razonaba (fundamento de derecho cuarto):

*"En el caso contemplado, en el que las rentas controvertidas provienen del ejercicio de la profesión de la abogacía, por su intervención en diversos procesos judiciales, no concurren las circunstancias expuestas en el segundo supuesto a que se refieren los preceptos anteriormente referenciados, **de modo que no se puede afirmar la naturaleza irregular de los rendimientos, antes al contrario, ya que los honorarios percibidos por el recurrente responden a la realización de actuaciones aisladas en distintos años, cada una de ellas con autonomía propia, lo cual determina que, a efectos de la exigibilidad del Impuesto, se entiendan devengadas independientemente, es decir, actuación por actuación, por lo que queda claro, que por cada una de ellas se produce la exigibilidad de unos honorarios y por lo tanto del devengo del impuesto, siendo conclusión obligada declarar, en consecuencia, que los rendimientos obtenidos por el interesado han de ser considerados como regulares, puesto que el hecho de que se demore el cobro hasta el momento en que finalizan los procedimientos judiciales no significa que el período de generación de los mismos sea irregular;** criterio ya sentado con anterioridad por el Tribunal Económico Administrativo Central, así en resolución de 23 de julio de 1999."*

Asimismo, podemos citar la Resolución 1871/1996 de este Tribunal Central de fecha 9 de septiembre de 1999, en la que se puede leer:

*"En el caso que nos ocupa, en que los períodos liquidados abarcan desde 1988 a 1992, los preceptos relevantes son el artículo 27 de la Ley 44/1978, aplicable a los cuatro primeros y el 59 de la Ley 18/1991, al último de ellos; en ambos se califican de irregulares, entre otros, a los rendimientos cuyo ciclo de producción sea superior a un año. Pues bien, es evidente que una de las actividades cuyos rendimientos pueden percibirse tras un ciclo de actividad que supera al año, es la abogacía; **ahora bien, que las minutas se emitan al finalizar los servicios no significa que los ingresos profesionales no se devenguen hasta tal terminación, sino que, al ser prácticamente continua la actividad y, por otra parte, ser la actividad misma y no su resultado final la causa del ingreso, ha de entenderse que éste se va generando al compás de la actividad, de manera que su devengo es también continuo en el tiempo, con independencia de que la minuta o las minutas, según es práctica usual, no se presenten al cliente con periodicidad, sino al finalizar la actuación en su conjunto o las actuaciones en que aquélla pueda dividirse;** es claro que si se individualizan los honorarios, fraccionando los totales en los correspondientes a cada una de las actuaciones o grupos de actuaciones en que cabe aglutinar los servicios profesionales, se llegará a una carga impositiva que podrá ser idéntica o similar a la que resultaría de la estricta y rigurosa imputación continua a que antes nos referíamos y por eso ha declarado este Tribunal, en la Resolución que más adelante se cita, que si las actuaciones profesionales revisten autonomía propia, los ingresos profesionales pueden entenderse independientemente, es decir, actuación por actuación. **El Tribunal Supremo ha considerado, en Sentencia de 11 de noviembre de 1998, que "si el hecho determinante de la exigibilidad fuera la presentación de la minuta al cliente, el contribuyente podría adecuar los ingresos según su conveniencia, simplemente presentando las minutas en la fecha que le fuese más favorable y obviando cuándo se prestaron realmente esos servicios".** Caso distinto es el de aquellas otras actividades en que el rendimiento no se produce de manera continua o gradual, sino que se sitúa en un instante preciso (por ejemplo, aquél en que se efectúa una transacción) que es posterior en más de un año al comienzo de la actividad que lo generó. Por otra parte, el hecho de haber optado*

*el contribuyente por el criterio de caja no afecta a lo expuesto, porque no cabe hacer depender de la opción del contribuyente que un rendimiento regular pase a ser irregular; además, aunque se adopte dicho criterio de caja, no podría mantenerse que el rendimiento se ha generado en varios años, porque dicha opción constituye un sistema de imputación temporal de ingresos y gastos que no altera el devengo de éstos, sino que precisamente es alternativo del mismo: el ingreso se va devengando paulatinamente por lo que no cabe hablar de que sea irregular, pero a efecto de imputación temporal el contribuyente opta por el método de caja, es decir, aquél que atribuye el rendimiento al ejercicio en que se cobra y no al de su devengo, de hacerse depender la duración del periodo de generación de los rendimientos, del momento en que el profesional presenta su minuta -posibilidad ya aludida en la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo-, podría quedar al arbitrio del contribuyente, en casos como el aquí planteado, la calificación del rendimiento como irregular, lo cual no es admisible. Este criterio acerca de la regularidad de los rendimientos profesionales ha sido ya mantenido por este Tribunal en anteriores Resoluciones, como la adoptada en sesión de 11 de febrero de 1999 (expediente R.G. 8573-95)."*

A la vista de las Resoluciones expuestas, resulta claro que el criterio de este Tribunal Central, antes de que el Tribunal Supremo fijara su jurisprudencia al respecto, coincidía con el que ahora pretende que se unifique el Director recurrente.

