

## **Se resuelve cómo ha de aplicarse el índice corrector del 0,90 por ciento para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva del IRPF**

**Interpuesto recurso de casación, el TS confirma la sentencia que estimó la impugnación deducida frente a liquidaciones en concepto de IRPF, recurso en el que se plantea cómo ha de aplicarse el índice corrector del 0,90% para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva: si de forma nominal, esto es, únicamente cuando se cuente con un máximo de dos trabajadores contratados a la vez, o en función de las horas anuales prorrateadas por trabajador.**

Tal y como ha resuelto la Sala en una reciente sentencia la magnitud consistente en un máximo de 2 trabajadores debe computarse en función del número de horas anuales prorrateadas por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente.

### **TRIBUNAL SUPREMO**

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

#### **Sección 2.ª**

#### **Sentencia 6/2024, de 08 de enero de 2024**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 4587/2022

Ponente Excmo. Sr. DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

En Madrid, a 8 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4587/2022, interpuesto por la Administrado General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 8 de abril de 2022 por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 697/2021.

Ha sido parte recurrida don Ezequiel, representado por el procurador de los Tribunales don Lorenzo Guich Giménez, bajo la dirección letrada de don Jorge Revert Fuster.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 374/2022 de 8 de abril, que estimó el recurso núm. 697/2021, interpuesto por la representación procesal de don Ezequiel contra cuatro resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 17 de febrero de 2021, interpuestas contra liquidaciones, concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodos 2014-2017.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 20 de mayo de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 8 de abril de 2022.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de mayo de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 25 de enero de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar cómo se ha de aplicar el índice corrector del 0,90 por 100 para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva del IRPF: si de forma nominal, es decir, únicamente cuando se cuente con un máximo de dos trabajadores contratados a la vez o, por el contrario, en función de las horas anuales prorrateadas por trabajador.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación la Instrucción 2.3.b).1 de las Ordenes HAP 2206/2013, de 26 de noviembre (BOE de 28 de noviembre); HAP 2222/2014, de 27 de noviembre (BOE de 29 de noviembre); HAP 2430/2015, de 12 de noviembre (BOE de 18 de noviembre) y OHFP 1832/2016, de 25 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), que figura en el Anexo II de las mismas, por la que se desarrolla para los años 2014, 2015, 2016 y 2017, respectivamente, 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 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 15 de febrero de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de la Instrucción 2.3.b).1 de las Ordenes HAP 2206/2013, de 26 de noviembre, "BOE" núm. 285, de 28 de noviembre; HAP 2222/2014, de 27 de noviembre, "BOE" núm. 289, de 29 de noviembre; HAP 2430/2015, de 12 de noviembre, "BOE" núm. 276, de 18 de noviembre, y OHFP 1832/2016, de 25 de noviembre, "BOE" núm. 288, de 29 de noviembre, que figura en el Anexo II de las mismas, por la que se desarrolla para los años 2014, 2015, 2016 y 2017, respectivamente, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Considera que, para razonar convenientemente sobre la infracción denunciada, se ha de partir de un hecho indiscutido, que la contribuyente, durante el año 2013, tuvo más de dos trabajadores contratados a la vez en sus diversas actividades en estimación objetiva, si bien en cómputo ponderado en atención a las horas efectivamente trabajadas (1.800 horas año para que se compute un trabajador) e individualizado por actividades no superó el citado límite de dos trabajadores.

A este respecto -sigue apuntando- la sentencia recurrida, tras reproducir esa Instrucción, entiende que el límite de los dos trabajadores, a efectos de aplicar el índice de 0,90, debe entenderse en el sentido de la Instrucción número 2.1.2.ª de las Órdenes relativa al "personal asalariado".

Sin embargo, la Administración recurrente afirma que dicho personal debe cuantificarse teniendo en cuenta todas las actividades económicas en estimación objetiva realizadas por el contribuyente y no individualmente, lo que debe hacerse en términos nominales y no en términos ponderados (lo que

supondría solo computar un trabajador si alcanza las 1.800 horas/año) porque -entiende- que la Instrucción número 2.1.2.<sup>a</sup> de las Órdenes relativas al "personal asalariado" se aplica para calcular el módulo personal no asalariado de cada actividad, pero no para aplicar el reiterado límite del índice corrector que opera en cómputo nominal y acumulado por todas las actividades.

