



Roj: **STS 2699/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2699**

Id Cendoj: **28079130022026100214**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/06/2026**

Nº de Recurso: **3843/2024**

Nº de Resolución: **741/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Illes Balears, 30-07-2020,**  
**STSJ BAL 80/2024,**  
**ATS 5800/2025,**  
**STS 2699/2026**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 741/2026**

Fecha de sentencia: 12/06/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3843/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2026

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3843/2024

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 741/2026**

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 12 de junio de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 3843/2024, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la sentencia dictada el día 25 de enero de 2024 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que estimó el recurso nº 24/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Islas Baleares de 30 de julio de 2020, que confirmó la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, por una cuantía de 1.910,46 €.

Ha comparecido como parte recurrida, **D. Olegario**, representado por el procurador D. José Luis Sastre Santandreu, y asistido por la abogada D.<sup>a</sup> Virginia Serra Costa.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 25 de enero de 2024 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que estimó el recurso nº 24/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Islas Baleares de 30 de julio de 2020, que confirmó la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, por una cuantía de 1.910,46 €.

La parte dispositiva de la sentencia recurrida es del siguiente tenor:

*«1º) Estimar el presente recurso contencioso administrativo interpuesto a instancias de don Olegario contra la Resolución de 30 de julio de 2020 del TEARIB por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesto por el recurrente contra la liquidación provisional practicada por la AEAT en Illes Balears, por el concepto de IRPF, ejercicio 2013, por una cuantía de 1.910,46 euros.*

*2º) Declarar disconforme a Derecho la resolución recurrida, que anulamos.*

*3º) Con expresa imposición de costas a la parte demandada hasta el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA ».*

### **SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.**

1.Frente a los indicados autos el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, el artículo 29 de la LIRPF y de la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, aplicable *ratione temporis*.

2.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 29 de abril de 2024, habiendo comparecido dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, como recurrente, la Abogacía del Estado. También lo ha hecho el procurador D. José Luis Sastre Santandreu, en representación de la parte recurrida.

### **TERCERO.-Admisión del recurso de casación.**

1.Mediante auto dictado el día 18 de junio de 2025 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar el modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por

estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte del periodo impositivo y, en particular, si para calcular la amortización de un bien inmueble dedicado a la explotación turística debe tenerse en cuenta únicamente el periodo en que se desarrolló la actividad o puede considerarse que existe depreciación efectiva por funcionamiento, uso y disfrute del bien durante todo el periodo impositivo y no corresponde hacer una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad.

2.E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 29 LIRPF, el artículo 11 RGIT y la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

#### **CUARTO.-Interposición del recurso de casación.**

1.El abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, los preceptos y la doctrina jurisprudencial que considera infringida, alega, en síntesis, que de una interpretación sistemática y finalista de la normativa aplicable, especialmente de la Orden HAP/2549/2012, aplicable al caso, en especial de la Instrucción 2.2 b) de su Anexo II (Minoración por incentivos a la inversión) se deduce que, en el supuesto en el que el obligado tributario hubiera estado de alta en la actividad económica solo durante una parte del ejercicio, debe entenderse que el inmueble estuvo afecto a la citada actividad económica únicamente durante el citado periodo. En este caso procedería, como entiende la AEAT, determinar la "Minoración por incentivos a la inversión" prevista en la Orden, prorrateando el importe consignado por dicho concepto en la autoliquidación por el número de días de efectivo ejercicio de la actividad económica. Es más, es la acción censal de baja en la actividad la que determina en el régimen de estimación objetiva del IRPF el prorrateo general de todos los módulos. O lo que es lo mismo, y en lo que respecta a las amortizaciones, debió entenderse que, durante los periodos en que el contribuyente se encuentre dado de baja en la actividad económica, los bienes de inmovilizado dejarán de tener la consideración de elementos afectos, por lo que no procederá la consideración de un gasto por amortización de dichos bienes en los referidos periodos. La falta de desarrollo de actividad económica alguna en los inmuebles a amortizar durante el periodo de baja en la actividad determina que no se produzca en la práctica una depreciación real y efectiva por funcionamiento, uso o disfrute, esencial en toda amortización. Aunque no sea aplicable en este caso, al superar por poco el límite de los 180 días, ese planteamiento está presente también para el cálculo del Rendimiento neto de módulos (Anexo II Instrucción 2.3.b.2), distinto del que nos ocupa, que aplica el índice corrector de temporada en función de la duración de la temporada de acuerdo a una tabla adjunta. Lo mismo ocurre con los pagos fraccionados (apartados 3, 4, 5, 6 y 7 de la Instrucción- Anexo II).

