

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 221/2026 de 25 de febrero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 1529/2024***SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Exclusión. IVA. Regímenes especiales. Agricultura, ganadería y pesca. Compensaciones a tanto alzado del REAGP. Para el cálculo del volumen de operaciones que determina la exclusión del método de estimación objetiva del IRPF, no deben computarse las compensaciones a tanto alzado del REAGP. Esta interpretación respeta el principio de legalidad tributaria, mantiene la coherencia entre los regímenes de IVA e IRPF y asegura que la estimación objetiva cumpla su finalidad de simplificación y proporcionalidad para pequeños productores.

TRIBUNAL SUPREMO**Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 221/2026**

Fecha de sentencia: 25/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1529/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: SECCION 4ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE ANDALUCIA CON SEDE EN SEVILLA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1529/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 221/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

Síguenos en...



D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 25 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 1529/2024 interpuesto contra la sentencia de 2 de noviembre de 2023, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, dictada en su PO 135/2022. En virtud de los emplazamientos efectuados, se han personado: Dña. Celia, como parte recurrida, a través de escrito presentado el 15 de febrero de 2024 por su procurador D. Joaquín Ladrón De Guevara e Izquierdo; y la Abogacía del Estado, como recurrente, mediante escrito presentado el 22 de febrero de 2024.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra la sentencia de 2 de noviembre de 2023, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, su PO 135/2022, cuyo fallo dice: *"Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D.ª Celia contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de referencia 14/02189/2021, dictada el 20 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra Resolución con Liquidación Provisional por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2018, dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT de Córdoba, de REFERENCIA: NUM000, clave de liquidación: NUM001.; y anulamos dichas resoluciones. Sin costas."*

SEGUNDO.-La Abogacía del Estado (en adelante, la recurrente) presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señaló las normas legales y jurisprudencia que considera infringida - art. 89.2.b) LJCA-, explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art. 89.2.d) LJCA-, y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal o de la Unión Europea - art. 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2. a) y c) y 88.3.a), todos de la LJCA.

TERCERO. -Por Auto de 25 de enero de 2024 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: Dña. Celia, como parte recurrida, a través de escrito presentado el 15 de febrero de 2024 por su procurador D. Joaquín Ladrón De Guevara e Izquierdo; y la Abogacía del Estado, como recurrente, mediante escrito presentado el 22 de febrero de 2024

CUARTO. - Esta Sala dictó Auto de admisión el 5 de febrero de 2025, en el que se acordó:

"2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, contenida en el art. 31.1. 3ª, b), b') LIRPF, debe computarse o no la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 LIVA."

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 31.1.2ª y 3ª 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), en relación con el artículo 3.1.b) de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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. -El 21 de marzo de 2025, la recurrente interpuso recurso de casación.

En resumen, solicita que se fije la siguiente doctrina: *"Para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, contenida en el artículo 31.1.3ª b) y b') debe computarse la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 LIVA."*Y, en

Síguenos en...



consecuencia, que se "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía impugnada".

SEXTO. -La parte recurrida presentó escrito de oposición al anterior el 15 de abril de 2025. Solicita, por su parte, que se fije la siguiente doctrina: *"Para calcular el volumen de operaciones determinante de la exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, así como, para la determinación del rendimiento neto en dicho método en aplicación del art. 31.1. 3ª b) y b?) no debe computarse como ingreso la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 de la Ley del IVA".* Y, en consecuencia, que "se desestime el recurso de casación objeto del presente escrito de oposición y, se declare conforme a Derecho la Sentencia recurrida y se anule la Resolución del TEAR de Andalucía y la liquidación practicada por la Administración tributaria de la que aquella trae su causa".

