

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079404

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1333/2020, de 15 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1562/2019

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Gastos no deducibles. IVA soportado no deducible en relación con bienes de inversión amortizables. Como resultado de las actuaciones inspectoras se concluyó que gran parte de la actividad realizada por el obligado tributario estaba sujeta y no exenta, pero que el resto estaba sujeta y exenta. Lo que nos interesa en la presente ocasión es el IVA soportado no deducible, más exactamente, el IVA soportado no deducible correspondiente a la adquisición de bienes de inversión. El objeto de la controversia se ciñe al tratamiento que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión, a efectos de incluir la correspondiente amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente en el del IRPF. La determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa, en particular, en su modalidad normal, debe efectuarse partiendo de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles, aplicando los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración pertinentes. Entre los gastos deducibles se hallan las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones. La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta que se produzca su puesta en funcionamiento, o por su coste de producción. Dentro de ese coste de adquisición, como hemos dicho antes, se incluye el IVA soportado no deducible, de acuerdo con la norma de valoración 12.ª del PGC. La Administración no incluye en esa valoración inicial el IVA no soportado deducible, contrariando de ese modo las normas contables. Ahora bien, entre los principios a los que están sometidas las amortizaciones, está el principio de inscripción contable, en virtud del cual para que un gasto sea deducible fiscalmente tiene que estar previamente contabilizado. Por tanto, tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto, excepto que se trate -que no es el caso - de los gastos correspondientes a la amortización libre o acelerada, que, pese a que no estén registrados en la contabilidad, sí serían fiscalmente deducibles. Procede declarar que el importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, forma parte del precio de adquisición de tales bienes y, por tanto, de la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF. Teniendo en cuenta que los bienes de inversión estaban contabilizados, la sentencia recurrida se casa y se anula, en la medida en que estimamos la pretensión de que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluya en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional del interesado en el IRPF; si bien es preciso aclarar que, como quiera que la inspección sí ha admitido como gasto deducible del ejercicio correspondiente del IRPF las mismas cuotas de IVA soportado no deducibles, la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, debe llevar aparejada la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible de los años regularizados con objeto de evitar deducir doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe [Vid., ATS de 12 de septiembre de 2019, recurso n.º 1562/2019 (NFJ074852) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Galicia de 18 de diciembre de 2018, recurso n.º 15336/2017 (NFJ074861) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDleg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 11 y 19.
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 1.
RDleg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, secc. 1.ª, Grupo 832.
Ley 58/2003 (LGT), art. 93.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 105, 107 y ss.
RD 1514/2007 (PGC), normas de valoración 12.ª y 14.ª

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.333/2020

Fecha de sentencia: 15/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1562/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1562/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1333/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1562/2019, interpuesto por don Jesús Manuel y doña Patricia, representados por el procurador de los tribunales, don Jorge Laguna Alonso, contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el recurso nº 15336/2017, en relación con liquidación y sanción derivada, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicios 2008 a 2011.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 18 de diciembre de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso ordinario núm. 15336/2017 interpuesto por don Jesús Manuel y doña Patricia, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, en las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y acumuladas núm. NUM001, núm. NUM002, núm. NUM003, núm. NUM004, núm. NUM005 y núm. NUM006, interpuestas frente a los acuerdos de liquidación definitiva y de imposición de sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2008, 2009, 2010

y 2011 y de 2008, 2010 y 2011, emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cuantías de 13.212,80 euros, 2.928,58 euros, 42.998,83 euros, 54.993,71 euros, 7.397,91 euros, 27.899,81 euros y 37.307,54 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, tal como se desprende de la resolución administrativa y de la sentencia recurrida, son los siguientes:

a) Don Jesús Manuel, desarrolla la actividad clasificada en el grupo 832 "Médicos Especialistas (excluidos Estomatólogos y Odontólogos)" de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, determinando los rendimientos netos según el método de estimación directa normal.