2.La pretensión que la parte recurrente deduce ante esta Sala es que se haga el siguiente pronunciamiento: *"Cuando un obligado tributario, que ha optado por el método de estimación objetiva de la base imponible del IRPF, ha estado de alta únicamente en la actividad económica de explotación turística de alquiler de inmuebles durante una parte del ejercicio o periodo impositivo, debe entenderse que el inmueble en que se desarrolla dicha actividad estuvo afecto a la citada actividad económica solo durante el citado periodo a los efectos de aplicar la minoración por incentivos a la inversión (amortización) y calcular el rendimiento neto por el método de estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012"*.

3.Sobre esa base, solicita que se dicte sentencia por la que, estimando el recurso de casación, se desestime el recurso interpuesto contra la resolución del TEARIB y se confirme, por tanto, la resolución recurrida.

#### **QUINTO.-Oposición al recurso de casación.**

1.El procurador D. José Luis Sastre Santandreu, en representación de D. Olegario , presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Esta cualidad de obsolescente, de volverse anticuado o inadecuado a las circunstancias, modas o necesidades actuales, de acuerdo con la definición de la RAE, es del todo independiente a la interrupción temporal de la actividad, ya que el inmovilizado afecto a la misma continuará depreciándose por el mero transcurso del tiempo, con independencia de su efectivo uso y la intensidad de éste. A este respecto, la parte recurrida se remite a lo expuesto en su escrito de demanda y al contenido de la sentencia recurrida, haciendo especial énfasis en el hecho de que el cese de una actividad no es más que la suspensión temporal de la misma, y que éste no conlleva en ningún caso la desafectación de los bienes afectos a ella.

2.La parte recurrida acaba solicitando que en su día se dicte sentencia que declare la desestimación del recurso.

#### **SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 21 de octubre de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 18 de marzo de 2026 se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 5 de mayo de 2026, fecha en la que comenzó la deliberación, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.-Objeto del recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar el modo de cálculo de la minoración por incentivos a la inversión aplicable para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012 en los casos en que la actividad económica solo se realice durante una parte del periodo impositivo y, en particular, si para calcular la amortización de un bien inmueble dedicado a la explotación turística debe tenerse en cuenta únicamente el periodo en que se desarrolló la actividad o puede considerarse que existe depreciación efectiva por funcionamiento, uso y disfrute del bien durante todo el periodo impositivo y no corresponde hacer una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad.

#### **SEGUNDO.-Hechos relevantes para la resolución del recurso.**

Para responder a la cuestión de interés casacional conviene tener presente los hechos de los que da cuenta el FD 3º de la sentencia recurrida, los cuales permiten delimitar el marco fáctico en el que se debe ofrecer una respuesta a la cuestión planteada.

1.El recurrente se dedica a la explotación turística de alquiler de inmuebles y tributa en régimen de Estimación Objetiva. Presentó la declaración del IRPF-2013 en régimen de tributación conjunta con un resultado de 107,30 euros. En la declaración presentada constaba en concepto de Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva, una minoración por incentivos a la inversión de 11.705,39 euros.

2.El día 28 de febrero de 2018 la Oficina Gestora notificó el trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación provisional considerando como Minoración por incentivos a la inversión la de 5.900,80 euros, rectificando por tanto la presentada por el obligado. A juicio de la AEAT, el importe que debía consignarse en concepto de "minoración por incentivos a la inversión" era inferior al declarado, resultado de prorratear la cantidad que se hizo constar por dicho concepto en la autoliquidación por el número de días de efectivo ejercicio de la actividad económica conforme a los datos que obraban en el expediente.

3.La Oficina Gestora practicó liquidación provisional confirmando la anterior propuesta, resultando un importe total a ingresar de 1.910,46 euros.

4.El día 11 de mayo de 2018 el recurrente presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Islas Baleares que fue desestimada en el acuerdo de 30 de julio de 2020, confirmando la liquidación practicada.

5.Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la indicada resolución, registrado con el número nº 24/2021, el TSJ de Illes Balears dictó sentencia en fecha 25 de enero de 2024 que lo estimó, declarando disconforme a Derecho la resolución recurrida, anulándola.