Ahora bien, una vez dictadas por el Tribunal Supremo las sentencias a las que hemos hecho referencia, este Tribunal Central ha afirmado en Resolución 1818/2007, de fecha 12 de marzo de 2009, aplicando el artículo 30 del Real Decreto-Legislativo 3/2004, precepto al que precisamente se refiere el presente recurso extraordinario de unificación de criterio, que (fundamento de derecho tercero):

***"El reclamante en sus alegaciones hace referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de Julio de 2004 y de 1 de Febrero de 2008, esta última dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, que no es aplicable al caso planteado puesto que contempla un supuesto de hecho que no coincide con el presente caso. En efecto, en la Sentencia del Tribunal Supremo el objeto de controversia son unos rendimientos irregulares declarados por un abogado correspondientes a minutas por procedimientos con duración entre 2 y 9 años. La Sentencia señala: "(...) reúnen las características de una renta irregular, prevista en el artículo 59.1.b), en relación con 64,65 y 67 de la Ley 18/1991, y que por tanto, es correcta la autoliquidación, en este punto, por él efectuada (pues partiendo de los preceptos acabados de citar, si el esfuerzo para generar la renta se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal, y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad sin que sea de aplicación lo establecido en el artículo 56.Uno y dos de la citada Ley 18/1991, ni los argumentos vertidos en la sentencia de instancia...(.)Esta doctrina desvirtúa el criterio de la Administración, confirmado por la sentencia recurrida, y procede mantenerla en relación con el ejercicio inspeccionado, aunque debe recordarse que la nueva Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parece obviar la aplicación del criterio sentado por esta Sala al establece en el último inciso del artículo 32.1 que no resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 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 de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos."

**El supuesto de hecho al que se refiere el Tribunal Supremo no coincide con el presente caso.** En efecto, las Sentencias del Tribunal Supremo resuelven dos supuestos concretos relativos a un abogado y un arquitecto. **El Tribunal Supremo considera que los rendimientos irregulares correspondientes a un abogado derivados de procedimientos que tienen una duración superior a un año, se consideran irregulares puesto que su período de generación se produce durante el tiempo de duración de dichos procedimientos. De igual forma, los rendimientos recibidos por un arquitecto que recibe rentas derivadas de un proyecto que se finaliza en un plazo superior a un año y la dirección de una obra que se prolonga también durante más de un año, no existiendo más que un cobro único por dicho encargo, debe ser reputada como irregular, puesto que dichos rendimientos también se vinculan y se generan durante la realización de dichos proyectos. En ambos casos, las retribuciones están vinculadas a la duración del contrato.**

**Sin embargo, en el presente caso objeto de controversia nos encontramos ante una actividad puntual de asesoramiento e intermediación. En efecto, el reclamante realizó una única operación de intermediación sin asumir el riesgo y ventura de la misma, sometiendo la posible contraprestación recibida a que la operación inmobiliaria se realizara con éxito.** En el propio contrato se señala: "Los honorarios por los trabajos desempeñados exclusivamente se devengarán en el caso de que la operación descrita en el punto 1 se lleve a buen término. En caso contrario, Don (...) no tendrá derecho a percibir cantidad alguna." **De acuerdo con esto queda claro que la percepción de los honorarios no está vinculada a la duración del contrato con la entidad inmobiliaria, sino que nace de una concreta operación de venta en la que intermedia el consultante, es decir está sometida a una condición resolutoria que determina el nacimiento de la percepción de los honorarios.** En efecto, nos encontramos ante un supuesto en el que el contribuyente se limita a realizar una actividad de asesoramiento e intermediación en una operación inmobiliaria, es decir actúa como comisionista.

**En consecuencia, la renta percibida por el sujeto pasivo no tiene un período de generación superior a dos años, es decir, su percepción no está vinculada a un determinado periodo de tiempo unido a la duración del contrato firmado con la entidad inmobiliaria, sino que la contraprestación surge en el momento en que la operación se ha desarrollado con éxito, puesto que esa misma era la condición señalada en el propio contrato, tal y como afirma el reclamante."**

Dicho lo anterior, este Tribunal Central no comparte el argumento del Director recurrente acerca de que la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 3/2004 permita el replanteamiento o la reconsideración de la aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, habilitando a que se pueda llegar a una conclusión distinta; bien al contrario, este Tribunal Central considera aplicables los pronunciamientos vertidos por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias de 15 de Julio de 2004 y de 1 de febrero de 2008 a los supuestos de hecho similares acaecidos bajo la vigencia de las diferentes leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta la entrada en vigor en 1 de enero de 2007 de la actual Ley 35/2006, pues aún cuando tanto en la

Ley 44/1978 como en la Ley 18/1991 se aludía a rendimientos irregulares, que englobaban tanto a los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo como a aquellos que siendo regulares su ciclo de producción fuera superior al año, los razonamientos expuestos por el Alto Tribunal para considerar que los honorarios percibidos de una sola vez por el desempeño de una actividad profesional, cuando el esfuerzo para generar dicha renta se ha prolongado durante varios ejercicios ostentaban el carácter de rendimientos irregulares, son completamente extrapolables para determinar si a la luz de la normativa reguladora de la reducción prevista en la Ley 40/1998 y en el Real Decreto Legislativo 3/2004, tales percepciones tienen o no un período de generación superior a dos años.

En todo caso, el concepto de renta irregular es un concepto jurídico indeterminado, cuya existencia o no debe apreciarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, y que no viene determinado exclusivamente por la circunstancia de que el procedimiento o el contrato tenga una duración superior a dos años y que los honorarios se giren de una sola vez a la conclusión del mismo, sino que se trate de asuntos que resulten de cierta complejidad que exijan un esfuerzo, esto es, una actividad y dedicación por parte del Letrado durante varios años con cierta continuidad, dentro de cada una de las fases del procedimiento susceptible de ser cobrada de forma independiente, estando vinculadas las retribuciones a la duración del contratos o procedimientos, pues de lo contrario se podría hacer depender de la sola voluntad del contribuyente que los rendimientos así obtenidos tuvieran la consideración de regulares o irregulares.

Consecuentemente, y en acatamiento de la doctrina del Tribunal Supremo, se desestima el presente recurso.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Regional de ..., **ACUERDA DESESTIMARLO.**