TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 9 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2739/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones a título oneroso. Valor de transmisión. Gastos y tributos inherentes a la transmisión. *Amortización. Temporalidad.* La cuestión a dilucidar es si, habiéndose optado por el método de estimación objetiva de la base imponible del IRPF, en este caso respecto de los rendimientos de las actividades económicas, las reglas para la minoración del rendimiento neto previo mediante los incentivos a la inversión se deben aplicar de forma proporcional al número de días en los cuales el contribuyente ha tenido de alta la actividad empresarial dentro del período impositivo que corresponda. La sentencia recurrida, estimó que no se efectúa mención alguna a la aplicación proporcional de la minoración por la amortización del inmovilizado respecto del tiempo de ejercicio de la actividad en el año natural, así como que esta ponderación temporal tampoco resulta de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y añade que «(l)a minoración del rendimiento neto previo correspondiente a las actividades económicas cuyos rendimientos de calculan siguiendo el sistema de estimación objetiva, respecto de los incentivos a la inversión de inmovilizado, se produce de acuerdo con la tabla de amortización incluida en la instrucción 2.2 b) de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, esto es, teniendo en cuenta una serie de coeficientes lineales por períodos anuales». En consecuencia, considera que el criterio de la DGT contenido en la Consulta V0090/2017, seguido por la Administración Tributaria al practicar la liquidación discutida y por el TEAR, «implica la aplicación por duplicado de una regla de ponderación temporal que resulta contraria al sentido literal, sistemático y lógico de las normas reglamentarias arriba citadas, conllevando un perjuicio para el contribuyente en la aplicación del incentivo por la inversión en elementos de inmovilizado, al reducir la cuantía de esta ventaja fiscal». La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar el modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte del periodo impositivo y, en particular, si para calcular la amortización de un bien inmueble dedicado a la explotación turística debe tenerse en cuenta únicamente el periodo en que se desarrolló la actividad o puede considerarse que existe depreciación efectiva por funcionamiento, uso y disfrute del bien durante todo el periodo impositivo y no corresponde hacer una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O
Fecha del auto: 09/04/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 2739/2024
Materia:

Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 2739/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O

Excmos. Sres.
D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente
D. Luis María Díez-Picazo Giménez
D. Wenceslao Francisco Olea Godoy
D. Diego Córdoba Castroverde
D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 9 de abril de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

El procurador don José Luis Sastre Santandreu, en representación de don Jesús María, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Islas Baleares [«TEAR»], de 30 de julio de 2020, que confirma la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2013, por una cuantía de 609,43 euros.

La sentencia de 3 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, estimó el citado recurso, tramitado con el núm. 814/2020.

Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, comienza por precisar que la cuestión a dilucidar es si, habiéndose optado por el método de estimación objetiva de la base imponible del IRPF, en este caso respecto de los rendimientos de las actividades económicas de acuerdo con el art. 16.2 b) LIRPF , las reglas para la minoración del rendimiento neto previo mediante los incentivos a la inversión se deben aplicar de forma proporcional al número de días en los cuales el contribuyente ha tenido de alta la actividad empresarial dentro del período impositivo que corresponda. Y a fin de resolver esta cuestión, razona, con remisión a la sentencia del mismo tribunal de 25 de mayo de 2022 (rec. 810/2020 - ECLI:ES:TSJBAL:2022:606), que en la Instrucción 2.2 de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, no se efectúa mención alguna a la aplicación proporcional de la minoración por la amortización del inmovilizado respecto del tiempo de ejercicio de la actividad en el año natural, así como que esta ponderación temporal tampoco resulta de la resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2013). Añade que «(l)a minoración del rendimiento neto previo correspondiente a las actividades económicas cuyos rendimientos de calculan siguiendo el sistema de estimación objetiva, respecto de los incentivos a la inversión de inmovilizado, se produce de acuerdo con la tabla de amortización incluida en la instrucción 2.2 b) de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, esto es, teniendo en cuenta una serie de coeficientes lineales por períodos anuales».

En consecuencia, considera que el criterio de la Dirección General de Tributos contenido en la Consulta Vinculante 90/2017, seguido por la Administración Tributaria al practicar la liquidación discutida y por el TEAR, «implica la aplicación por duplicado de una regla de ponderación temporal que resulta contraria al sentido literal, sistemático y lógico de las normas reglamentarias arriba citadas, conllevando un perjuicio para el contribuyente en la aplicación del incentivo por la inversión en elementos de inmovilizado, al reducir la cuantía de esta ventaja fiscal». Por este motivo, estima el recurso y anula la resolución administrativa impugnada.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