SÉPTIMO.-Por providencia de 14 de enero de 2026 se señaló para votación y fallo el día 4 de febrero de 2026, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana Garcia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 2 de noviembre de 2023 -rec. 135/2022-, que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra *"la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de referencia 14/02189/2021, dictada el 20 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la Resolución con Liquidación Provisional pro el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2018, dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT de Córdoba, de referencia NUM000, clave de liquidación: NUM001; y anulamos dichas resoluciones. Sin costas.*

Debiendo esta Sala analizar *"si para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, contenida en el art. 31.1. 3ª, b), b') LIRPF, debe computarse o no la compensación a tanto alzado prevista en el artículo 130 LIVA".*

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

1.-A la obligada tributaria se le notificaron, por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Córdoba, dos acuerdos: uno de liquidación provisional del IRPF del año 2018 del que resultaba una deuda de 52.562,48 € (48.774,13 € de cuota y 3.788,35 € de intereses); y otro de sanción derivada del anterior por importe de 24.387,06 €.

2.-La resolución con la liquidación provisional explicaba que el 2 de enero de 2019 se había requerido al obligado tributario para que aportase el *"libro registro de ingresos correspondiente a la actividad agrícola/ganadera en el período 2016"*. Atendido el requerimiento el 22 de enero de 2019, de los libros resultó que los ingresos en dicho ejercicio habían ascendido a 256.991,11 € (excluidas las subvenciones obtenidas).

La Administración razonó que en aplicación del art 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), *"el método de estimación objetiva para determinadas actividades económicas no podrá aplicarse a las actividades agrícolas cuyo volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere los 250.000 € anuales,....La exclusión tendrá efecto en el año inmediato posterior y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la estimación simplificada del método de estimación directa (artículo 34 del RD 439/2007, de 30 de marzo"*. Añadiendo *"en su caso al haber superado el importe de 250.000 € de rendimientos íntegros en la actividad agrícola en el año 2016 debe determinarse el rendimiento de la actividad en la modalidad simplificada del método de estimación directa en los años 2017, 2018 y 2019..."*.

Aplicando el método indicado, se obtuvo la deuda reclamada por la Administración.

3.-En su escrito de alegaciones, la obligada tributaria alegó que *"los ingresos del año 2016 están "viciados" ya que se han tenido en cuenta las compensaciones del Régimen Especial Agrario [REA] del IVA y, sin embargo, estas no deberían incluirse a efectos de la determinación del volumen de operaciones a efectos de la exclusión del Régimen de Estimación objetiva del IRPF"*.

El argumento fue rechazado con cita de la CV 0119-09 en la que se dice que *"la compensación percibida por los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca [constituye] un mayor importe de la contraprestación, no tratándose por tanto de ninguna subvención o indemnización, ni tampoco del IVA repercutido, incluido el recargo de equivalencia, de actividades que tributen por el régimen especial simplificado del IVA, esta compensación debe incluirse en el volumen de ingresos de la actividad a los efectos del cómputo del límite de exclusión por volumen de ingresos para las actividades agrícolas en estimación objetiva"*.

4.-El TEAR anuló la sanción, pero confirmó la liquidación provisional, razonando que *"el sujeto pasivo acogido al referido régimen especial del IVA de agricultura, ganadería y pesca, no repercute dicho impuesto*

Síguenos en...



a sus clientes, ni tiene obligación de declararlo, ni de pagarlo, no pudiendo, por el mismo motivo, deducir el IVA que soporta en sus adquisiciones o importaciones a las que sea aplicable dicho régimen especial, siendo precisamente esta circunstancia la que tiene en cuenta el legislador para permitir que el sujeto pasivo acogido a dicho régimen especial contrarreste el coste económico derivado de la no deducibilidad de las cuotas de IVA que soporta; atribuyéndole el derecho de percibir de sus clientes un sobreprecio que le permita recuperar o compensar el exceso de la carga tributaria que le produce el IVA que ha de soportar y que no puede deducir. Por ello, por más que la interesada intente identificar reiteradamente tales conceptos y nos sensibilicemos sobre la repercusión que ello pueda suponer, aunque el mecanismo de dicha compensación sea similar a la repercusión del IVA, ello no permite considerar que el importe percibido por tal compensación tenga naturaleza impositiva -no es IVA-, sino meramente resarcitoria, y ello, incluso, aunque quien la abone -el destinatario de la operación- pueda deducirla como si fuera el IVA. Y es por esto que, de la misma manera que los sujetos pasivos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial del IVA que nos ocupa, deducen, a efectos del IRPF, el IVA que éstos soportan en las adquisiciones de bienes, como un gasto más, la compensación que perciben de sus clientes constituye un ingreso más".