El día 24 de abril de 2013, don Jesús Manuel y doña Patricia recibieron comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de carácter general, en relación con el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2010 y 2011. El 14 de junio 2013 y el 9 de octubre 2013 reciben comunicaciones de ampliación de actuaciones al IRPF de 2008 y 2009 y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del tercer trimestre de 2009 al cuarto trimestre de 2011.

El 30 de abril de 2014, los contribuyentes firmaron las actas de disconformidad, núm. NUM007, núm. NUM008, núm. NUM009 y NUM010, por el IRPF de 2008,2009,2010 y 2011, y asimismo el Acta de disconformidad núm. NUM011 por el IVA del periodo 2009 a 2011, que contenían las propuestas de liquidación correspondientes.

Simultáneamente, recibieron acuerdos de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expedientes sancionadores, de 2008, 2010 y 2011, por infracciones tributarias muy graves.

Con fecha de 27 de mayo de 2014, el contribuyente formula sus alegaciones tanto en lo que se refiere a las propuestas de liquidación como de sanciones, siendo así que el 14 de julio siguiente se notificaron los "acuerdos de rectificación de las propuestas contenidas en las actas" relativos al IRPF 2008/2010 y 2011 (no así al del 2009), dado que "esta Dependencia (se refiere a la de Inspección) ha advertido la existencia de un error en la aplicación de las normas jurídicas en la propuesta de liquidación (...) al regularizar el actuario como mayores ingresos de la actividad la diferencia entre los ingresos comprobados en las cuentas bancarias y los ingresos por la actividad consignados en sus libros registro por el obligado tributario, cuando, a juicio de esta Dependencia, debieran tener la consideración de incremento no justificado de patrimonio de acuerdo con el artículo 39 de la Ley 35/2006". También se rectificó el acuerdo de la propuesta contenida en el Acta del IVA correspondiente a los ejercicios 2009 a 2011".

Este cambio de criterio llevó a la AEAT a recalcular las deudas tributarias debidas.

Tras sendos acuerdos de rectificación de las propuestas de liquidación, y de la calificación de la infracción tributaria como grave, en vez de muy graves se les comunicaron a los interesados, los acuerdos de liquidación y de imposición de la sanción definitivos.

b) Contra las anteriores resoluciones (liquidación y sanción) interpusieron los ahora recurrentes, reclamaciones económico-administrativas, con fechas 12 de agosto, 11 de septiembre y 29 de septiembre de 2014, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, que las resolvió acumuladamente, desestimándolas en resolución de fecha 27 de abril de 2017. Las alegaciones de los reclamantes fueron 4:

- "a.- "De la violación de la intimidad personal de los pacientes",
- b.- "De la "caprichosa" aplicación del método de estimación directa o indirecta."
- c.- "De la incongruente regularización del IRPF. "
- d.- "Improcedente imposición de sanciones.""

De la fundamentación de la respuesta dada por el TEAR a las anteriores alegaciones, interesa a este caso la que corresponde al punto c) que se desarrolla en el epígrafe IV de la resolución, en concreto, los párrafos que se refieren a los gastos, que a continuación reproducimos:

"1.- D. Jesús Manuel propone la modificación de las valoraciones o bases de amortización de los bienes de inversión en función de las regularizaciones de las deducciones previstas en el artículo 107 de la Ley 37/1991, de 28/12, del IVA.

Sin embargo, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por RD 1515/2007, de 16/11, en la norma de registro y valoración 14ª sobre impuestos indirectos, señala que "No alteraran las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión."

Es decir, la modificación del IVA soportado deducible por adquisición de bienes de inversión, como consecuencia de la alteración del porcentaje de prorata, no modifica la valoración inicial del bien, sino que si considera como ingreso o gasto del ejercicio (cuentas del grupo 6 "Compras y gastos", n.º 6342 "Ajustes negativos en IVA de inversiones" y n.º 6392 "Ajustes positivos en IVA de inversiones").

La aplicación de dicho Plan resulta de lo dispuesto en los artículos 28.1 de la Ley del IRPF y 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por RD Leg. 4/2004, de 05/03.