6.Esta resolución, que constituye el objeto del presente recurso de casación, se remite a la sentencia del mismo tribunal nº 836/2023, de 3 de noviembre de 2023 (rec. 814/2020). En ella se dice que en la Instrucción 2.2 de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, no se efectúa mención alguna a la aplicación proporcional de la minoración por la amortización del inmovilizado respecto del tiempo de ejercicio de la actividad en el año natural, así como, que esta ponderación temporal tampoco resulta de la resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE nº 58, de 8 de marzo de 2013).

Añade que «(l)a minoración del rendimiento neto previo correspondiente a las actividades económicas cuyos rendimientos se calculan siguiendo el sistema de estimación objetiva, respecto de los incentivos a la inversión de inmovilizado, se produce de acuerdo con la tabla de amortización incluida en la instrucción 2.2 b) de la Orden

HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, esto es, teniendo en cuenta una serie de coeficientes lineales por períodos anuales».

En consecuencia, considera que el criterio de la Dirección General de Tributos contenido en la Consulta Vinculante nº 90/2017, seguido por la Administración Tributaria al practicar la liquidación discutida y por el TEAR, *«implica la aplicación por duplicado de una regla de ponderación temporal que resulta contraria al sentido literal, sistemático y lógico de las normas reglamentarias arriba citadas, conllevando un perjuicio para el contribuyente en la aplicación del incentivo por la inversión en elementos de inmovilizado, al reducir la cuantía de esta ventaja fiscal»*.

Por este motivo, estima el recurso y anula la resolución administrativa impugnada.

### **TERCERO.- Marco normativo.**

1.Conforme a lo que se indica en el auto de admisión, la normativa que debe ser interpretada por esta Sala viene constituida, en primer lugar, por la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

1.1.En las Instrucciones para la aplicación de los Signos, Índices o Módulos en el IRPF, la citada Orden disponía como Normas Generales, lo siguiente:

*«2. Fase 2: Rendimiento neto minorado. El rendimiento neto previo se minorara? en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, en la forma que se establece a continuación, dando lugar al rendimiento neto minorado [...].*

*b) Minoración por incentivos a la inversión.*

*Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».*

Añade:

*«Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:*

*1.º) El coeficiente de amortización lineal máximo.*

*2.º) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.*

*3.º) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados».*

A continuación, inserta la Tabla de Amortización aplicable. Esta tabla de amortización incluye como magnitud temporal los años naturales.

1.2.Es posteriormente en la Fase 3 (Rendimiento neto de módulos) cuando la Orden dice:

*«Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniéndose el rendimiento neto de módulos.*

*Uno de los índices correctores es el índice de temporada, que la Orden lo comprende entre los índices correctores generales del apartado b), aplicables a cualquiera de las actividades del Anexo en las que concurran las circunstancias señaladas en cada caso.*

*b.2) Índice corrector de temporada:*

*Cuando la actividad tenga la consideración de actividad de temporada, se aplicará el índice de la tabla adjunta que corresponda en función de la duración de la temporada.*

*Tendrán la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.*

*Duración de la temporada Índice*

*Hasta 60 días: 1,50*

*De 61 a 120 días: 1,35*

*De 121 a 180 días: 1,25»*

2.En segundo lugar, en relación con el concepto de afectación, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIRPF:

*«Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.*

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. [...]».

3. Por su parte, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGIT) establece, con relación a la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en su artículo 11:

«Declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores».

#### **CUARTO.-El criterio de la Sala.**

1. El núcleo de la controversia, tal como quedó centrado en la sentencia de instancia, consiste en dilucidar si habiendo optado el contribuyente por el método de estimación objetiva de la base imponible del IRPF, en concreto respecto de los rendimientos de las actividades económicas de acuerdo con el artículo 16.2 LIRPF, las reglas para la minoración del rendimiento neto previo mediante los incentivos a la inversión, se deben interpretar en el sentido de aplicar proporcionalmente esta minoración al número de días en los cuales el contribuyente ha tenido de alta la actividad empresarial dentro del periodo impositivo que corresponda, identificándose con el año natural para el IRPF.

Más resumidamente, la cuestión controvertida radica en determinar si en el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica que no se desarrolla durante todo el año, es posible aplicar el importe total que corresponda a la Minoración por incentivos a la inversión, o solo el resultado de prorratear esa cantidad por el número de días de ejercicio efectivo de la actividad.