5.-Recurrida la decisión, la STSJ estimó el recurso, básicamente, con los siguientes argumentos:

"En esta vía judicial, la demandante insiste en que las compensaciones no son ingresos de la actividad, sino medio de recuperar las cuotas soportadas a fin de no integrarla en sus costes, manteniendo la neutralidad del impuesto. Si el planteamiento, la Sala no puede coincidir con el razonamiento de la demandada. En efecto, partiendo de la idea de que el IVA es un impuesto al consumo y que la carga debe soportarla al final por el consumidor final, por lo que en cada fase de la cadena de producción, los intervinientes recuperan el IVA soportado mediante la deducción o la devolución. Cuya recuperación no pueden hacer por dicha vía los sometidos a este régimen especial, por cuanto no generan cuotas. Por ello se establece este medio de recuperación del IVA soportado, mediante abono de una cantidad a cargo del adquirente de sus productos. Cantidad que dicho adquirente tiene derecho a deducir de sus cuotas o, en su caso, a que le sea devuelta por la Hacienda, tal como resulta de los artículos 130 y siguientes de la Ley del Impuesto. En consecuencia, se trata de un mecanismo al servicio de la neutralidad de impuesto, pero no, contraprestación de la entrega.

Por eso no entendemos el argumento de que sea un ingreso para el patrimonio del empresario, lo que no deja de ser una obviedad, ya que se trata de recuperar lo que antes salió del patrimonio sin ser en realidad destinatario de la carga por IVA. Y también entra en el patrimonio del empresario la deducción o devolución del IVA soportado para reintegrar la salida de su patrimonio que antes tuvo lugar cuando pagó el IVA en aquellas adquisiciones dirigidas a integrarse en los bienes y servicios por lo que luego devenga cuotas del IVA.

En consecuencia, no cuestionado que, excluido el importe de las compensaciones, los ingresos correspondientes a la actividad agrícola en el ejercicio anterior no superan el límite de 250.000 euros, la actora no habría quedado excluida del régimen especial, único fundamento de la liquidación procede la estimación del recurso".

".....partiendo de la base de que el régimen especial agrario del IVA y el régimen de estimación objetiva de actividades agrícolas, ganaderas y forestales son dos regímenes coordinados e integrados, la tesis sostenida por la Administración conduce a la paradoja de que una misma realidad sea una cosa y la contraria. En efecto, en sede del IVA, las compensaciones que nos ocupan se excluyen expresamente de la toma en consideración del volumen de operaciones, ex art. 121.1 LIVA, siendo de destacar que en este precepto se caracterizan de consuno el IVA, el recargo de equivalencia y las compensaciones, como figuras que despliegan su operatividad en la dinámica tributaria del IVA. En cambio, en sede del IRPF esas mismas compensaciones, lejos de excluirse, se incluyen dentro de los rendimientos íntegros, adquiriendo así un carácter de ingresos que antes se ha excluido..."

"Hallándonos, en efecto, ante una inclusión de las compensaciones, en el volumen de ingresos a efectos del IRPF, que se aparta de la regulación legal del IVA, y por ende pugna con la necesaria coordinación e integración de los regímenes del IVA e IRPF en el sector de actividad agrícola y ganadero aquí concernido, resulta más que dudoso que tal inclusión se pueda establecer, ordenar y legitimar única y directamente mediante una Orden ministerial sin una base normativa superior".