2.- Reitera las alegaciones formuladas en el curso de la actuación y contestadas en los informes ampliatorios de las actas y en los acuerdos de liquidación definitiva.

A juicio de este Tribunal, los distintos ajustes, detallados en el antecedente de hecho tercero, son conformes a derecho.

Por todo ello, procede confirmar las liquidaciones recurridas".

Segundo. La sentencia de instancia.

1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEAR, don Jesús Manuel y doña Patricia instaron recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, confirmando las liquidaciones y las sanciones impuestas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia, en su fundamento jurídico tercero, trata la cuestión que ha sido declarada de interés casacional por el auto de admisión del presente recurso de casación, declarando que:

"[...]TERCERO. - Plantea el recurrente diversas cuestiones relativas a la forma en la que la AEAT trata la amortización de los bienes de inversión por cuanto, a su entender, a la hora de regularizar el Impuesto sobre el Valor Añadido no se tuvo en cuenta, en relación a este impuesto, que los impuestos indirectos que graven los elementos del inmovilizado material y que no sean recuperables se incluirán en el valor del bien de inversión a los efectos de aplicarle el coeficiente de amortización.

Ya el recurrente advierte que la observación se hace a meros efectos dialécticos dejando a salvo la institución de la *reformatio in peius* entiende que, como quiera que por aplicación de la prorata en el Impuesto sobre el Valor Añadido parte de dicho impuesto no pudo ser deducido (según manifiesta ya que -insistimos- no tenemos acceso al expediente de regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido en el que se habría practicado una deducción del 93% respecto del tercer y cuarto trimestre de 2009- y por tanto entiende que parte de ese IVA no deducible debería computarse como gasto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual prima facie sería correcto lo cierto es que en el informe de disconformidad del ejercicio 2009 en el folio 18 se dice que "respecto a los registros de los bienes de inversión el obligado tributario ha practicado la amortización de todos los bienes (con excepción de los adquiridos desde el tercer trimestre de 2009) sobre el importe de adquisición con el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado incluido.

A este respecto, el obligado tributario manifiesta en sus alegaciones que en el ejercicio 2008 y primer semestre de 2009 está prescrito el Impuesto sobre el Valor Añadido y por tanto debe formar parte de la base de amortización, siendo estimada esta alegación por la Inspección y dando por correctas las amortizaciones practicadas." (sic)

Por tanto, respecto de los bienes de inversión, habida cuenta del distinto tratamiento en uno y otro impuesto, la única deducción posible en la base imponible en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sería el porcentaje de amortización según las tablas aplicables a dicho impuesto no siendo posible aplicar dichos porcentajes sobre el valor de los bienes incluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido como hicieron los recurrentes.

Comulgamos, por otra parte, con la Inspección en que no se ha justificado que determinados bienes como las camillas que se usan en el centro de trabajo puedan excluirse del concepto de bienes de inversión por entender el recurrente que su período de uso y reposición es inferior a un año".

La sentencia desestimó el recurso, con imposición de las costas a la parte recurrente en la cuantía máxima de 1.500 euros.

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Montserrat Bermúdez Tasende, en representación de don Jesús Manuel y doña Patricia, preparó recurso de casación mediante escrito de 7 de febrero de 2019, contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

2. En dicho escrito, identificó como norma y jurisprudencia infringidas por la sentencia impugnada, los artículos 11 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"] y 1.2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 20 de febrero de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 12 de septiembre de 2019, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.a) y c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio [LJCA]), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" Determinar el alcance que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, a efectos del cálculo de dicha amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de los recurrentes, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 22 de octubre de 2019, que observa los requisitos legales.

2. En el escrito de interposición, la parte recurrente desarrolla los motivos por los que considera infringidos los preceptos que ya señaló en su escrito de preparación del recurso, centrándose en dos temas: el tratamiento en el IRPF del IVA soportado no deducible y el tratamiento por parte de la AEAT de los datos personales de los pacientes. Finaliza su escrito solicitando:

"-. Que se dicte sentencia estimatoria.