2. La AEAT sostiene que el importe que debe consignarse por tal concepto es el resultado de prorratear la cantidad total por el número de días de efectivo ejercicio de la actividad económica. Y ello porque durante los periodos en que el contribuyente se encuentra dado de baja en la actividad económica, los bienes de inmovilizado dejan de tener la consideración de elementos afectos.

Por el contrario, el titular de la actividad sostiene que el cese de la actividad no es más que la suspensión temporal de la misma, y no conlleva en ningún caso la desafectación de los bienes afectos a ella. El inmovilizado afecto continuará depreciándose por el mero transcurso del tiempo, con independencia de su efectivo uso, y de la intensidad de éste.

3. Por su parte, la sentencia de instancia estimó el recurso amparándose en una interpretación de las Instrucciones comprendidas en el Anexo II de la Orden HAP/2222/2014 (aunque la aquí aplicable es la Orden HAP/2549/2012, con un contenido prácticamente idéntico en lo que aquí interesa), donde se recogen las reglas para la determinación del rendimiento neto correspondiente a cada actividad y, en particular, el procedimiento para la determinación de este rendimiento, que está integrado por tres fases sucesivas. Para llegar a una solución estimatoria del recurso, la sentencia de instancia se basó no solo en el silencio de la citada norma reglamentaria sobre limitación de los coeficientes de la tabla de amortización -que incluye como magnitud temporal los años naturales- de forma proporcional al tiempo del ejercicio de la actividad económica en el ejercicio impositivo del IRPF, sino también en el silencio sobre este extremo en las definiciones de conceptos contables realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC), y en concreto, en la Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen normas de registro y valoración de la inmovilizado material de las inversiones inmobiliarias.

En definitiva, la decisión final de la sentencia objeto de recurso se asienta, principalmente, sobre dos pilares: (i) el silencio de la Orden HAP/222/2014 sobre la regla de proporcionalidad al calcular el rendimiento neto minorado, y en particular, la minoración por la amortización del inmovilizado; y (ii) la definición de la amortización en la normativa contable.

4. Para responder a la cuestión de interés casacional que nos pregunta el auto de admisión debemos partir de los hechos sobre los que no existe controversia. El primero de ellos -extraído de los datos del Impuesto sobre Actividades Económicas-, es que la parte recurrida desarrolla una actividad económica de explotación (alquiler) de viviendas turísticas, tributando en régimen de Estimación Objetiva. Y el segundo, que en el ejercicio 2013 desarrolló esta actividad durante el periodo comprendido entre el 30 de abril de 2013 -fecha la que se dio de alta en la actividad mediante declaración censal (modelo 036)-, y el día 31 de octubre de 2013 -fecha en la que se dio de baja en la actividad-.

5. Sobre esta base fáctica la Instrucción 2.2 de la Orden HAP/222/2014 (y de las demás Ordenes que desarrollan anualmente el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA) no se puede interpretar en beneficio de la aplicación en su totalidad, de la deducción por la amortización de inmovilizado, esto es, del importe correspondiente a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado reduciendo el rendimiento neto, pues si bien la finalidad de esta ventaja fiscal es fomentar la inversión empresarial y aliviar la carga fiscal sobre la adquisición de activos necesarios para la actividad, hay un dato que no ha considerado la sentencia de instancia, o al menos no lo ha hecho con la relevancia que merece, y es el carácter afecto o no de los bienes de inmovilizado durante el periodo temporal en que el contribuyente se encuentra dado de baja en la actividad económica.

6. La Orden aplicable para el ejercicio 2013 era la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, cuya Instrucción nº 2.3.b.2 Anexo II, al regular el índice corrector de temporada, establecía que:

*«Cuando la actividad tenga la consideración de actividad de temporada, se aplicará el índice de la tabla adjunta que corresponda en función de la duración de la temporada. Tendrán la consideración de actividades de temporada las que habitualmente sólo se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año (...).»*

El texto de esta Instrucción se repite prácticamente en todas las Órdenes que desarrollan anualmente el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, como ha sido la Orden HFP/1823/2016, aplicada por la DGT en la consulta vinculante V0904-17, de fecha 11/04/2017, o la vigente Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre.