"....la Orden Ministerial tan citada HAP2430/2015, puede ser interpretada sin caer en voluntarismos, salvando su legalidad, en armonía con esa regulación del IVA, procurando de tal manera la coordinación e integración de regímenes que tanto hemos resaltado. Así, cuando el art. 3 de la Orden establece que "el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido", puede entenderse sin violentar la norma que la enunciación de exclusiones que ahí se realiza no opera literalmente como un rígido numerus clausus, sino que resulta posible interpretar que la razón de lógica jurídica justificativa de la referencia al IVA y el recargo de equivalencia incluye con toda naturalidad a la compensación, tal como justamente hace el art. 121.1 LIVA".

"En contra del enfoque que acabamos de exponer se ha dicho por la Administración que las compensaciones no revisten naturaleza tributaria, sino resarcitoria o compensatoria; pero tal explicación no nos parece convincente. La regulación de las compensaciones que nos ocupan se incorpora a la Ley del IVA, y tanto su establecimiento como su desenvolvimiento sólo adquieren sentido en el contexto de la dinámica aplicativa del IVA, como una vía para contrarrestar el coste derivado de la no deducibilidad de las cuotas de IVA que los pequeños productores soportan. Por lo demás, los adquirentes de los productos gravados por esa compensación pueden deducirla al modo del IVA, y el art. 132 LIVA establece, en coherencia con tal caracterización, que "las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones correspondientes a este régimen especial, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de las mismas, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas". Así, las cosas, afirmar -con la rotundidad con que lo hace la Administración- que nos hallamos ante compensaciones resarcitorias, como pretendido resorte dialéctico para evitar su caracterización tributaria, salva las apariencias formales al coste de hacer la realidad incomprensible".

"los pequeños productores aquí concernidos (como es el caso de la aquí recurrente) tributan por el concepto de IVA en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, y por el concepto de IRPF en el régimen de estimación objetiva. Desde esta perspectiva, que es la que aquí importa porque es la que realmente está en liza, esos pequeños productores no pueden deducirse las cuotas soportadas justamente porque eso no es posible en el seno del REAGP; y a la vez tampoco pueden deducir aquellas como gasto en sede del IRPF, porque la operativa del régimen de estimación objetiva aquí en juego (estimación objetiva, no estimación directa) no da lugar para ello. Desde este prisma, con razón argumenta la parte recurrente, como colofón de la extensa, laboriosa y argumentada exposición de su demanda, que siguiendo esas propias razones del TEARA, "al no poder ser consideradas como gasto las cuotas soportadas no deducibles, mutatis mutandis, no se pueden incluir las compensaciones como mayores rendimientos íntegros o, ingresos".

TERCERO. - El parecer de la Sala.

1.- Las normas aplicables al caso y la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de enero de 2026 -procedimiento 2605/2025-.

1.a.-El art 31 LIRPF contiene las "normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva", estableciendo que el mismo "se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan (...) conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente".

Añadiendo que "no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente...b)...Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:.....b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales. A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto".

Esta última norma, es decir, el art. 68.7 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), dispone que en "las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos". Como puede verse en la descripción de hechos relevantes del fundamento de derecho segundo, lo que hizo la Administración es examinar este libro, resultando que los ingresos ascendieron a 256.991,11 €, por lo que entendió que no procedía aplicar el método de estimación objetiva.

1.b.-Resulta, además, especialmente relevante lo establecido en el art. 3 de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es la norma aplicable al caso, en cuanto regula las "magnitudes excluyentes" y dispone, en la parte que aquí nos interesa, lo siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Conviene precisar, sin embargo, que, en la actualidad, desde la Orden HAC/1347/2024, su art. 3 establece que: "A efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital, ni las indemnizaciones ni la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Una lectura comparada de ambos textos permite concluir que, si bien tanto en una como en otra Orden la cuantía que determina la exclusión del régimen de determinación objetiva es la misma -250.000 €-, el método cambia, pues para calcular el volumen de ingresos inicialmente se computaba "la compensación del régimen especial de la agricultura"-el artículo no excluía expresamente las compensaciones, pero no las enunciaba como cantidades a no computar-; sin embargo, tras la Orden publicada en 2024, estas compensaciones no se computan.