1.La administración recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 29 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 [«LIRPF»] y de la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, aplicable *ratione temporis.*
2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera aplicado correctamente la normativa invocada habría desestimado el recurso y confirmado la resolución recurrida.
3.Justifica que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.
4.Del escrito de preparación se desprende que el abogado del Estado considera acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción prevista en el artículo 88.3.a) del mismo texto legal.
TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.
La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 19 de marzo de 2024, habiendo comparecido dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, como recurrente, la Abogacía del Estado. También lo ha hecho el procurador D. José Luis Sastre Santandreu, en representación de la parte recurrida, sin oponerse a la admisión del recurso.
Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS
PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*
En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.
De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*
La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar la forma de calcular la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte del periodo impositivo.
A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso resumir los hechos sobre los que no hay controversia y que se deducen de las actuaciones y del expediente administrativo:
Tal y como se pone de manifiesto en la Resolución del TEAR de Baleares, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria constató que, según resulta de los datos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la actividad económica se desarrolló por el recurrente desde el 9 de abril de 2013, efectuándose baja en la misma con fecha 31 de octubre de 2013.
En el marco de un procedimiento de comprobación limitada la Oficina de Gestión de la Delegación Especial de Baleares emitió una liquidación en la que se aumentó la base imponible general declarada en el importe de los rendimientos netos de actividades económicas, en estimación objetiva, determinados según lo dispuesto en el artículo 31.2 LIRPF, artículos 37 y 38 del del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«RIRPF»] y la Orden de HAP 2549/2012 de 28 de noviembre y en la que se corrigió la reducción de carácter general del rendimiento neto de módulos aplicada. A juicio de la AEAT, el importe que debía consignarse en concepto de "minoración por incentivos a la inversión" era uno inferior al declarado, resultado de prorratear la cantidad que se hizo constar por dicho concepto en la autoliquidación por el número de días de efectivo ejercicio de la actividad económica conforme a los datos que obraban en el expediente.

Este criterio es avalado por el TEAR que, en la resolución de 30 de julio de 2020 de la reclamación que dio origen al expediente n.º NUM000, interpretó que únicamente debían entenderse los bienes afectos a la actividad durante la parte del ejercicio en que el obligado tributario hubiese estado de alta en la actividad económica.
Finalmente, esta resolución fue revocada por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.
La normativa que habrá de ser objeto de interpretación viene constituida, en primer lugar, por la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, que disponía en las Instrucciones para la aplicación de los Signos, Índices o Módulos en el IRPF como Normas Generales:
«2. Fase 2: Rendimiento neto minorado. El rendimiento neto previo se minorará en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, en la forma que se establece a continuación, dando lugar al rendimiento neto minorado (...).
b) Minoración por incentivos a la inversión.
Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».
En relación con el concepto de afectación, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 29 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:
«Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.
1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:
a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. (...)».
Por su parte, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [« RGIT»], establece con relación a la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en su artículo 11:
«Declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.
1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores».

TERCERO.- *Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.*
1.Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión que se plantea en este recurso, atinente al modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión en los casos en que la actividad económica objeto de tributación se desarrolle únicamente durante un periodo de tiempo en el año, en cuanto no existe un pronunciamiento de esta Sala que la resuelva, motivo por el que procede apreciar la presunción del artículo 88.3.a) LJCA.
2.Coadyuva a sostener que existe un verdadero interés el hecho de que se trata, además, de una cuestión susceptible de presentarse en múltiples ocasiones, pues son muchas las actividades de temporada que cuentan con bienes de inmovilizado que pueden ser objeto de amortización, por lo que es posible advertir también la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA.
3.Por las razones expuestas, se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

CUARTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*
1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:
Determinar el modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte

del periodo impositivo y, en particular, si para calcular la amortización de un bien inmueble dedicado a la explotación turística debe tenerse en cuenta únicamente el periodo en que se desarrolló la actividad o puede considerarse que existe depreciación efectiva por funcionamiento, uso y disfrute del bien durante todo el periodo impositivo y no corresponde hacer una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad.
2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 29 LIRPF, el artículo 11 RGIT y la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.
Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página *web*del Tribunal Supremo.

SEXTO.- *Comunicación y remisión.*
Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.
Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:
1.º) Admitir el recurso de casación 2739/2024, preparado por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de 3 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, que estimó el recurso tramitado con el núm. 814/2020.
2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:
Determinar el modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte del periodo impositivo y, en particular, si para calcular la amortización de un bien inmueble dedicado a la explotación turística debe tenerse en cuenta únicamente el periodo en que se desarrolló la actividad o puede considerarse que existe depreciación efectiva por funcionamiento, uso y disfrute del bien durante todo el periodo impositivo y no corresponde hacer una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad.
3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:
El artículo 29 LIRPF, el artículo 11 RGIT y la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.
Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 LJCA.
4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web*del Tribunal Supremo.
5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.
El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

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