7. La Instrucción que regula el índice corrector de temporada no sería aquí aplicable, por dos razones:

La primera, porque se aplica a las actividades de temporada, teniendo esta consideración, según la propia Orden Ministerial, las que habitualmente se desarrollen durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año.

Y, la segunda, porque dicha previsión se enmarca en la tercera fase de las tres en las que se divide el procedimiento para el cálculo del rendimiento neto correspondiente a la actividad. Fase 3: Rendimiento neto de módulos, que es el resultado de aplicar sobre el rendimiento neto minorado los índices correctores que se establecen en esa Fase 3. En cambio, la aplicación de la Minoración por incentivos a la inversión pertenece a una fase anterior, Fase 2 Rendimiento neto minorado, que es el resultado de minorar el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, en la forma que establece seguidamente la Norma General 2.2 de las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF. Bajo el apartado b) de esta Norma es donde se prevé la deducción, en concepto de Minoración por incentivos a la inversión, de las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

8. Ahora bien, al margen de que no se considere aplicable, en este caso, el índice corrector de temporada que contempla la Instrucción nº 2.3.b.2 Anexo II, por las razones expuestas, lo cierto es que, conforme a lo dispuesto en el artículo 29.1 LIRPF, solo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente. Y, por tanto, los que el contribuyente utilice para los fines de la misma. Al cesar la actividad, los bienes (maquinaria, equipos informáticos, vehículos, inmuebles) pasan de estar afectos a la actividad económica a formar parte del patrimonio personal del contribuyente produciéndose una desafectación. Dejan de utilizarse para actividades económicas y pueden utilizarse para fines privados.

9. No se discute que el recurrente, persona física, haya desarrollado durante el año 2013 una actividad económica, bien sea por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.1 LIRPF, o bien porque ofreciese servicios complementarios propios de la industria hotelera (DGT CV 1130-24). Los ingresos que proceden de esa actividad deben de ser declarados en el IRPF como rendimientos de actividades económicas, con obligación de alta censal, presentando el modelo 130, como ha hecho el recurrente. Pero esta actividad la ha desarrollado tan solo durante el periodo comprendido entre el 30 de abril y el 31 de octubre de 2013, fecha en la causó baja censal.

Esta realidad nos lleva a minimizar la importancia que la sentencia de instancia otorga al significado contable de la amortización "depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia de los mismos"; y en su lugar, nos lleva a resaltar la importancia de las consecuencias que derivan de la baja de la actividad económica, y la importancia de los datos censales como herramienta para una adecuada gestión de los tributos (Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores).

**10.**El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones, en el artículo 11 (Declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores), establece en los apartados 1 y 2 lo siguiente:

*«1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. (...)*

*2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 de este artículo, sin perjuicio de que la persona o entidad afectada deba presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban y sin que a estos efectos deba darse de alta en el censo. (...)*»

En términos análogos se expresaba el artículo 9 (Declaración de baja) del derogado Reglamento que regula determinados censos tributarios, aprobado por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto.

Las declaraciones censales de baja son, por tanto, el instrumento para comunicar el cese efectivo en todas las actividades. A partir de ese momento ya no se puede desarrollar la actividad económica, ni emitir facturas. Y a partir de ese momento el titular de la actividad económica deja de tener la condición de sujeto pasivo en las obligaciones tributarias vinculadas a su ejercicio, sin perjuicio de que pueda mantener su condición de sujeto pasivo de impuestos como el IVA, presentando las declaraciones correspondientes y deduciendo el IVA de los gastos soportados para liquidar el negocio ( STJUE, asunto Fini H, C-32/03).

**11.**En el caso de las actividades que no se desarrollan durante todo el año, pese a que la Norma General 2.2 b) de la Orden HAP/2549/2012 no recoge ninguna regla de prorrateo, ello no impide aplicar esta regla en el cálculo de las amortizaciones. Durante los periodos en los que el contribuyente se encuentra dado de baja en la actividad económica los bienes de inmovilizado dejan de tener la consideración de elementos afectos. Solo pueden entenderse afectos a la actividad durante el periodo del ejercicio en que el contribuyente esté de alta en la actividad económica.

**12.**Como hemos adelantado bajo el apartado 3, la sentencia de instancia basó la estimación del recurso no solo en el silencio de la Orden sobre limitación de los coeficientes de la tabla de amortización, sino también en el silencio sobre este extremo en las definiciones de conceptos contables realizadas por el ICAC, y en particular, en la Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen normas de registro y valoración del inmovilizado material de las inversiones inmobiliarias.

