

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia n.º 856/2026 de 6 de julio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 8041/2023***SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Otras cuestiones.** *Regularización que no puede influir en las liquidaciones posteriores.* Una liquidación del IRPF anulada íntegramente no puede servir de fundamento para regularizaciones correspondientes a ejercicios posteriores cuando estas se apoyan exclusivamente en el acto anulado. El litigio tiene su origen en una contribuyente a la que la Administración excluyó del régimen de estimación objetiva en el ejercicio 2018 al considerar que desarrollaba parte de su actividad agrícola en Portugal, circunstancia que determinaba la aplicación del método de estimación directa durante ese ejercicio y los tres siguientes. Posteriormente, la liquidación correspondiente a 2018 fue anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional al apreciarse un defecto procedimental consistente en la ampliación indebida del alcance de la comprobación limitada, mientras que la liquidación del ejercicio 2020 fue mantenida al entenderse que la nulidad anterior obedecía únicamente a un vicio formal. El Tribunal Supremo rechaza este planteamiento al comprobar que la regularización de 2020 carecía de motivación propia y se limitaba a trasladar automáticamente la exclusión acordada en 2018, sin realizar un análisis independiente de las circunstancias del nuevo ejercicio. La Sala considera que la anulación del acto administrativo fue total y expulsó íntegramente del ordenamiento jurídico todo su contenido, sin que pudiera conservarse implícitamente alguno de sus efectos materiales. En consecuencia, declara que resulta irrelevante que la nulidad derive de un defecto formal o sustantivo cuando el acto ha sido completamente anulado, ya que la Administración no puede fundamentar nuevas liquidaciones en una regularización inexistente, sino que debe iniciar un procedimiento válido y motivado si pretende volver a excluir al contribuyente del régimen de estimación objetiva.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****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. 856/2026**

Fecha de sentencia: 06/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8041/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 8041/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 856/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 6 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8041/2023, interpuesto por el procurador don Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de doña Serafina, contra la [sentencia de fecha 12 de septiembre de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 1252/2022, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#), sobre reclamación de liquidación del IRPF 2020.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la [sentencia dictada en fecha 12 de septiembre de 2023, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el procedimiento ordinario 1252/2022](#), contra reclamación de la liquidación del IRPF 2020 en la que se excluye la aplicación del método de estimación objetiva a la actividad agrícola desarrollada por la actora como consecuencia del desarrollo de la misma, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF, y aplicando, por ende, el sistema de estimación directa simplificada, cuyo Fallo decía: «[D]ESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D.<sup>a</sup> Serafina representada por el Procurador D. CARLOS JAVIER AZNAR CÓVEZ y asistida por el letrado D. RAUL DE FRANCISCO GARRIDO contra la Resolución de fecha 27-7-2022 del TEARCV desestimatoria de la reclamación NUM000 por el conceptos IRPF ejercicio 202A, estando la Administración demandada representada y asistida por el ABOGADO DEL ESTADO. [...]».

**SEGUNDO.**-Por la representación de doña Serafina se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante [Auto de fecha 9 de noviembre de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), por plazo de quince días.

**TERCERO.**-Mediante [Auto dictado el 11 de diciembre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), se admitió a trámite el recurso de casación preparado contra la [sentencia dictada el 12 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#) y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 17 de diciembre de 2024, en el cual concluye *solicitando* «[Q]ue teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por **INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN**, en tiempo y forma, contra la [sentencia dictada el 12 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictada en el p.o. 1252/2022](#) y, previos los trámites

Síguenos en...



procesales procedentes, dicte sentencia por la que **CASE y ANULE** la resolución recurrida ya referenciada, estimando plenamente nuestro recurso en los términos interesados, e instituyéndose como juzgador de instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el TSJ de Valencia y, en consecuencia, anule tanto la resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 27 de julio de 2022, como la liquidación girada por el IRPF de 2020. [...]».

**CUARTO.**-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 25 de marzo de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: «[q]ue teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida. [...]».

**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 26 de marzo de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de mayo de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 9 de junio de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

**1.1.**-Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia dictada el 12 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1252/2022](#), que doña Serafina interpuso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR), de 27 de julio de 2022, que rechazó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodo 2020.