- Que, en consecuencia, se anule en su totalidad la sentencia 403/2018 del TSJ-Galicia del pasado 18/12/2018 aquí recurrida lo que, por tanto, conllevará la anulación, también en su totalidad, de la resolución del TEAR notificada el 27/4/2017.

- Que, conforme a los términos previstos en el artículo 93.1 LJCA se fije la interpretación de las normas señaladas en el Auto de admisión a trámite fechado el pasado 12/9.

- Que se condene en costas (tanto las de la previa instancia como las del presente recurso de casación) a la Administración demandada".

Quinto. Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

El Abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 13 de enero de 2020, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada

en el auto de admisión del recurso, desarrolla las alegaciones pertinentes en oposición a las pretensiones de los recurrentes, señalando que si bien la primera de ellas ha sido admitida como objeto del presente recurso, la segunda, referente al tratamiento de los datos personales de los pacientes, ni siquiera ha sido mencionada en el auto de admisión, por lo que, a modo de conclusión y diferenciando entre los dos motivos esgrimidos en el escrito de interposición, manifiesta:

"1) Respecto a la cuestión admitida

-Que, interpretando los artículos 11 del TRLIS y 1.2 del RIS, y dado el tenor literal de dichos preceptos y demás normas aplicables, considere, a efectos del cálculo de la amortización dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF que, el IVA soportado no deducible forma parte de la base de amortización de los elementos de inmovilizado, siempre y cuando se haya contabilizado el mismo por el obligado tributario como gasto o, en su caso, mayor valor de la inversión y que la Inspección tributaria en la comprobación oportuna no haya considerado ya el IVA en cuestión como gasto deducible (lo que ha ocurrido en este caso).

-Que, sobre esa base, desestime el recurso formulado confirmando, aunque por motivos distintos, la sentencia impugnada.

2) Respecto a la cuestión no admitida.

Dada la absoluta carencia de interés casacional objetivo en la misma y la falta de conexión alguna con la cuestión admitida, que se desestime el recurso confirmándose igualmente el fallo recurrido".

Sexto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 22 de enero de 2020, de conformidad de lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 17 de junio de 2020, la Sala designó como ponente al Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, señalando para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 22 de septiembre de 2020, comenzando la deliberación en la fecha señalada, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

Como se ha indicado, el día 24 de abril de 2013, don Jesús Manuel y doña Patricia recibieron comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de carácter general, en relación con el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2010 y 2011. El 14 de junio 2013 y el 9 de octubre 2013 recibieron comunicaciones de ampliación de actuaciones al IRPF de 2008 y 2009 y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del tercer trimestre de 2009 al cuarto trimestre de 2011. El 30 de abril de 2014, se firmaron las actas de disconformidad, núm. NUM007, núm. NUM008, núm. NUM009 y NUM010, por el IRPF de 2008, 2009, 2010 y 2011, y, asimismo, el Acta de disconformidad núm. NUM011 por el IVA del periodo 2009 a 2011, que contenían las propuestas de liquidación correspondientes.

El Sr. Jesús Manuel no había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido por los periodos objeto de comprobación inspectora (desde el tercer trimestre de 2009 hasta el cuarto trimestre de 2011), por considerar que su actividad estaba exenta. Sin embargo, como resultado de las actuaciones inspectoras se concluyó que parte de la actividad realizada por el obligado tributario estaba sujeta y exenta, pero que parte estaba sujeta y no exenta. La determinación de la base imponible por parte de la inspección se llevó a cabo por el método de estimación indirecta. Los porcentajes de operaciones sujetas en relación con el importe total de operaciones realizados por el obligado tributario, resultantes de tales actuaciones inspectoras, son los siguientes: 93 %, 86 % y 90 %, respectivamente, para los ejercicios 2009, 2010 y 2011. El informe de disconformidad recoge con el detalle requerido las cuotas de IVA soportado comprobadas, diferenciando entre los importes de: IVA soportado por compras y gastos, IVA soportado por Leasing e IVA soportado por inversiones. Aunque al fin y la postre se suman y es sobre los importes totales de cada uno de los trimestres de liquidación (que van desde el tercero de 2009 hasta el cuarto de 2011, como hemos dicho), sobre los que se aplica el

correspondiente porcentaje de prorrata obteniendo un IVA deducible y un IVA no deducible. Nos interesa este último.

