

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 11 de diciembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 8041/2023***SUMARIO:**

IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Efecto de la anulación de una liquidación del IRPF en la que se acuerda la exclusión del método de estimación objetiva. Recurrida en vía judicial esta última resolución (relativa al IRPF 2020), la contribuyente adujo que la anulación de la liquidación del 2018 en la que se había procedido, primeramente, a constatar la circunstancia excluyente del método de estimación objetiva, debía implicar la anulación de la posterior liquidación del 2020, al basarse la causa de la regularización en aquélla. Se aprecia que el presente recurso de casación cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A tal efecto, debe tenerse en consideración que la concurrencia de alguna de las circunstancias excluyentes del método de estimación objetiva previstas en la normativa (art. 31.1.3ª LIRPF y 32.2 Rgto IRPF) se proyecta, *ex lege*, a los tres años siguientes a aquel en el que acaece tal causa (art. 31.1.5ª Ley IRPF y el 34.3 Rgto IRPF). Siendo ello así, no es inoportuno plantearse si la anulación de la primera liquidación en la que se constata tal circunstancia obstativa afecta a la licitud de las liquidaciones de periodos posteriores que se fundan en aquélla y, en el caso de que así sea, si es relevante discernir, a estos efectos, el tipo de vicio de nulidad -radical o relativa, formal o material- apreciado en aquella primera liquidación. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar 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. Además se deberá 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.

AUTO**Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Fecha del auto: 11/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8041/2023

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Síguenos en...



Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca
Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8041/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 11 de diciembre de 2024.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de doña Serafina interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 27 de julio de 2022, que desestimó la reclamación contra la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), periodo 2020.

El recurso, tramitado bajo el n.º 1252/2022, fue desestimado mediante 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. En lo que ahora interesa, la sentencia rechazó que la liquidación originariamente impugnada (periodo 2020) se viera afectada por la anulación en vía económico-administrativa de la previa liquidación del periodo 2018 -en la que se había excluido inicialmente a la contribuyente del método de estimación objetiva con efectos en posteriores ejercicios- al apreciar el Tribunal a *quo* que dicha anulación tuvo por causa la existencia de un vicio estrictamente formal.

Contra la anterior sentencia, la representación procesal de la Sra. Serafina preparó el actual recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- Los artículos 34.1.º y 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT).

- La jurisprudencia contenida en las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2021 (rec. 3906/2019) y de 3 de mayo de 2022 (rec. 5101/2020).

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), del mismo texto legal.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca las siguientes cuestiones:

«1ª) Incidencia que puede tener en la liquidación impugnada, practicada por IRPF 2020, la resolución dictada por el TEAR en la que se estima la reclamación económica-administrativa que anula la liquidación del IRPF 2018 siendo que esa liquidación acordaba la exclusión del método de estimación objetiva para los ejercicios siguientes.

Síguenos en...

2ª) Determinar, en definitiva, si la anulación de la liquidación por IRPF 2018 vicia, a su vez, de nulidad la liquidación practicada por IRPF 2020 dependiendo de que los motivos que han llevado al TEAR a anular la liquidación de 2018 sean de fondo o estrictamente formales [...]».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de noviembre de 2023, habiendo comparecido doña Serafina, representada por el procurador don Rodrigo Pascual Peña, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

El escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimada, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

Además, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

El recurso suscita una cuestión relativa a los efectos jurídicos que tiene la anulación de una primera resolución liquidatoria del IRPF en la que se acuerda la exclusión del método de estimación objetiva del contribuyente por incumplir alguna de las condiciones legalmente previstas (art. 31.1.3ª LIRPF y 32.2 RIRPF), respecto de otras liquidaciones de periodos posteriores cuya regularización se funda, precisamente, en aquella exclusión.

El cabal entendimiento de la cuestión expuesta aconseja que se describan los principales antecedentes del caso:

1) La Administración tributaria instruyó en 2020 un primer procedimiento de comprobación limitada a la Sra. Serafina respecto del IRPF, ejercicio 2018, periodo en el que la contribuyente había declarado determinados rendimientos de actividades económicas conforme el método de estimación objetiva. La Administración concluyó que, durante ese año, la contribuyente había incumplido el requisito de realizar la actividad económica totalmente en el ámbito de aplicación del impuesto (art. 31.1.3ª.d) LIRPF) lo que implicaba su exclusión del método de estimación objetiva y la aplicación, en su lugar, del método de estimación directa simplificada, con base en el que se realizó la regularización de su situación tributaria en el citado ejercicio.