En resumen, y sin perjuicio de exponerlo con más detalle, la sentencia de instancia rechazó que la liquidación por el IRPF correspondiente al periodo 2020 se viera afectada por la anulación, en vía económico-administrativa, de una liquidación anterior, del año 2018, que excluyó a la contribuyente del método de estimación objetiva con efectos trasladables a los tres ejercicios posteriores. La Sala de instancia consideró que la anulación del acuerdo de liquidación del año 2018 fue debida a un vicio estrictamente formal que no afectaba a cuestiones sustantivas.

**1.2.**-Para la mejor comprensión del litigio vamos a destacar alguno de sus momentos más relevantes:

(i) La Administración tributaria instruyó en 2020 un primer procedimiento de comprobación limitada a la Sra. Serafina relativo al IRPF, ejercicio 2018, periodo en el que la contribuyente había declarado determinados rendimientos de actividades económicas conforme al método de estimación objetiva. La Administración concluyó que, durante ese año, la contribuyente había incumplido el requisito de realizar la totalidad de su actividad económica en el ámbito de aplicación del impuesto, conforme al [artículo 31.1.3ª.d\) de la Ley 35/2006](#) reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), lo que implicaba su exclusión del método de estimación objetiva y la aplicación, en su lugar, del método de estimación directa simplificada.

(ii) Más tarde, la misma Administración inició otro procedimiento de comprobación limitada respecto del IRPF, periodo 2020, que también se había autoliquidado con el método de estimación objetiva. Fue regularizado por acuerdo de liquidación de 13 de enero de 2022 en el que se razonaba «[D]e lo actuado por la Administración en el expediente de comprobación limitada referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante) correspondiente al ejercicio 2018, cuyos antecedentes se incorporan al presente procedimiento, se determinó que en dicho ejercicio la contribuyente desarrolló su actividad agrícola en Portugal y por lo tanto fuera del ámbito de aplicación del impuesto, por lo que, de acuerdo con lo establecido en los [artículos 31 de la Ley 35/2006 del IRPF](#) y [32 del RD 439/2007 de su Reglamento](#), el rendimiento neto de dicha actividad agrícola, en el ejercicio en el que concurrió dicha circunstancia, debió ser determinado mediante el método de Estimación Directa y no, tal y como se declaró, aplicando el de Estimación Objetiva (...) Así pues, de acuerdo con lo establecido en las normas legales y reglamentarias anteriormente citadas y con el criterio contenido al respecto en la consulta vinculante V3626-20 de fecha 22/12/2.020 de la Dirección General de Tributos, la contribuyente, por un lado en el ejercicio en el que se produce la circunstancia de desarrollar la actividad agrícola fuera del ámbito de aplicación del impuesto, 2.018 en el presente caso, debe determinar para dicho ejercicio el rendimiento de la misma mediante el método de Estimación Directa (modalidad Simplificada), y por otro, y además de lo anterior, quedó excluida de la aplicación de la Estimación Objetiva del IRPF para los tres años siguientes, es decir 2.019, 2.020 y 2.021, debiendo en consecuencia determinar para dichos ejercicios el rendimiento de su actividad agrícola mediante el sistema de Estimación Directa en la modalidad que corresponda (...) Al contrario de lo que se alega, la Administración no se basa única y exclusivamente en la comprobación realizada referida al IRPF 2018 para determinar que la obligada tributaria está excluida del régimen de Estimación Objetiva desde el ejercicio 2018 (inclusive), si no que dicha exclusión procede de lo establecido

Síguenos en...

en la propia normativa de aplicación [artículos 31 de la Ley 35/2006 del IRPF](#), y [32 y 34 del Real Decreto 439/2007 de Reglamento de la misma](#), y en el criterio contenido en la [Consulta Vinculante nº V3626-20 de fecha 22/12/2020 de la Dirección General de Tributos](#). Siendo la causa fáctica de dicha exclusión de la Estimación objetiva desarrollar en el ejercicio 2018 su actividad agrícola fuera del territorio de aplicación del impuesto [...]»

(iii) Ambas liquidaciones, la del año 2018 y la del 2020, fueron impugnadas autónomamente en vía económico-administrativa, y resueltas por el TEAR en sendas resoluciones dictadas el 27 de julio de 2022.