Sí presentaron declaración por el IRPF el Sr. Jesús Manuel y la Sra. Patricia. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se han regularizado los ejercicios 2008 a 2011, habiéndose firmado actas de disconformidad en las que se proponía la modificación de las bases imponibles declaradas por el obligado tributario en la modalidad de estimación directa normal como consecuencia de: ingresos no declarados ni contabilizados y gastos no deducibles fiscalmente. Entre otros extremos, las actuaciones realizadas han consistido en recalificar como inversiones, diversas facturas que estaban contabilizadas como gasto corriente. Parte de esa regularización, tras los trámites oportunos, reclamación pertinente y recursos interpuestos, se ha acabado convirtiendo en el objeto del presente recurso de casación. Es preciso acotar, exactamente, cual es la parte que interesa. Digamos ya que no nos importan los ingresos. Nos interesan las compras y gastos, y las amortizaciones, particularmente, estas últimas.

Como se ha dicho el Sr. Jesús Manuel consideraba que las actividades profesionales que realizaba estaban exentas del IVA. Ello se ha traducido en que las compras y gastos de todo tipo de bienes y servicios, incluidos los bienes de inversión adquiridos, se registrasen sin desglosar el IVA, es decir, se registrasen con el IVA soportado incluido.

Como resultado de las actuaciones inspectoras se concluyó que gran parte de la actividad realizada por el obligado tributario estaba sujeta y no exenta, pero que el resto estaba sujeta y exenta. Ello quiere decir que el IVA soportado deducible seguirá las reglas propias del sistema del propio impuesto, siendo esa cuestión ajena al presente recurso de casación. Lo que nos interesa en la presente ocasión es el IVA soportado no deducible, más exactamente, el IVA soportado no deducible correspondiente a la adquisición de bienes de inversión.

Pues bien, los recurrentes están disconformes con la sentencia de instancia -que confirma el proceder de la Administración tributaria- en relación con la amortización de los bienes de inversión por cuanto, en su criterio, a la hora de regularizar el IVA no se tuvo en cuenta que los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material y no sean recuperables, se incluirán en el valor del bien de inversión a los efectos de aplicarle el coeficiente de amortización.

Sostienen que los impuestos indirectos que, por su propia naturaleza, no sean reintegrables al contribuyente, deben incorporarse al valor del bien a los efectos de tomarlos como mayor base sobre la que calcular la deducible dotación a la amortización, por lo que, consecuentemente, el IVA no deducible soportado con motivo de la adquisición de elementos amortizables, por su condición de no recuperable, debería incrementar el valor del inmovilizado a los efectos de dotar una mayor amortización.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar el alcance que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, a efectos del cálculo de dicha amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF".

Segundo. *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

Antes de nada, debemos aclarar que el Auto de admisión ha dejado fuera del presente recurso de casación la materia relativa a la protección de los datos personales de los pacientes, de ahí que nos centremos exclusivamente en la única cuestión casacional admitida, que ha sido la que se ha apuntado en el fundamento anterior.

Con respecto a las amortizaciones, la parte recurrente en su escrito de interposición fechado el 22 de octubre de 2019, invoca el artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (en lo sucesivo, TRLIS), que señala que "serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia". Por tanto, a los efectos del cálculo del rendimiento de la actividad económica, habrá de computarse necesariamente el gasto por amortización que pretende reflejar la depreciación sistemática experimentada por los elementos del inmovilizado material e intangible.