Esto explica que la reciente Resolución del TEAC de 20 de enero de 2026 -referida al IVA- haya establecido en recurso extraordinario de alzada, para la unificación de criterio, que: *"Para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca contenida en el art. 124.Dos.3º de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) debe computarse la compensación a tanto alzado prevista en el art. 130 LIVA en la medida en que no se excluye expresamente por parte de la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. No obstante, para los periodos impositivos 2025 y 2026 debe excluirse tal compensación por así haberlo previsto expresamente, respectivamente, la Orden HAC/1347/2024 y HAC/1425/2025"*.

Según la tesis del TEAC la inclusión o exclusión de las compensaciones del régimen especial de la agricultura, dependerá de lo que se decida en cada Orden.

1.c.-En todo caso, existe una estrecha conexión entre la regulación contenida en el IRPF y la contenida en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), por lo que procede ahora que exponamos resumidamente la regulación contenida en esta última:

-El art. 124.2 dispone, al regular el ámbito subjetivo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que: *"Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca....3.º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente. 4.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas. 5.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado"*.

-El art 121.Uno regula cómo se calcula el volumen de operaciones y establece que: *"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto"*.

-Y el art. 122.Dos que *"quedarán excluidos del régimen simplificado.....aquellos empresarios o profesionales en los que..el volumen de ingresos en el año inmediatamente anterior supere cualquiera de los siguientes importes....para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales..."*.

2.- Sobre el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

2.a.-El núcleo de la argumentación de la Administración consiste en sostener que la compensación que recibe el agricultor, *"aunque el mecanismo de dicha compensación sea similar a la repercusión del IVA.....no permite considerar que el importe percibido por tal compensación tenga naturaleza impositiva -no es IVA-, sino meramente resarcitoria, y ello, incluso aunque quien la abone -el destinatario de la operación- pueda deducirla como si fuera IVA"*.En consecuencia, *"la compensación que perciben de sus clientes constituye un ingreso más"*, pues el agricultor no ingresa la compensación en el Tesoro. Es decir, como afirma la Abogacía del Estado, las compensaciones recibidas se integran en *"el rendimiento íntegro o conjunto de ingresos que recibe el interesado como contraprestación de sus actividades"*.

Dicho de otro modo, la compensación del REAGP es considerada como un mayor importe de la contraprestación que, al no tratarse de una subvención o indemnización, ni tampoco de IVA repercutido, incluido el recargo de equivalencia, debe incluirse en el volumen de ingresos de la actividad a los efectos del límite de exclusión.

Para la sentencia recurrida, sin embargo, la compensación del REAGP *"es un mecanismo al servicio de la neutralidad del impuesto, pero no, contraprestación de la entrega"*.

2.b.-Los artículos 295 y ss. de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, regulan un *"régimen común de tanto alzado de los productos agrícolas"*.Tal y como se explica en la STJUE de 8 de marzo de 2012 (C-524/10), el objetivo buscado con el REAGP es *"permitir que los Estados miembros que dispensen a los productores agrícolas...de algunas de las obligaciones que habitualmente recaen en todos los sujetos pasivos sometidos al régimen normal del IVA o de todas ellas, concediendo a dichos agricultores una compensación a tanto alzado por la carga del IVA que hayan soportado. Este régimen persigue por tanto simultáneamente un*

objetivo de simplificación (sentencia de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Rec. p. I-4491, apartado 28) y un objetivo de compensación de la carga del IVA soportado (sentencia de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 29)".

De entre las varias posibilidades técnicas a la hora de buscar un régimen que se adaptase a las necesidades del sector agrario, la UE eligió uno que aun encuadrándolo en el seno del impuesto y gravando sus productos permitiese tener en cuenta sus peculiares rasgos. Lo buscado con dicho régimen no es la desgravación del consumo de los productos agrícolas, sino la de liberar al agricultor de las dificultades de carácter administrativo.