(iv) La reclamación correspondiente al 2018 fue estimada tras constatar el órgano de revisión que se había ampliado el alcance de la comprobación incumpliendo la exigencia temporal del [artículo 164.1 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 (RGAT). La ampliación no se realizó con carácter previo sino simultáneo a la apertura del plazo de alegaciones, por lo que, aplicando el criterio fijado en la [STS de 3 de mayo de 2022, RC 5101/2020](#), se anuló la liquidación.

(v) Sin embargo, la reclamación del ejercicio 2020, fue desestimada porque la reclamante no había presentado alegaciones y el órgano revisor no apreció ningún motivo de ilegalidad relevante para anular la liquidación.

(vi) Se interpuso el recurso contencioso-administrativo núm. 1252/2022 contra la decisión del TEAR respecto del IRPF 2020, y la contribuyente adujo que la anulación de la liquidación del 2018, en la que se había excluido la aplicación del régimen de estimación objetiva, implicaba la anulación de la posterior liquidación del 2020, ya que se basó en la anulada regularización del año 2018.

(vii) La [sentencia 12 de septiembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#), desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1252/2022 y rechazó este motivo de impugnación explicando en el fundamento jurídico tercero «[S]ostiene el demandante que dicha anulación vicia, a su vez, de nulidad, de la liquidación practicada en el presente procedimiento sin embargo, no podemos admitir esta primera cuestión pues examinados los motivos que han llevado al TEAR a anular la liquidación del ejercicio 2018 los mismos, no son de fondo sino estrictamente formales, esto es, al constatar que el alcance fijado en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada fue ampliado de forma simultánea a la notificación al reclamante de la propuesta de liquidación y otorgamiento del plazo para formular alegaciones vulnerándose los [artículos 34.1.º y 137 LGT](#) y 164.1 RGAT, por lo que con arreglo a la doctrina del TS, [STS 3-5-2022](#), procede declarar la nulidad de la liquidación practicada.

Que por tanto tratándose de una cuestión puramente formal que no concurre en el procedimiento de comprobación limitada objeto de impugnación nada obsta dicha declaración de nulidad para el mantenimiento de la liquidación correspondiente al ejercicio 2020 y objeto de las presentes actuaciones [...]».

## **SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional**

**2.1.-**Por [auto de 11 de diciembre de 2024](#), se declaró que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia «[D]eterminar qué efectos jurídicos tiene la anulación de una liquidación del IRPF en la que se acuerda la exclusión del método de estimación objetiva del contribuyente por incumplir alguna de las condiciones legalmente previstas, respecto de otras liquidaciones de periodos posteriores cuya regularización se funda, precisamente, en aquella exclusión.

*Esclarecer si, en este trance, resulta relevante la naturaleza del vicio de nulidad (radical o relativa, formal o material) que motivó la anulación de la primera liquidación. [...]».*

**2.2.-**Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los [artículos 31 de la Ley del IRPF](#) y [32 y 34 del Reglamento de IRPF](#), en relación con la jurisprudencia contenida en la [sentencia de 3 de mayo de 2022 RC 5101/2020](#), en interpretación de los [artículos 34.1.º y 137 de la Ley General Tributaria](#) y 164.1 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria. 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 de la LJCA](#).

## **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.-**Doña Serafina denuncia la infracción de los [artículos 31 LIRPF](#) y [32 y 34 del Reglamento del IRPF](#), en relación con la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre los efectos de la nulidad de actuaciones en procedimientos de comprobación limitada.

Sostiene que la nulidad de la liquidación del IRPF del ejercicio 2018, declarada por el TEAR, no puede considerarse un vicio meramente formal, como afirma la sentencia recurrida, sino una nulidad de pleno derecho, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo ([STS de 3 de mayo de 2022](#) y posteriores), al haberse vulnerado el derecho de defensa del contribuyente mediante la ampliación indebida del alcance del procedimiento de comprobación limitada.

Síguenos en...



Dice que la liquidación del ejercicio 2020 carece de sustento jurídico, al fundarse exclusivamente en la exclusión del régimen de estimación objetiva acordada en 2018, acto que fue posteriormente anulado. En consecuencia, al desaparecer el soporte causal de dicha exclusión, la regularización practicada en 2020 mediante el método de estimación directa deviene inmotivada y contraria a Derecho.