Señala, por otra parte, que el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en lo sucesivo RIS), relativo a las normas comunes de la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, establece que será

amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Añade que estos últimos conceptos los define el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) en la segunda parte, dedicada a las Normas específicas de Registro y Valoración. Así en la segunda norma en la que se refiere al inmovilizado material se pronuncia en el siguiente sentido: "Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

Afirma, pues, que forman parte -entre otros- de los costes amortizables, los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, pero sólo cuando éstos no sean directamente recuperables.

Ello lleva a sostener a la parte recurrente que el IVA soportado no deducible con motivo de la adquisición de elementos amortizables, por su condición de no recuperable, también incrementará el valor del inmovilizado a los efectos de dotar una mayor amortización. Es decir, que ese IVA soportado no deducible no se recuperará por la vía de deducción/compensación/devolución del IVA, sino que el contribuyente verá como ese esfuerzo inversor le revierte a lo largo de toda la vida útil de ese bien por la vía de la amortización deducible en su IRPF.

Por su parte, el Abogado del Estado en su escrito de oposición, fechado el 13 de enero de 2020, en cuanto a la base de amortización de los elementos del inmovilizado a efectos del IRPF, recuerda que el artículo 28.1 TRLRHL establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 de la misma Ley para la estimación directa y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, conduce a los artículos 10.3 y 19 del TRLIS, de tal manera que la deducibilidad de los gastos está condicionada, entre otros, al cumplimiento del principio de inscripción contable, de tal suerte que solo serán fiscalmente deducibles aquellos gastos que estén correctamente contabilizados o registrados.

En lo que se refiere a la amortización, trae a colación el artículo 11 TRLIS y el artículo 1.2 del RIR, señalando, en particular, que atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 12ª del (PGC), "El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto".

De ello extrae la consecuencia de que el IVA soportado no deducible forma parte de la base de amortización de los elementos de inmovilizado, precisando a continuación que la deducibilidad de cualquier gasto, como ya se ha dicho, exige el cumplimiento, entre otros, del principio de inscripción contable, de forma que el gasto debe estar correctamente contabilizado o registrado.

En consecuencia, en el supuesto del obligado tributario objeto de actuaciones inspectoras, ese IVA soportado no deducible (correspondiente a los ejercicios objeto de comprobación) no fue contabilizado como gasto o, en su caso, como mayor valor de la inversión en los ejercicios de comprobación, por lo que no tendrá la consideración de fiscalmente deducible en esos ejercicios.

Por tanto, será en el periodo impositivo en el que el obligado tributario proceda a la contabilización o registro de ese gasto o de esa mayor base de amortización, en el que será deducible a efectos de determinar el rendimiento neto, salvo que de ello resultara una tributación inferior o diferida respecto de la que resultaría si el gasto se integrara en el rendimiento neto del ejercicio en el que se devengó.

Concluye la Abogacía del Estado señalando que resulta incompatible incluir en la base de amortización las cuotas de IVA soportado no deducible por adquisición de los bienes de inversión, con la deducción como gasto corriente del ejercicio del IVA soportado deducible, puesto que de lo contrario se produciría una doble deducción, aunque por diversos conceptos, del mismo gasto.

Tercero. - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Tanto el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad como el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, incluyen entre las normas de registro y valoración la relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto (IGIC) y otros Impuestos indirectos (respectivamente, 12ª y 14ª norma). Su contenido es el mismo, siendo su tenor el siguiente:

"El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes [...]."

Esta es la disposición clave para la resolución del presente recurso de casación, puesto que, en efecto, se refiere al IVA soportado no deducible, que es lo la materia que ahora nos ocupa. Nótese que la regla de valoración citada se refiere tanto a los activos corrientes como a los no corrientes. Nos interesan estos últimos, que son, en resumidas palabras, aquellos activos que tienen una vida útil superior al año. Dentro de los activos no corrientes nos encontramos con los elementos del inmovilizado, entre otros, bienes muebles y útiles, equipos, máquinas, justamente el tipo de bienes sobre los que gira la controversia en el presente recurso (camillas, carros, ordenadores, equipo de aire acondicionado).