Para ello, se ha establecido un sistema por el que los integrantes del sector agrario quedan eximidos de las diferentes obligaciones formales y del pago del impuesto, sin que por ello queden, al mismo tiempo, privados del derecho a la deducción, si bien esta se instrumenta a través de un sistema especial. El sistema consiste en que los agricultores tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado de los impuestos soportados. La compensación de calcula por cada Estado, de forma global, *"sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años"*- art. 298 Directiva 2006/112/CE-. Esta compensación, con carácter general, si los compradores de los bienes son sujetos pasivos del IVA, será abonada por los mismos, estando autorizados para deducir en el IVA por ellos devengado el importe de la compensación a tanto alzado que hayan reintegrado.

En esta línea, la STJUE de 8 de marzo de 2012 (C-524/10), razona que *"la Directiva IVA no establece una exención del IVA para las actividades agrícolas. Al contrario, como ha señalado la Abogado General en los puntos 46 a 48 de sus conclusiones, aunque no se aplique el IVA a las ventas de los agricultores en régimen de tanto alzado, el régimen de tanto alzado de la agricultura no se concibió precisamente como un régimen de exención, ya que éste no habría permitido eliminar la carga del IVA soportado y garantizar, por tanto, la neutralidad del sistema común del IVA. Por lo demás, se desprende del artículo 296, apartado 1, de dicha Directiva que los productores agrícolas están en principio sometidos bien al régimen general, bien al régimen especial de las pequeñas empresas, bien al régimen de tanto alzado"*.

Es claro, según el TJUE, que el régimen se configuró buscando la *"neutralidad del sistema del IVA"*, de forma que *"el régimen de tanto alzado de la agricultura también pretende garantizar en la mayor medida posible la neutralidad del IVA, pues la compensación tiene por objeto evitar que la carga del IVA soportado se traslade a etapas posteriores y provoque así un incremento del precio, que sería a su vez gravado por dicho impuesto y que aumentaría en cascada a lo largo del circuito de producción y distribución en el que se que integrasen los productos entregados y los servicios prestados por los agricultores en régimen de tanto alzado"*. Añadiendo que: *"Es cierto que el pago de una mera compensación calculada simplemente a tanto alzado no basta, por definición, para garantizar una perfecta neutralidad del IVA. Sin embargo, permite garantizar la máxima neutralidad posible, habida cuenta de la necesidad de conciliar tal neutralidad y el objetivo de compensación con el objetivo de simplificación de las normas aplicables a los agricultores en régimen de tanto alzado, que también constituye uno de los objetivos del régimen de tanto alzado de la agricultura, como se ha indicado en el apartado 48 de la presente sentencia"*.

Ciertamente el REAGP es más complejo, pero los anteriores párrafos, en nuestra opinión, bastan para concluir que el sistema de compensación tiene como objetivo garantizar el juego del principio de neutralidad en el IVA y el derecho -a través del mecanismo de la compensación- a la deducción del IVA soportado por los agricultores. Como se afirma en la STJUE 8 de marzo de 2012 (C-524/10), *"no cabe aceptar la tesis de que esta compensación atañe en general a los costes inherentes a la explotación agrícola y presenta, en consecuencia, un carácter extrafiscal,....En consecuencia, tampoco cabe admitir que la carga del IVA soportado por los agricultores sometidos al régimen portugués controvertido pueda ser compensada, en lo que a ellos respecta, a través de medidas diferentes del abono de una compensación a tanto alzado como la que se establece en dicha Directiva"*.

En resumen, entendemos que, en contra de lo sostenido por la Administración, la compensación que se percibe por los agricultores -ciertamente calculada de forma general para todos los agricultores- sí *"es IVA"* y tiene por objeto compensar su carga tributaria. La consideración de la compensación como un ingreso implica que parte de la carga tributaria del IVA soportado por los agricultores no sea recuperada, lo que supone una lesión del principio de neutralidad que inspira la regulación.

Que las compensaciones se integran en la mecánica del IVA se infiere, además, de lo establecido en el art. 132 LIVA: *"Las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones correspondientes a este régimen especial, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de las mismas, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas"*.

3.- Las razones de la Sala.