Resulta irrelevante la naturaleza del vicio, formal o material, determinante de la nulidad de la liquidación originaria, pues lo decisivo es que dicha anulación priva de fundamento a los actos posteriores que traen causa exclusiva de aquella.

Añade que esta conclusión se refuerza en atención a la naturaleza de los procedimientos utilizados, la comprobación limitada, que no permiten extender la comprobación a ejercicios distintos ni fundamentar regularizaciones posteriores en hechos de ejercicios anteriores sin un procedimiento inspector con alcance adecuado, lo que comporta una nueva vulneración de las garantías del contribuyente.

Invoca la doctrina del principio de regularización íntegra, conforme a la cual la Administración debe corregir de manera completa la situación tributaria, sin perjudicar al contribuyente mediante la utilización de actos previamente anulados como fundamento de nuevas liquidaciones.

Propone como doctrina que la anulación de una liquidación que acuerda la exclusión del régimen de estimación objetiva debe determinar la nulidad de las liquidaciones posteriores que se apoyen exclusivamente en dicha exclusión, solicitando la estimación del recurso, la casación de la sentencia impugnada y la anulación de la liquidación del IRPF del ejercicio 2020.

**3.2.-**La Abogacía del Estado se opone al recurso de casación defendiendo la correcta aplicación de los [artículos 31 LIRPF](#) y 32 y 34 del Reglamento del IRPF, y la conformidad a Derecho de la sentencia recurrida.

Sostiene que la exclusión del régimen de estimación objetiva procede directamente de la normativa tributaria cuando concurren los presupuestos legales, en particular, el desarrollo de la actividad económica total o parcialmente fuera del territorio de aplicación del impuesto, sin que dicha exclusión dependa necesariamente de la validez de una liquidación previa.

En este sentido, afirma que en el caso concurre un hecho determinante acreditado, es que la actividad agrícola se desarrollaba en Portugal, lo que activa automáticamente la aplicación del régimen de estimación directa y la exclusión de módulos durante los tres ejercicios siguientes conforme al [artículo 34 RIRPF](#).

Frente a la tesis de la recurrente, argumenta que la anulación de la liquidación de 2018 tuvo carácter exclusivamente formal, sin afectar al sustrato material de que la actividad desarrollada fuera de España, por lo que no impide que esos hechos puedan ser considerados en liquidaciones posteriores.

Niega que exista una relación de dependencia jurídica entre la liquidación anulada de 2018 y la de 2020, subrayando que esta última constituye una liquidación autónoma, basada en la aplicación directa de la norma y en hechos acreditados, no en la mera existencia del acto anulado.

Defiende que la Administración puede utilizar antecedentes fácticos de ejercicios anteriores, incluso sin necesidad de un acto administrativo firme previo e incluso aunque dichos ejercicios estuvieran prescritos, para determinar el régimen tributario aplicable en ejercicios posteriores.

Concluye que la naturaleza formal del vicio de nulidad de la liquidación de 2018 resulta determinante, pues permite mantener la validez de las regularizaciones posteriores al no haberse cuestionado el fondo de la regularización ni la concurrencia de los hechos que justifican la exclusión del régimen de estimación objetiva.

Propugna como doctrina que la anulación por motivos formales de una liquidación que acuerda la exclusión del régimen de estimación objetiva no comporta la nulidad de las liquidaciones posteriores, pudiendo estas fundarse en los mismos hechos acreditados, por lo que interesa la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia impugnada

#### **CUARTO.- Valoración de la Sala**

**4.1.-**Debemos comenzar recordando la doctrina que fijó la [STS 3 de mayo de 2022, RC 5101/2020](#), sobre el alcance de la ampliación de las actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada y el momento en el que la Administración tributaria puede ampliar el campo de su actuación. Dijimos que *«[E]n garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los [artículos 34.1.º\) y 137 LGT](#), y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación. [...]»*.

Síguenos en...



**4.2.-**Ciñéndonos a los términos del debate y a la pregunta que se nos formula, constatamos que la pérdida o la exclusión del régimen de estimación objetiva por el que tributaba la Sra. Serafina trae causa y fue consecuencia de la liquidación practicada en el ejercicio de 2018.

