ÍNDICE

Boletines Oficiales

Illes Balears
13.06.2026

TRIBUTOS CEDIDOS. Ley 4/2026, de 11 de junio, de medidas urgentes para acelerar proyectos estratégicos que contribuyan a la transformación económica de las Illes Balears y de otras medidas de simplificación y racionalización administrativas — pág. 2

Bizkaia
15.06.2026

AUTOLIQUIDACIONES DE IS e IRNR. ORDEN FORAL 298/2026, de 5 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025. — pág. 3

Consulta de la DGT

DEVENGO.
IS. INGRESOS ANTICIPADOS EN CONTRATOS DE LARGA DURACIÓN. La subsanación de un error en el reconocimiento de ingresos plurianuales no genera tributación adicional en el Impuesto sobre Sociedades cuando esos ingresos ya se integraron en la base imponible al facturarse — pág. 4
La DGT, en la consulta vinculante V0257-26 (06/02/2026), aplica por interpretación sistemática la excepción del artículo 11.3.2º LIS a la corrección de un error contable, de modo que ni el cargo a reservas ni la posterior reimputación de los ingresos por el servicio de conservación de células madre vuelven a tributar, evitando así la doble imposición.

APORTACIÓN INMUEBLE SITO EN ESPAÑA
ITP/AJD/ISD/IP. La aportación de un inmueble español por no residentes a un holding belga tributa por AJD, pero no por OS; el CDI con Bélgica impide gravar en Patrimonio la tenencia indirecta — pág. 7
La DGT confirma que la participación indirecta a través de sociedades belgas queda fuera del IP y del ISD por obligación real, y recuerda que la normativa estatal no equipara la pareja de hecho al cónyuge (V2365-25, de 4 de diciembre de 2025).

Sentencia

ABOGADO.
IRPF. REDUCCIÓN DEL 30%. El Supremo confirma que es el abogado —y no Hacienda— quien debe probar que sus honorarios se generaron en más de dos años para aplicar la reducción del 30 % del IRPF: el cobro tardío de la minuta no convierte la renta en irregular. — pág. 10
El Tribunal Supremo reafirma que la reducción del 30% del artículo 32.1 LIRPF exige acreditar una verdadera generación del rendimiento durante más de dos años, sin que la mera duración del procedimiento administrativo o la demora en el cobro de los honorarios permitan acceder automáticamente al beneficio fiscal.

Boletines Oficiales

Illes Balears
13.06.2026

TRIBUTOS CEDIDOS. Ley 4/2026, de 11 de junio, de medidas urgentes para acelerar proyectos estratégicos que contribuyan a la transformación económica de las Illes Balears y de otras medidas de simplificación y racionalización administrativas

La Disposición final sexagésimo séptima introduce 12 modificiones en el Texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, en nuestro boletín de mañana incorporaremos un resumen de las mismas el enlace al análisis comparativo de las mismas.

Bizkaia
15.06.2026

BOB **AUTOLIQUIDACIONES DE IS e IRNR.** ORDEN FORAL 298/2026, de 5 de junio, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025.

Artículo 2.—Borradores de autoliquidación

1. En desarrollo de lo previsto en el artículo 126.7 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 47 quater del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, **con carácter previo a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia**, la Diputación Foral de Bizkaia, **previa solicitud de los contribuyentes, pondrá a su disposición borradores de autoliquidación.**

2. Para su obtención, el declarante o, en su caso, la persona o entidad representante, deberá acceder, a través de la **sede electrónica**, a la aplicación web habilitada para la confección y presentación del Impuesto y utilizar la opción correspondiente para solicitar el borrador.

3. Una vez que el Departamento de Hacienda y Finanzas haya procedido a la puesta a disposición del borrador, el contribuyente verificará, modificará, completará y/o aportará, según proceda, los datos y la documentación que resulten necesarios para la correcta autoliquidación del Impuesto, con carácter previo a su presentación.

Artículo 3.—Plazo de presentación

La presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, que correspondan tanto al régimen de tributación individual como al régimen de consolidación fiscal**, relativas a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025, sean positivas, negativas o con derecho a devolución, así como el ingreso, en su caso, se efectuará dentro del plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo**, salvo que al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por la persona titular del Departamento de Hacienda y Finanzas la forma de presentar la autoliquidación de ese período impositivo, en cuyo caso la autoliquidación se presentará dentro de los veinticinco días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la disposición que determine dicha forma de presentación.