Una vez que hemos llegado a la conclusión de que, en contra de lo sostenido por la Administración, la compensación no *"es un ingreso más"* fuera o al margen del IVA, debemos analizar si tiene sentido no incluir las compensaciones a la hora de determinar el volumen de ingresos, pues, recordemos, la Orden

HAP/2430/2015 -que es la que enjuiciamos- no las menciona expresamente a la hora de determinar dicho volumen.

3.a.-La improcedencia de una interpretación literal de la Orden HAP/2430/2015.

En realidad, la interpretación de la Administración -también la del TEAC en su resolución de 20 de enero de 2026- se basa en la literalidad de la norma, no siendo posible tener en cuenta las compensaciones porque la Orden HAP/2430/2015, sencillamente, no las incluye como concepto a excluir a la hora de determinar el volumen de ingresos -cuando se han incluido las compensaciones en la Orden no hay problema alguno en tenerlas en cuenta-. En suma, la inclusión o no de las compensaciones a la hora de determinar la aplicación del régimen de estimación objetiva es una cuestión de simple voluntad reglamentaria -lo que ciertamente casa mal con el juego del principio de legalidad en materia tributaria, que, recordemos, es garantizado por el art 10.a) LGT a la hora de determinar la base imponible-.

Ciertamente la Orden, a la hora de determinar el volumen de ingresos, expresamente establece que no se computarán *"las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido"* -art 3.1-

Como puede verse, el legislador no dice expresamente que no se tengan en cuenta las compensaciones recibidas en el REAGP, sino que, simplemente, no las menciona.

Este dato nos parece relevante, cuando el art. 1 de la Orden regula *"el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido"*. Ahora bien, acto seguido, en el art. 2 establece que *"el método de estimación objetiva [regulado en la Orden] será aplicable, además, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca..."*.

Pues bien, art. 122.Dos LIVA, al regular el régimen simplificado, establece que *"el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación"*. Texto que, como puede verse, coincide literalmente con lo establecido en art. 3.1 de la Orden HAP/2430/2015. La omisión de toda referencia al régimen de las compensaciones parece pues deberse a que la Orden, a la hora de regular los conceptos a no computar, se ha limitado a transcribir lo establecido en la LIVA para el régimen simplificado -en el que no operan las compensaciones-, no teniendo en cuenta las singularidades del REAGP.

La omisión de las compensaciones no puede interpretarse por ello como una determinada voluntad de excluir las mismas de los conceptos que no deben computarse, sino como una omisión que debe integrarse mediante una interpretación sistemática.

En efecto, el art. 121 LIVA, este sí aplicable al REAGP, establece claramente con carácter general qué conceptos deben tenerse en cuenta a la hora de determinar qué debe entenderse por volumen de operaciones, indicando, claramente, que *"se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto"*.

Para esta Sala, una interpretación sistemática y razonable de los arts. 31 LIRPF, 121, 122.Dos y 124 y ss. LIVA invita a entender, por las razones expuestas, que la omisión del concepto *"compensación"* en la Orden HPA/2430/2015 no obedece a la intención de excluirlo a la hora de considerarlo entre aquellos que no deben computarse, sino que, lejos de ello, debe ser integrada mediante aquella.

Interpretada de este modo, las Órdenes HAC/1347/2024 y siguientes no están introduciendo, *ex novo*, la obligatoriedad de tener en cuenta las compensaciones REAGP en el método de cálculo del volumen de ingresos que debe ser tenido en cuenta; sino que, lejos de ello, están subsanando una omisión padecida, entre otras, en la Orden que estamos enjuiciando.

3.b.-Ciertamente, la Resolución de 20 de enero de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario (BOE 03/03/1997), establece en la regla Segunda.2.1.b) que *"la compensación obtenida con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y otras operaciones comprendidas en la normativa regulador del tributo para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se contabilizará como un ingreso (compensación de gastos), para lo que se podrá emplear la cuenta a que se refiere la norma octava de esta Resolución"*. Pero no es menos cierto que las compensaciones del REAGP se contabilizan como ingreso no porque tenga tal naturaleza, sino para conseguir una mayor simplificación en la contabilización.