La sentencia del Sala de Baleares parte de la definición de "amortización" del inmovilizado, que ofrecen las instrucciones del Anexo II de la Orden HAP/2222/2014 *"Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes: 1.o) El coeficiente de amortización lineal máximo. 2.o) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización. 3.o) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados"*.

Para concluir que *"La norma reglamentaria vincula el concepto de "amortización" al de "depreciación efectiva" por "funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia", debiéndose destacar que la tabla de amortización incluye como magnitud temporal los años naturales, sin hacer referencia alguna a la limitación de los coeficientes de forma proporcional al tiempo de ejercicio de la actividad económica en el ejercicio impositivo del IRPF"*.

Sin embargo, la depreciación de los bienes solo se podrá hacer valer a efectos de amortización mientras el bien se mantenga afecto a la actividad. La Orden Ministerial parte de una afección anual, y realiza los cálculos sobre esa base. Pero no impide hacer un cálculo proporcional vinculado al carácter afecto o no del bien a la actividad desarrollada. La deducción de la amortización en el ámbito del IRPF no puede estar desconectada del ejercicio de la actividad.

**13.**La sentencia de instancia admite que la "amortización del inmovilizado" se corresponde con un parámetro perteneciente a la contabilidad de empresas. Pese a la diferencia que existe entre la amortización contable (refleja la depreciación real de un activo durante su vida útil para mostrar la imagen fiel del patrimonio empresarial), y la amortización fiscal (gasto cuya deducción permite la normativa tributaria para reducir el pago de impuestos), aplica directamente las normas del ICAC de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. Sin embargo, a estas normas, en el contexto en el que se desenvuelve la presente controversia, solo se les puede reconocer efectos contables, en cuanto desarrollan principios contables y

constituyen el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.

**14.** De esta manera, lo que digan las normas del ICAC sobre el momento de cese del proceso de amortización, solo puede producir efectos en el ámbito contable. Aunque a estos efectos (contables) se mantiene el proceso de amortización de los activos sin utilizar o que se hayan retirado temporalmente, sin embargo, en el ámbito del IRPF, y en particular, en el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica por estimación objetiva, que es al que se refiere el presente recurso, es necesaria la vinculación con la actividad, y por tanto que se mantenga el carácter afecto del bien, como exige la LIRPF en el artículo 29.

**15.** Ni siquiera se podría acudir a la remisión que hace el art. 28.1 LIRPF a las normas del Impuesto sobre Sociedades, pues este artículo establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, *sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva*; lo que nos conduce a las Órdenes que desarrollan anualmente el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Estas normas forman parte de un conjunto normativo sobre tributación de la renta gravable en el IRPF que demanda coherencia en su interpretación, siendo así que esta Sala en la sentencia de 15 de septiembre de 2021 (Recurso: 5664/2019 ECLI:ES:TS:2021:3483), aunque a propósito de la interpretación del artículo 23.1.a) LIRPF (Rendimientos del capital inmobiliario en el caso de inmuebles destinados a alquiler), y remitiéndose a la anterior sentencia de 25 de febrero de 2021 (Recurso: 1302/2020), determinó que los gastos asociados a bienes inmuebles destinados a ser arrendados, son deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda.

#### **QUINTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece.**

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

Cuando el desarrollo de una actividad económica consistente en la explotación turística de alquiler de inmuebles, se realice durante una parte del periodo impositivo, únicamente se tendrá en cuenta el periodo en que se desarrolló la actividad para determinar el rendimiento neto por estimación objetiva en el IRPF previsto en la Orden HAP/2549/2012, y en particular, para calcular la minoración por incentivos a la inversión (amortización), correspondiendo una minoración proporcional al número de días de alta en la actividad económica.

#### **SEXTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida debe de ser casada, lo que conlleva la desestimación del recurso Contencioso-Administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Islas Baleares de 30 de julio de 2020, que confirmó la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, por una cuantía de 1.910,46 €.

#### **SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre 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. 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:

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la sentencia dictada el día 25 de enero de 2024 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, que estimó el recurso nº 24/2021; sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por **D. Olegario** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Islas Baleares de 30 de julio de 2020, que confirmó la liquidación provisional practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, por una cuantía de 1.910,46 €.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.



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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