Consulta de la DGT

DEVENGO.

IS. INGRESOS ANTICIPADOS EN CONTRATOS DE LARGA DURACIÓN. La subsanación de un error en el reconocimiento de ingresos plurianuales no genera tributación adicional en el Impuesto sobre Sociedades cuando esos ingresos ya se integraron en la base imponible al facturarse

La DGT, en la consulta vinculante V0257-26 (06/02/2026), aplica por interpretación sistemática la excepción del artículo 11.3.2º LIS a la corrección de un error contable, de modo que ni el cargo a reservas ni la posterior reimputación de los ingresos por el servicio de conservación de células madre vuelven a tributar, evitando así la doble imposición.

Fecha: 06/02/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V0257-26 de 06/02/2026

SÍNTESIS: **El cargo a reservas por subsanar un error en el reconocimiento de ingresos plurianuales no tributa en el IS si esos ingresos ya se integraron en la base imponible al facturarse**

La DGT aplica por interpretación sistemática la excepción del artículo 11.3.2º LIS a la corrección de un error contable, evitando la doble imposición

Una sociedad dedicada a la conservación de células madre del cordón umbilical —servicio que se presta de forma continuada durante 20 a 30 años— **venía reconociendo la totalidad del ingreso en el momento de la facturación, en lugar de a medida que devengaba el servicio**. Advertido el error, en el ejercicio 2018 practicó una **regularización contra fondos propios** (cargo a reservas y reconocimiento de un pasivo por ingresos periodificados), pasando desde entonces a imputar cada año el ingreso correlativo a los gastos.

La DGT, apoyándose en informe del ICAC, confirma que la corrección debe tratarse conforme a la NRV 22.ª del PGC, **que asimila la subsanación de errores al cambio de criterio contable** (aplicación retroactiva y ajuste a reservas). En el plano fiscal, dado que los ingresos contabilizados anticipadamente ya tributaron en sus periodos (art. 11.3.1º LIS) y que la operación no determinó una tributación inferior a la del devengo (art. 11.1 LIS), **resulta aplicable la excepción del artículo 11.3.2º LIS: ni el cargo a reservas derivado de la corrección del error se integra en la base imponible, ni vuelven a integrarse los ingresos del servicio de conservación que se reconozcan de nuevo, año a año, con ocasión de su devengo** (NRV 14.ª PGC y RICAC de ingresos de 2021). El criterio sigue el ya fijado en la consulta V2506-24, de 10 de diciembre.

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- La sociedad X, constituida el 15 de enero de 2009, se dedica a la extracción, análisis, diagnóstico y conservación de células madre del cordón umbilical, servicio que se presta de forma continuada durante un periodo de entre 20 y 30 años según contrato, devengándose costes anuales de mantenimiento de la muestra.
- Hasta el ejercicio 2018, **la sociedad registraba la totalidad del ingreso del servicio de conservación en el momento de emitir la factura, sin atender al devengo plurianual del servicio**. Tras la adquisición de la entidad por un nuevo socio en febrero de 2019 y la consiguiente renovación de la dirección financiera (con cuentas sometidas a auditoría desde 2018), la compañía concluyó —con validación del auditor— **que existía un error contable en el reconocimiento de los ingresos**.
- En consecuencia, en el ejercicio 2018 practicó una regularización: reconoció un pasivo por ingresos periodificados (cuenta 485 «Ingresos anticipados») con cargo a fondos propios (cuenta 121 «Resultados negativos de ejercicios anteriores»), minorando así el patrimonio neto al considerar que la corrección

procedía de errores de ejercicios pasados. A partir de 2018, la entidad imputa cada año como ingreso contable la parte correlativa a los gastos de ese ejercicio.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se solicita el tratamiento fiscal de los ingresos periodificados en 2018 que se reconocerán contablemente en los ejercicios 2021 y siguientes y que, según expone el consultante, ya habían formado parte de la base imponible de los ejercicios 2010 a 2017 (al haberse contabilizado anticipadamente en el momento de la facturación).