En el procedimiento de comprobación limitada de aquel año, la Administración tributaria constató y justificó la exclusión de la estimación objetiva en favor de la directa, porque la contribuyente había desarrollado su actividad agrícola, o buena parte de ella, en Portugal y por lo tanto fuera del ámbito de aplicación del impuesto. El artículo 31.1 d) de la Ley 35/2006 del IRPF, prevé la exclusión del régimen de estimación objetiva, cuando «[l]as actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de esta Ley debía determinarse la base imponible con arreglo al régimen de estimación directa. [...]». En el mismo sentido la letra c) del artículo 32.2 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, contempla como causa de exclusión del método de estimación objetiva, el que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto. En ese caso, la actividad agrícola desarrollada quedará incluida en el método de estimación directa en al menos los tres años siguientes al que se haya producido la causa de exclusión.

**4.3.-**La regularización del año 2018 y la exclusión del régimen de estimación objetiva, fue determinante no solo para ese año, sino para los tres años siguientes por la expresa previsión del artículo 30.1 de la LIRPF, «[E]n los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan [...]». En definitiva, la liquidación del año 2018 condicionó y determinó la regularización del periodo impositivo de 2020, en cuanto al método de determinación de la base imponible, ejercicio que constituye el objeto del presente recurso de casación.

**4.4.-**Constituye un dato que no podemos obviar porque va a condicionar el devenir del debate, que la Sra. Serafina interpuso reclamación económico-administrativa, ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, contra el acuerdo de regularización del año 2018. La reclamación fue estimada íntegramente por resolución de 27 de julio de 2022, anulándose la liquidación.

Aquí reside el nudo gordiano de la polémica, puesto que debemos valorar el alcance que la anulación de la liquidación del ejercicio 2018 tuvo en el de 2020, y como se proyectó y afectó a este periodo impositivo.

**4.5.-**Para dar una respuesta correcta, debemos examinar los términos en los que tuvo lugar la liquidación de 13 de enero de 2022, con la que se regularizó el ejercicio 2020, y confirmó la exclusión del régimen de estimación objetiva de la contribuyente.

Observamos que el acuerdo de liquidación, con ocasión de la respuesta que dio a las alegaciones de la actora, explicó que la exclusión del régimen de estimación objetiva en favor de la aplicación de la directa para la determinación de la base imponible del impuesto «[n]o se basa única y exclusivamente en la comprobación realizada referida al IRPF 2018 para determinar que la obligada tributaria está excluida del régimen de Estimación Objetiva desde el ejercicio 2018 (inclusive), si no que dicha exclusión procede de lo establecido en la propia normativa de aplicación artículos 31 de la Ley 35/2006 del IRPF, y 32 y 34 del Real Decreto 439/2007 de Reglamento de la misma, y en el criterio contenido en la Consulta Vinculante nº V3626-20 de fecha 22/12/2.020 de la Dirección General de Tributos. Siendo la causa fáctica de dicha exclusión de la Estimación objetiva desarrollar en el ejercicio 2018 su actividad agrícola fuera del territorio de aplicación del impuesto. [...]». En definitiva, la motivación del acuerdo advierte que la razón que justifica la exclusión del régimen de estimación objetiva en ese año fue la exclusión que tuvo lugar en el 2018, circunstancia que arrastraba a los tres siguientes ejercicios conforme a lo previsto en el artículo 30.1 de la LIRPF.

No identificamos en la liquidación del 2020, salvo la reiteración de las razones apreciadas para el año 2018, que se indagara sobre otros concretos motivos o razones inherentes o propios del ejercicio que se estaba comprobando. La razón nuclear para considerar que debía excluirse a la contribuyente del régimen de estimación objetiva, fue el arrastre que la pérdida para el ejercicio del 2018 proyectaba sobre los tres posteriores.

**4.6.-**Sin embargo, la liquidación del año 2018 de la que se partió para la aplicación del régimen de estimación directa simplificada y la exclusión de la objetiva, fue anulada por resolución firme del TEAR de 27 de julio de 2022.