Pues bien, de conformidad con la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación del rendimiento de las actividades económicas en el régimen de estimación directa normal, como es el caso, que nos ocupa, se realiza aplicando las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades contenidos a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

La determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa, en particular, en su modalidad normal, debe efectuarse partiendo de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles, aplicando los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración pertinentes. Entre los gastos deducibles se hallan las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones. La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta que se produzca su puesta en funcionamiento, o por su coste de producción. Dentro de ese coste de adquisición, como hemos dicho antes, se incluye el IVA soportado no deducible. Es sobre esa base, insistimos, incluyendo el IVA soportado no deducible, sobre la que se ha de aplicar, como es el caso, el coeficiente fijado en las tablas de amortización previstas para el elemento del inmovilizado material de que se trate (ordenadores, camillas...).

Como hemos dicho, las normas contables establecen que no "alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión"; de ahí, no cabe extraer la conclusión a la que llega la R. TEAR de Galicia. Este apartado de la norma de valoración tiene otra finalidad. Está distinguiendo entre la prorrata inicial y la definitiva, en virtud de lo dispuesto en los artículos 105 y 108 LIVA, para decirnos que las rectificaciones que procedan, esas y no otras, no alteran las valoraciones iniciales, mandato que hace extensivo también a las rectificaciones que deriven de la regularización por los bienes de inversión (artículo 107 y siguientes LIVA) que esa la modificación del porcentaje inicial conlleva.

De lo que estamos hablando ahora es de la norma de valoración de inmovilizado material, y particularmente de su valoración inicial, de manera que, según ella, "los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

Lo que ha sucedido esta vez es que la administración no incluye en esa valoración inicial el IVA no soportado deducible, contrariando de ese modo las normas contables que hemos indicado.

Ahora bien, entre los principios a los que están sometidas las amortizaciones, está el principio de inscripción contable, en virtud del cual para que un gasto sea deducible fiscalmente tiene que estar previamente contabilizado. Por tanto, tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto, excepto que se trate -que no es el caso esta vez- de los gastos

correspondientes a la amortización libre o acelerada, que, pese a que no estén registrados en la contabilidad, sí serían fiscalmente deducibles.

A la vista de todo ello y ajustándonos a las circunstancias del caso enjuiciado, procede declarar que el importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, forma parte del precio de adquisición de tales bienes y, por tanto, de la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF.

Cuarto. Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

Como se recordará, el objeto de la controversia se ciñe al tratamiento que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión, a efectos de incluir la correspondiente amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente en el del IRPF, siendo nuestro pronunciamiento el que se refleja después. El resto de las cuestiones a las que se refieren los actos recurridos son ajenas al presente recurso de casación.

Por las razones expuestas, y teniendo en cuenta que los bienes de inversión estaban contabilizados, declaramos haber lugar al presente recurso de casación, con lo cual la sentencia recurrida se casa y se anula, y, correlativamente se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 15336/2017 interpuesto por don Jesús Manuel y doña Patricia, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, en relación con liquidación y sanción derivada de ella, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicios 2008 a 2011, en la medida en que estimamos la pretensión de que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluya en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional del interesado en el IRPF; si bien es preciso aclarar que, como quiera que la inspección sí ha admitido como gasto deducible del ejercicio correspondiente del IRPF las mismas cuotas de IVA soportado no deducibles, la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, debe llevar aparejada la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible de los años regularizados con objeto de evitar deducir doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe.

Quinto. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al uso de la Sala que propende a la no imposición, fundada en la presunción de que hay serias dudas de hecho o de derecho cuando el criterio de la sentencia de instancia es corregido en casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) Ha lugar al recurso de casación 1562/2019 interpuesto por don Jesús Manuel y doña Patricia, representados por el procurador de los tribunales, don Jorge Laguna Alonso, contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el recurso núm. 15336/2017, en relación con liquidación y sanción derivada, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2008 a 2011, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 15336/2017, interpuesto por don Jesús Manuel y doña Patricia, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, que se anula, y con él los actos administrativos recurridos, en la medida en que se estiman sus pretensiones en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.