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y ARGUMENTOS JURÍDICOS

- La DGT concluye que **el cargo a reservas derivado de la subsanación del error no se integra en la base imponible, y que tampoco vuelven a integrarse los ingresos que se reconozcan de nuevo con ocasión de su devengo en ejercicios posteriores**. El razonamiento se articula en los siguientes pasos:

  a) Punto de partida: remisión al resultado contable. Conforme al artículo 10.3 LIS, en estimación directa la base imponible es el resultado contable corregido por los preceptos de la propia Ley. Ello obliga a determinar primero el tratamiento contable correcto, para lo que el Centro Directivo solicitó informe al ICAC.

  b) Tratamiento contable (informe del ICAC). Por aplicación del principio de devengo y de la prevalencia del fondo sobre la forma (Marco Conceptual del PGC) y de la NRV 14.ª «Ingresos por ventas y prestación de servicios», la empresa debió reconocer los ingresos a medida que prestaba el servicio, no al facturar. La contabilización previa a 2018 era, por tanto, incorrecta. La corrección debe regirse por la NRV 22.ª «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables», que ordena que la subsanación de errores de ejercicios anteriores siga las mismas reglas que los cambios de criterio: aplicación retroactiva y ajuste contra una partida de reservas. El ICAC valida el tratamiento de la entidad (imputación del ajuste a fondos propios), con dos matizaciones: dado el carácter a largo plazo de la operación, procedería emplear la cuenta 181 «Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo» (en lugar de la 485), recoger el ajuste en una partida de reservas (cuenta 113 «Reservas voluntarias») y atender a las posibles situaciones de desequilibrio patrimonial conforme al TRLSC. El ICAC añade que, tras el RD 1/2021 (aplicable a ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2021), la entidad puede optar, para contratos no terminados a esa fecha, por mantener los criterios vigentes hasta el 31/12/2020 (solución práctica de la DT 5.ª) o aplicar la nueva NRV 14.ª desarrollada por la RICAC de ingresos, reconociendo el ingreso por grado de avance.

  c) Consecuencia fiscal. Del artículo 11.3 LIS resulta que el registro de ingresos en un ejercicio anterior al de su devengo determina su integración en la base imponible del periodo de contabilización, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que correspondería por la regla general del devengo (art. 11.1 LIS). La DGT parte de la hipótesis de que la contabilización anticipada no supuso una tributación inferior. Y puesto que, contablemente, la subsanación de errores recibe el mismo tratamiento que el cambio de criterio (NRV 22.ª), mediante una **interpretación sistemática y razonable** la DGT aplica el artículo 11.3.2º LIS: no se integran en la base imponible los cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos y gastos devengados y contabilizados conforme a los criterios contables anteriores, siempre que ya se hubieran integrado en la base imponible de aquellos periodos; tampoco se integran esos ingresos y gastos cuando se contabilicen de nuevo con ocasión de su devengo.

  d) Conclusión. Como los ingresos contabilizados al facturar ya tributaron en los periodos correspondientes, el cargo a reservas que recoge la corrección del error no se integra en la base imponible del ejercicio en que se practica el ajuste, ni tampoco tributan en ejercicios posteriores los ingresos del servicio de conservación que se reconozcan de nuevo, año a año, conforme al devengo (NRV 14.ª PGC y RICAC de 2021).

> **Artículos**
> Artículo 10.3 LIS: fija que la base imponible es el resultado contable corregido por la LIS y remite a la normativa contable para su determinación; es la norma que conecta el problema fiscal con el análisis contable del ICAC.

Artículo 11.1 LIS*:* recoge el principio de devengo como regla general de imputación temporal; es el patrón frente al que se comprueba si la contabilización anticipada del ingreso generó o no una tributación inferior.

Artículo 11.3.1º LIS*:* regula la imputación de ingresos contabilizados en un periodo anterior al de su devengo, atribuyéndolos al periodo de la contabilización salvo que derive una tributación inferior; sustenta que los ingresos facturados anticipadamente sí tributaron en los ejercicios 2010 a 2017.

Artículo 11.3.2º LIS*:* es el precepto nuclear. Establece que los cargos o abonos a reservas por cambios de criterio contable se integran en la base imponible del periodo en que se realicen, salvo los relacionados con ingresos o gastos ya devengados, contabilizados conforme a los criterios anteriores e integrados en la base imponible de esos periodos, y salvo los reimputados con ocasión de su devengo. La DGT lo extiende a la subsanación de errores por vía interpretativa, evitando la doble imposición.