Sobre las razones de esta anulación, la sentencia de instancia reconoció que la liquidación del año 2018 quedó sin efecto por simples motivos «formales» y no sustantivos o de fondo, por lo que se debían mantener incólumes los motivos que la Administración tuvo en cuenta a la hora de fijar los criterios para la determinación de la base imponible.

Echamos en falta que la sentencia de instancia no hiciera un mayor esfuerzo en la identificación del sustento normativo para atribuir, a las causas y vicios invalidantes, esa suerte de efecto selectivo en la conservación del contenido del acto, porque parece que mantuvo la validez del contenido de parte de la liquidación

anulada no afectada por el vicio invalidante. Sin embargo, la resolución del TEAR, que dejó sin efecto la liquidación del año 2018, no hizo ninguna precisión sobre este extremo. Recordemos que las razones de la decisión del TEAR por la que se anuló aquella liquidación, no fueron por cuestiones sustantivas o de fondo, donde sí está previsto con arreglo a lo dicho en el [artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005](#), cuando la anulación sea total o parcial, la conservación de *los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido*. [...].

La anulación del acuerdo de liquidación del año 2018 se debió a la indefensión provocada en el procedimiento de comprobación limitada por la improcedencia del momento en el que se acordó la ampliación, en los términos fijados por la doctrina de esta Sala. Fue una anulación *in totae* implicó la íntegra expulsión del acuerdo de la legalidad. En estas circunstancias, nada del contenido de esa liquidación debió tenerse en consideración para posteriores actuaciones. Cuando el TEAR estimó la reclamación del ejercicio 2018, no mantuvo viva ninguna parte del acto, ni salvó la conservación de alguna de sus extremos. Quedó sin efecto y sin validez todo el contenido del acuerdo de liquidación de aquel año, así como la calificación o recalificación de la situación jurídica tributaria del contribuyente en ese ejercicio.

**4.7.-**Sabemos que la consecuencia de que en un ejercicio se establezca que el régimen procedente sea el de la estimación objetiva, es la extensión a los tres siguientes como prevé el [artículo 30.1 de la LIRPF](#) «*[E]n los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan* [...]».

No obstante, si la liquidación del 2020 solo se explicó por aplicación de los criterios que se fijaron en el acuerdo del 2018, la anulación de este último ejercicio impide que sean trasladados, sin más, a los ejercicios posteriores. Es decir, nada se incorporó al acuerdo de liquidación del año 2020 para someter a la contribuyente al régimen de estimación directa, más allá de constatar que en el ejercicio de 2018 se había declarado la improcedencia de la determinación de la base imponible en estimación objetiva, para proyectar sus efectos a los sucesivos por expreso imperativo legal del [artículo 30.1 de la LIRPF](#).

#### **QUINTO.- Fijación de doctrina**

**5.1.-**Lo dicho hasta este punto nos permite dar respuesta a la cuestión por la que se nos pregunta en el auto de admisión y a la fijación de doctrina.

Si una liquidación por el IRPF en la que se acuerda la exclusión del método de estimación objetiva del contribuyente por incumplir alguna de las condiciones legalmente previstas, es totalmente anulada sin que se mantengan o conserven trámites no afectados por la declaración de nulidad, no puede constituir el hilo argumental de liquidaciones posteriores que se sustenten en los postulados de la anulada.

**5.2.-**La sentencia de instancia se aparta de la doctrina que hemos fijado, lo que nos conduce a la íntegra estimación del recurso de casación y a su anulación.

**5.3.-**En los términos del [artículo 93.1 de la LJCA](#), y anulada la sentencia impugnada, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo que doña Serafina interpuso contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de julio de 2022, que rechazó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación del IRPF, periodo 2020, resoluciones que anulamos por no ser ajustadas a Derecho.

#### **SEXTO.- Costas**

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), aplicable en principio, como regla general, al allanamiento, 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.

#### **FALLO**

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

**1.-**Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**2.-**Ha lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de doña Serafina contra la [sentencia dictada el 12 de septiembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1252/2022](#), sentencia que se casa y anula.

**3.-**Estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 1252/2022, deducido por esa representación procesal contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 27 de julio de 2022, que rechazó la reclamación económico-administrativa frente a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2020; resoluciones que anulamos por no ser ajustadas a derecho.

Síguenos en...



4.-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.

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

Síguenos en...