Se refiere, pues, a personas, no a unidades o, lo que es lo mismo, en ningún día del año puede haber más de dos personas contratadas.

Patrocina la estimación del recurso de casación y que se fije la siguiente doctrina:

"Solo los contribuyentes que cuentan con un máximo de dos trabajadores contratados a la vez, cualquier día del año, límite calculado sumando el personal nominal de todas sus actividades económica en estimación objetiva, pueden aplicarse el índice corrector del rendimiento neto de 0.90, previsto en la Instrucción 2.3.b).1 de la Instrucción 2.3.b).1 de las Ordenes HAP 2206/2013, de 26 de noviembre, HAP 2222/2014, de 27 de noviembre, HAP 2430/2015, de 12 de noviembre, y OHFP 1832/2016, de 25 de noviembre), que figura en el Anexo II de las mismas, debiendo cuantificarse teniendo en cuenta todas las actividades económicas en estimación objetiva realizadas por el contribuyente y no individualmente, y esto debe hacerse en términos nominales y no en términos ponderados en función del número de horas anuales del trabajador prorrateadas".

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Lorenzo Guich Giménez, en representación de don Ezequiel, presentó escrito de oposición de fecha 5 de abril de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta que no realiza diversas actividades, sino que se trata de una única actividad económica en estimación objetiva, para la cual, según se desprende de la plantilla media de trabajadores en situación de alta, facilitada por la Tesorería General de la Seguridad Social, no se ha superado el límite de dos trabajadores. Por lo que, en ningún momento, se ha procedido a individualizar el cómputo de los trabajadores en varias actividades como sostiene el Abogado del Estado.

Indica que la productividad obtenida por el contribuyente en los años 2014 a 2017, es inferior al límite que impone el precepto para la aplicación del índice corrector, que cifra en 3.600 horas/año (1.800 horas/año por trabajador).

Estima que la capacidad económica del contribuyente, derivada de la productividad de la mano de obra en los años referidos fue inferior a la estimada para una empresa considerada de reducida dimensión.

Atender únicamente al hecho de que nominalmente haya habido más de dos trabajadores no implica, necesariamente, que los rendimientos de la actividad económica hayan sido mayores ni que no se deba considerar como empresa de reducida dimensión.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 11 de abril de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de octubre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de diciembre de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

El debate casacional concierne la interpretación de una magnitud normativa como la de *personal asalariado*, a los efectos de aplicar el índice corrector del 0,90 por 100 para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva del IRPF.

En el año 2018, se notificó a don Ezequiel el inicio de varios procedimientos de comprobación, con el siguiente alcance en todos los supuestos: verificar que los módulos aplicados son los que corresponden con la actividad desarrollada por el contribuyente y, en concreto, verificar la correcta aplicación tanto del índice corrector de empresas de pequeña dimensión aplicado, como del módulo de personal asalariado declarado.

Mientras que la Administración pretende que no es aplicable el índice corrector de entidades de reducida dimensión en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica del contribuyente mediante el método de estimación objetiva, por considerar que tenía contratados más de 2 trabajadores, es decir, por interpretar que el requisito se refiere a personas y no a unidades -de modo que ningún día del año puede haber más de dos personas contratadas- el recurrente mantiene que la norma se refiere al promedio de trabajadores en el ejercicio, sobre la base del concepto de persona asalariada, definido en las correspondientes disposiciones generales.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

La Sala de la Comunidad Valenciana, estimó el recurso del contribuyente en su sentencia de 8 de abril de 2022, conteniendo, en lo que aquí interesa, el Fundamento de Derecho Tercero la *ratio decidendi* de esa decisión:

"(E)n primer lugar debemos tener presente que la O. EHA/804/2007, de 30 de marzo, a sus arts. 1 y 2 las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, mientras que en el art. 3 señala las magnitudes que al superarse determina la exclusión en la aplicación de dicho método.