Consulta de la DGT

APORTACIÓN INMUEBLE SITO EN ESPAÑA

ITP/AJD/ISD/IP. La aportación de un inmueble español por no residentes a un holding belga tributa por AJD, pero no por OS; el CDI con Bélgica impide gravar en Patrimonio la tenencia indirecta

La DGT confirma que la participación indirecta a través de sociedades belgas queda fuera del IP y del ISD por obligación real, y recuerda que la normativa estatal no equipara la pareja de hecho al cónyuge (V2365-25, de 4 de diciembre de 2025).

Fecha: 04/12/2025 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta V2365-26 de 04/12/2025

SÍNTESIS: La DGT limita la tributación en España de estructuras societarias belgas con inmuebles españoles

La Consulta analiza **la aportación de un inmueble situado en Alicante a una sociedad holding belga** participada indirectamente por residentes fiscales en Bélgica.

La DGT concluye que la **aportación del inmueble no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias** del ITPAJD por realizarse fuera de su ámbito territorial, si bien la escritura pública de aportación **sí tributa por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados** (AJD).

En materia de **Impuesto sobre el Patrimonio**, la DGT considera que España no puede gravar las participaciones de los socios belgas al amparo del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Bélgica, al existir únicamente una **participación indirecta** en el inmueble español a través de sociedades interpuestas.

Asimismo, **la futura donación de participaciones de sociedades belgas a los hijos residentes en Bélgica no queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español**, al no adquirirse bienes o derechos situados en territorio español.

Por último, la consulta recuerda que la normativa estatal del ISD no equipara las parejas de hecho a los cónyuges, por lo que, salvo previsión específica de la normativa autonómica aplicable, los miembros de una unión de hecho tienen la consideración fiscal de extraños.

HECHOS EXPUESTOS POR LOS CONSULTANTES

- Los consultantes son una **pareja de hecho constituida conforme a la legislación belga** y residente fiscal en Bélgica, junto con sus hijos, también residentes en Bélgica.
- La pareja es copropietaria de una parcela situada en Alicante sobre la que ha construido un inmueble ya finalizado. Asimismo:
  - El consultante A posee el 100 % de una sociedad belga (Sociedad A).
  - El consultante B posee el 100 % de otra sociedad belga (Sociedad B).
  - Las sociedades A y B participan respectivamente en un 51 % y un 49 % en una sociedad holding belga (Holding H).
- Se proyectan las siguientes operaciones:
  1. Aportar el inmueble situado en Alicante a la sociedad Holding H mediante una ampliación de capital.
  2. Posteriormente, A y B aportarían sus participaciones en Holding H a sus respectivas sociedades personales (Sociedades A y B).
  3. Tras la reorganización, se plantea donar a sus hijos parte de las participaciones de las Sociedades A y B.
  4. Se consulta también el tratamiento sucesorio futuro en caso de fallecimiento de uno de los miembros de la pareja de hecho.

PREGUNTAS FORMULADAS POR LOS CONSULTANTES

1. Si la aportación del inmueble español a la sociedad holding belga queda sujeta al ITPAJD en España.
2. Si, tras la aportación, los consultantes quedarían sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio en España.
3. Si la futura donación de participaciones de las sociedades belgas a sus hijos quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.
4. Si la pareja de hecho belga puede equipararse fiscalmente a un matrimonio a efectos de beneficios fiscales en el ISD.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primera cuestión: tributación de la aportación del inmueble a la holding belga

Conclusión de la DGT

- La ampliación de capital realizada por una sociedad belga **no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD español**, ya que el hecho imponible se produce fuera del ámbito territorial del impuesto. Sin embargo, la escritura pública de aportación del inmueble **sí queda sujeta y no exenta a la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados (AJD).**

Argumentación jurídica

La DGT razona que:

- La sociedad receptora de la aportación tiene sede de dirección efectiva y domicilio fuera de España.
- No parece realizar operaciones de tráfico en España.
- Por ello, la ampliación de capital no encaja en los puntos de conexión territorial exigidos por el artículo 6 TRLITPAJD.

No obstante:

- Las operaciones societarias excluyen la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas.
- Al formalizarse la aportación mediante escritura pública.
- Existiendo un inmueble situado en España.
- Siendo una operación inscribible registralmente.