2) Posteriormente, la Administración tributaria inició otro procedimiento de comprobación limitada -que constituye, propiamente, el origen del actual litigio-, esta vez respecto del IRPF, periodo 2020, en el que también se había empleado por la contribuyente el método de estimación objetiva y que fue igualmente regularizado administrativamente por acuerdo de liquidación de 13 de enero de 2022. En dicho acuerdo se indicó lo siguiente (énfasis añadido):

«De 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» (pág. 2).

«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» (pág. 6).

«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 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**» (págs. 8 *in fine* y 9).

3) Ambas liquidaciones, la del año 2018 y la del 2020, fueron impugnadas autónomamente en vía económico-administrativa, siendo resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en sendas resoluciones de 27 de julio de 2022, ambas dictadas en la misma fecha.

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

Por su parte, la reclamación correspondiente al 2020 fue desestimada a la vista de que la reclamante no había presentado alegaciones y el órgano revisor no apreció ningún motivo de ilegalidad en la liquidación.

4) Recurrida en vía judicial esta última resolución (relativa al IRPF 2020), la contribuyente adujo que la anulación de la liquidación del 2018 en la que se había procedido, primeramente, a constatar la circunstancia excluyente del método de estimación objetiva, debía implicar la anulación de la posterior liquidación del 2020, al basarse la causa de la regularización en aquélla. La sentencia rechaza este motivo de impugnación en el fundamento jurídico 3º sobre la siguiente argumentación:

«TERCERO.- Centrado en tales términos el objeto del presente recurso, la primera cuestión que procede abordar es la relativa a la incidencia que puede tener en la liquidación impugnada, la Resolución dictada por el TEAR el 27-7-2022, misma fecha de la aquí recurrida, en la que se estima la reclamación económico administrativa interpuesta, anulando la liquidación del IRPF 2018 y el correlativo acuerdo sancionador practicada por los mismos hechos que han dado lugar a la liquidación del ejercicio 2020 objeto del presente recurso. Sostiene 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».

La recurrente, por su parte, discrepa sobre la naturaleza estrictamente formal del vicio apreciado en la liquidación del año 2018 en atención a las consideraciones efectuadas al respecto en la citada STS de 3 de mayo de 2022 (rec. 5101/2020) y, por otro lado, entiende que la anulación de la mencionada liquidación del 2018, en cuanto dejaba sin efecto la exclusión del método de estimación objetiva acordada en ella, hacía desaparecer el fundamento para la exclusión del citado método en los periodos subsiguientes.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

Se aprecia que el presente recurso de casación cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A tal efecto, debe tenerse en consideración que la concurrencia de alguna de las circunstancias excluyentes del método de estimación objetiva previstas en la

normativa (art. 31.1.3ª LIRPF y 32.2 RIRPF) se proyecta, *ex lege*, a los tres años siguientes a aquel en el que acaece tal causa (art. 31.1.5ª LIRPF y el 34.3 RIRPF).

Siendo ello así, no es inoportuno plantearse si la anulación de la primera liquidación en la que se constata tal circunstancia obstativa afecta a la licitud de las liquidaciones de periodos posteriores que se fundan en aquélla y, en el caso de que así sea, si es relevante discernir, a estos efectos, el tipo de vicio de nulidad -radical o relativa, formal o material- apreciado en aquella primera liquidación.

Sobre este interrogante jurídico que, como decimos, se entiende suficientemente fundado a los efectos de la admisión del recurso, no existe, en efecto, jurisprudencia de esta Sala (art. 88.3.a) LJCA) y se estima que cuenta con la suficiente virtualidad expansiva para colmar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo dirigido a la formación de doctrina (art. 88.2.c) LJCA).

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

Determinar 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.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son 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 (rec. 5101/2020) en interpretación de los artículos 34.1.ñ) 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.*

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

SEXTO.- Comunicación y remisión.

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

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 8041/2023, preparado por el procurador don Carlos Javier Aznar Gómez, en representación 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 n.º 1252/2022.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar 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.

3º) Identificar 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 (rec. 5101/2020) en interpretación

de los artículos 34.1.ñ) 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.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web* del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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

Síguenos en...