Así, la propia resolución explica que: *".....el hecho de que la cifra anual de negocios de la cuenta de pérdidas y ganancias sea uno de los parámetros que la legislación mercantil contempla para delimitar la obligación de formular cuentas anuales en los modelos normales, así como de obligar a someter las mismas a auditoría, ha motivado que se haya considerado necesario diferenciar de la cifra de ventas la parte que no es realmente ingreso por la actividad de la empresa, sino que se corresponde a las cantidades derivadas de la aplicación del tributo, obteniendo de esta forma una magnitud comparable a la de otras empresas. Este proceder deberá aplicarse también para el caso en el que los ingresos correspondientes formen parte de la partida de ingresos distinta de la cifra de negocios. En particular, para cada uno de los regímenes especiales se procede de la siguiente manera:En el régimen de la agricultura, ganadería y pesca, los ingresos no incluyen la compensación recibida, de acuerdo con el criterio establecido en esta norma".*

Los conceptos "cifra anual de negocios" y "rendimientos íntegros" son distintos, pero no deja de ser significativo que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la compensación recibida en el REAGP *"no es realmente ingreso por la actividad de la empresa, sino que corresponde a las cantidades derivadas de la aplicación del tributo"*.

3.c.- Si bien las razones por las que el legislador regula un régimen de estimación objetiva son varias - simplificación del sistema, seguridad jurídica, etc.-, una de ellas es la de limitar los denominados costes fiscales indirectos a los obligados tributarios titulares de negocios de escasa dimensión, de aquí que la norma permita la inclusión en el régimen de estimación objetiva a los negocios que no superan un determinado tamaño. Esta es, precisamente, una de las razones a las que obedece la regulación del REAGP.

La dimensión de la explotación se calcula, y es legítimo, a través del *"volumen de ingresos"*. Pues bien, si esta es la finalidad de la norma, incluir las compensaciones en el REAGP no es razonable. Pues realmente la compensación percibida no mide la dimensión de la explotación.

Y es que, si lo que se quiere es incluir o excluir del sistema en atención a la dimensión de la explotación, incluir las compensaciones recibidas, las cuales son consecuencias de la mecánica del IVA en los términos que hemos descrito, no tiene sentido. De aquí, sin duda con acierto, que el [art. 121 LIVA](#) excluya a la hora de calcular el volumen de las operaciones *"el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado"*.

4.- Cabe decir, por último, que la interpretación que sostenemos es más respetuosa con el principio de legalidad tributaria.

Uno de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria es la base imponible - [arts. 49 y ss. LGT](#) -, siendo uno de los métodos para determinarla la estimación objetiva - [arts. 50.2.b\)](#) y [52 LGT](#) -, y estableciendo el [art 10.a\) LGT](#) que será regulada por ley.

La interpretación que consideramos correcta, en definitiva, busca encontrar los elementos integrantes de la inclusión o exclusión en el sistema de los criterios establecidos en la ley, lo que resulta más respetuoso con el principio de legalidad. La Orden Ministerial debe plegarse a los criterios que se infieren de la interpretación finalista, sistemática e integradora de la Ley.

CUARTO. - Doctrina que se establece.

Para calcular el volumen de operaciones determinante de la causa de exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF, contenida en el [art. 31.1. 3ª, b\), b'\) LIRPF](#), no debe computarse la compensación a tanto alzado prevista en el [artículo 130 LIVA](#).

QUINTO. - Aplicación de la doctrina al caso enjuiciado.

La aplicación de la precedente doctrina al caso examinado debe traducirse en la desestimación del recurso de casación y en la confirmación de la muy razonada sentencia de instancia, cuyo parecer jurídico comparte esta Sala.

SEXTO. - Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber 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.

F A L L O

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

1.- Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2.- No haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de 2 de noviembre de 2023, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, su PO 135/2022, la cual se confirma.

3.-No hacer imposición de las costas procesales en casación, conforme se razona en el fundamento de derecho sexto.

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

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