Se cumplen los requisitos del artículo 31.2 TRLITPAJD para la tributación por AJD.

Segunda cuestión: Impuesto sobre el Patrimonio

Conclusión de la DGT

- Los consultantes no estarán sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real en España respecto de sus participaciones en las sociedades belgas A y B.

Argumentación jurídica

La DGT analiza conjuntamente:

- El artículo 5.1.b) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- El artículo 22 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Bélgica.

Aunque la normativa interna española permite gravar determinadas participaciones cuyo activo esté constituido directa o indirectamente en más de un 50 % por inmuebles situados en España, **el Convenio limita esa potestad tributaria.**

La DGT interpreta que el Convenio hispano-belga únicamente permite gravar:

- Participaciones directas en entidades cuyo activo esté constituido principalmente por inmuebles situados en España.

En este caso:

- Los consultantes poseen participaciones en las sociedades A y B.
- Las sociedades A y B no son propietarias directas del inmueble español.
- La participación en el inmueble es indirecta, a través de la Holding H.

Por ello, el Convenio prevalece y excluye la tributación en España.

Tercera cuestión: donación de participaciones a los hijos

Conclusión de la DGT

- La donación de participaciones de las sociedades belgas A y B a los hijos no queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español.

Argumentación jurídica

La DGT recuerda que:

- Los donatarios son residentes en Bélgica.
- Solo podrían quedar sujetos al ISD español por obligación real.
- La obligación real exige la adquisición de bienes o derechos situados, ejercitables o cumplibles en España.

Las participaciones donadas son:

- Participaciones en sociedades belgas.
- No representan bienes situados en España.
- La existencia de un inmueble español en una sociedad situada varios niveles por debajo no altera esta conclusión.

Por ello, no existe hecho imponible sujeto al ISD español.

Cuarta cuestión: equiparación de la pareja de hecho belga al matrimonio

Conclusión de la DGT

- La normativa estatal del ISD no equipara a los miembros de una pareja de hecho con los cónyuges. A efectos estatales, los integrantes de una unión de hecho tienen la consideración de extraños.

Argumentación jurídica

La DGT señala que:

- La Ley estatal del ISD no contempla dicha equiparación.
- Algunas Comunidades Autónomas sí han establecido beneficios fiscales para parejas de hecho.
- Sin embargo, la DGT carece de competencia para interpretar o aplicar disposiciones autonómicas en una consulta vinculante estatal.

> **Artículos**
> **ITPAJD**
> Artículo 6 TRLITPAJD: Determina cuándo una operación societaria queda sometida al impuesto español en función de la localización de la entidad y de su actividad.
> Artículo 19 TRLITPAJD: Define qué operaciones constituyen operaciones societarias sujetas.
> Artículo 31.2 TRLITPAJD: Fundamenta la tributación por AJD de la escritura pública de aportación del inmueble.
> **Impuesto sobre el Patrimonio**
> Artículo 5.1.b) Ley 19/1991. Regula la tributación por obligación real de no residentes y la regla especial para participaciones en entidades con activos inmobiliarios españoles.
> **Artículo 22 del** Convenio España-Bélgica. Limita la potestad tributaria española respecto del patrimonio de residentes belgas y resulta determinante para excluir la tributación por participaciones indirectas.
> **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**
> Artículo 3 LISD. Define el hecho imponible de las donaciones.
> Artículo 5 LISD. Identifica al donatario como sujeto pasivo del impuesto.
> Artículo 7 LISD. Regula la obligación real de los no residentes.
> Artículo 18 RISD. Precisa cuándo se consideran situados en España los bienes y derechos adquiridos.

Sentencia

ABOGADO.

IRPF. REDUCCIÓN DEL 30%. El Supremo confirma que es el abogado —y no Hacienda— quien debe probar que sus honorarios se generaron en más de dos años para aplicar la reducción del 30 % del IRPF: el cobro tardío de la minuta no convierte la renta en irregular.

El Tribunal Supremo reafirma que la reducción del 30% del artículo 32.1 LIRPF exige acreditar una verdadera generación del rendimiento durante más de dos años, sin que la mera duración del procedimiento administrativo o la demora en el cobro de los honorarios permitan acceder automáticamente al beneficio fiscal.

Fecha: 29/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 29/05/2026

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo desestima el recurso de un abogado que pretendía aplicar la reducción del 30% del artículo 32.1 LIRPF a unos honorarios percibidos en 2017. Aunque los procedimientos administrativos a los que se referían los servicios se prolongaron hasta 2016, el Tribunal concluye que las actuaciones profesionales efectivas del abogado se realizaron únicamente durante 2013, sin acreditarse actividad posterior.

La sentencia reitera que para aplicar la reducción **corresponde al contribuyente probar que el rendimiento se generó durante un período superior a dos años**. Solo una vez acreditado ese requisito **corresponde a la Administración demostrar la excepción relativa a la habitualidad o regularidad de este tipo de ingresos**.

Como el abogado no acreditó una actividad profesional continuada durante más de dos años, el Supremo confirma la regularización practicada por la AEAT y niega la aplicación de la reducción fiscal. Asimismo, reafirma que la habitualidad debe analizarse respecto del contribuyente concreto y no de forma abstracta respecto de toda la profesión de abogado.

ANTECEDENTES Y HECHOS QUE TRAEN CAUSA AL ASUNTO

Actuación del contribuyente

- El contribuyente, abogado en ejercicio, presentó su declaración del **IRPF correspondiente al ejercicio 2017**, aplicando la **reducción del 30% prevista en el artículo 32.1 de la LIRPF** sobre determinados honorarios profesionales.
- Los rendimientos procedían de su intervención en varios procedimientos tributarios iniciados en 2013, consistentes en:
  - Presentación de alegaciones frente a propuestas de liquidación.
  - Interposición de recursos de reposición.
  - Presentación de reclamaciones económico-administrativas.
- Las actuaciones profesionales se desarrollaron entre junio y diciembre de 2013, si bien las reclamaciones fueron resueltas en 2016 y los honorarios se facturaron posteriormente.
- El abogado sostuvo que los rendimientos habían sido generados durante un período superior a dos años y, por ello, podían acogerse a la reducción del artículo 32.1 LIRPF.

Qué pretendía la Administración Tributaria

La AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF de 2017 y concluyó que la reducción era improcedente.

La Administración consideró que:

- Las actuaciones profesionales efectivamente realizadas se concentraron en 2013.

- No existió actividad profesional continuada durante más de dos años.
- La mera espera hasta la resolución del procedimiento administrativo no supone generación continuada del rendimiento.
- El contribuyente no acreditó haber realizado actuaciones posteriores que justificasen un período de generación superior a dos años.

En consecuencia, regularizó la autoliquidación y redujo la devolución inicialmente solicitada.
La liquidación fue confirmada sucesivamente por:

- La AEAT.
- El TEAR de Cantabria.
- El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria.

Objeto del recurso de casación

El Tribunal Supremo admitió el recurso para determinar:

- **Si los rendimientos netos de actividades económicas generados en más de dos años o calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo quedan excluidos de la reducción del artículo 32.1 LIRPF cuando proceden de una actividad que habitualmente genera este tipo de rendimientos.**
- Asimismo, debía aclararse la distribución de la carga de la prueba entre contribuyente y Administración.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo:

- **Desestima el recurso de casación.**
- Confirma la sentencia del TSJ de Cantabria.
- Confirma la liquidación practicada por la AEAT.
- Declara que en este caso concreto el contribuyente **no acreditó que los rendimientos se hubieran generado durante más de dos años**.

No se imponen costas en casación.

Doctrina que fija el Tribunal Supremo

La sentencia reitera y sistematiza la doctrina ya existente:

Primera

- Los ingresos obtenidos por un abogado pueden beneficiarse de la reducción del artículo 32.1 LIRPF si acredita que el rendimiento se generó durante un período superior a dos años.

Segunda

La habitualidad o regularidad de los ingresos que excluye la reducción debe analizarse:

- Respecto del contribuyente concreto.
- Respecto de sus rendimientos individuales.

No puede presumirse de forma abstracta respecto de toda la profesión de abogado.

Tercera

La carga de la prueba se distribuye del siguiente modo:

- El contribuyente debe probar que el rendimiento fue generado en más de dos años.
- La Administración debe probar la concurrencia de la excepción basada en la habitualidad o regularidad de este tipo de ingresos.

Fundamentos jurídicos de la decisión

A) Distinción entre la regla general y la excepción

El Tribunal recuerda que el artículo 32.1 LIRPF contiene:

Regla general

La reducción del 30% se aplica a:

- Rendimientos con período de generación superior a dos años.
- Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Excepción

- La reducción no se aplica cuando esos rendimientos proceden de una actividad económica que de forma regular o habitual obtiene ingresos de esa naturaleza.

B) La reducción persigue corregir la progresividad del impuesto

La finalidad histórica de la reducción es evitar que rentas obtenidas a lo largo de varios años tributen íntegramente en un único ejercicio, soportando una carga fiscal excesiva.
La Sala recuerda la doctrina consolidada desde la Ley del IRPF de 1978:

- Si el esfuerzo profesional se prolonga durante años.
- Y la retribución se percibe de una sola vez.

Resulta razonable moderar los efectos de la progresividad mediante la reducción legal.

C) La irregularidad no puede presumirse

El Supremo insiste en que no basta con afirmar que los abogados suelen intervenir en procedimientos largos.
La apreciación de la irregularidad debe hacerse:

- Caso por caso.
- Sobre los rendimientos concretos.
- Atendiendo a la actividad efectivamente desarrollada.

No cabe presumir automáticamente que todos los honorarios de abogados son rendimientos irregulares.

D) La carga de la prueba corresponde inicialmente al contribuyente

La Sala considera que el error del recurrente consiste en confundir:

Prueba del período de generación

- Corresponde al contribuyente.

Debe acreditar:

- Actuaciones profesionales efectivas.
- Continuidad de la actividad.
- Desarrollo del trabajo durante más de dos años.

Prueba de la excepción

- Sólo una vez acreditado lo anterior, corresponde a la Administración demostrar que existe habitualidad o regularidad que excluya la reducción.

E) Aplicación al caso concreto

El Tribunal concluye que:

- Las actuaciones profesionales acreditadas se realizaron únicamente durante 2013.
- No existieron actuaciones posteriores relevantes.
- La resolución administrativa se prolongó hasta 2016, pero ello no implicó trabajo efectivo del abogado durante esos años.
- El rendimiento no se generó mediante una actividad continuada durante más de dos años.

Por ello, nunca llegó a cumplirse el requisito básico para acceder a la reducción.
La Administración no estaba aplicando la excepción de habitualidad, sino negando la existencia misma del período de generación superior a dos años.

Artículos

Artículo 32.1 de la Ley 35/2006 (LIRPF)

Es el precepto central del litigio.
Regula:

- La reducción del 30% para rendimientos generados en más de dos años.
- La exclusión de dicha reducción cuando los rendimientos proceden de actividades que regularmente obtienen ingresos de esa naturaleza.

Artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria

Determina que quien pretenda hacer valer un derecho debe acreditar los hechos constitutivos del mismo.

Sirve de fundamento para exigir al contribuyente que pruebe que el rendimiento se generó durante más de dos años.

Jurisprudencia citada por la sentencia

STS de 15 de julio de 2004 (rec. 1364/1999)

Reconoció la reducción a un arquitecto técnico cuyos honorarios derivaban de una actividad desarrollada durante varios años.

Mismo sentido.

STS de 1 de febrero de 2008 (rec. 183/2003)

Admitió la reducción para honorarios de abogado percibidos al finalizar procedimientos concursales prolongados durante varios ejercicios.

Mismo sentido.

STS de 19 de marzo de 2018 (rec. 2070/2017)

Es la sentencia clave reiterada en esta resolución.

Fijó que:

- La habitualidad debe analizarse respecto del contribuyente concreto.
- La carga de probar la excepción corresponde a la Administración.
- Los honorarios de abogados pueden beneficiarse de la reducción cuando se generan durante más de dos años.

Mismo sentido y doctrina reiterada.

STS de 16 de abril de 2018 (rec. 255/2016)

Reitera la doctrina de 2018.

Mismo sentido.

STS de 11 de noviembre de 2020 (rec. 820/2018)

Confirma la misma interpretación.

Mismo sentido.

STS de 20 de enero de 2021 (rec. 5372/2019)

Nueva reiteración de la doctrina sobre rendimientos irregulares de profesionales.

Mismo sentido.