En dichas magnitudes se incluyen la de personas empleadas, lo que implica que la superación del número de empleados que se detalla en cada una de las actividades económicas determina la exclusión de la actividad en principio incluida.

Respecto del índice corrector para empresas de pequeña dimensión, las instrucciones, como se aprecia, para regular su aplicación, utilizan los términos de personal asalariado y de trabajador.

Como se ha dicho, personal asalariado es persona asalariada y cuantía de la persona asalariada (cuando el número de horas de trabajo al año sean las establecidas en convenio de aplicación o, en su defecto, sea inferior o superior a 1.800 al año).

Respecto del término trabajador, es cierto que las Instrucciones no discriminan; dicen:

"y además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta dos trabajadores," no distinguen según las horas al año que hayan efectuado, pero el término trabajador no puede interpretarse sin tener en cuenta el que le precede "personal asalariado", hasta dos trabajadores," no distinguen según las horas al año que hayan efectuado, pero el término trabajador no puede interpretarse sin tener en cuenta el que le precede "personal asalariado", para el que tanto el art. 3 como las instrucciones diferencia, según el número de horas trabajadas, entre una persona y cuantía de persona asalariada, por lo que debe concluirse que para que pueda computarse un trabajador debe computarse una persona asalariada, lo que supone que si no se supera el número de dos personas asalariadas es de aplicación el índice de 0,90." (S.ª TSJ Castilla y León, n.º 22/2020, de 10-02).

Respecto a la forma correcta de determinar el número de trabajadores a efectos de la aplicación del 0,90 para las empresas de pequeña dimensión, debe señalarse como, por un lado, la demandante estima que la norma se refiere al promedio de trabajadores en el ejercicio, y la Administración por su parte, que se trata de que el número de dos trabajadores no se puede superar en ningún momento.

"Puesto que la orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, excluye la aplicación del índice corrector cuando se supera el número de dos y trabajadores y dado que en este caso la media ponderada de personal asalariado es de 1,91, inferior a dos, es correcto aplicar el índice corrector para empresas de pequeña dimensión, por lo que debe anularse en este particular la liquidación impugnada." ( S.ª TSJ Madrid 798/2013, de 17 de septiembre).

Se computara como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimara como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio correspondiente, o, en su defecto la de 1,800.

"A la vista del sistema aplicable para calcular el número de trabajadores como magnitud excluyente del método de estimación objetiva, y teniendo en cuenta que el anexo II de la indicada Orden no especifica la forma de calcular el número máximo de trabajadores que permite aplicar el índice corrector para empresas de reducida dimensión hay razones que justifiquen variar esa fórmula de cálculo, que debe ser la misma a todos los efectos, salvo previsión expresa en contrario que aquí no concurre, pues aunque la Administración alega que la Orden EHA/804/2007 distingue entre trabajadores (para aplicar el índice corrector) y unidades de modulo personal (para lo demás), lo cierto es que tanto en el reseñado artículo 3 como en el anexo referido al índice corrector, la Orden hace referencia a trabajadores o personas empleadas, términos sinónimos en lo que aquí interesa, y en ningún caso a promedio de unidades, sistema al que solo alude para efectuar el cálculo numérico, que no tiene por qué ser distinto cuando la finalidad de los preceptos es idéntica en ambos casos: determinar el número de empleados (o trabajadores) de la actividad económica.

Este mismo sistema de cálculo se utiliza también para determinar las unidades de personal asalariado y no asalariado a los fines de cuantificar el rendimiento neto de la actividad sujeta al método de estimación objetiva, de acuerdo con las instrucciones que figuran en dicha

Orden para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF.

Con respecto al criterio que mantiene sobre esta cuestión la DGT, hay que recordar que las decisiones administrativas no vinculan a los Tribunales de Justicia. En consecuencia, puesto que la Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, excluye la aplicación del índice corrector cuando se supera el número de dos trabajadores, y dado que en este caso la media ponderada de personal asalariado es de 1,91 unidades, inferior a dos, es correcto aplicar el índice corrector para empresas de pequeña dimensión, por lo que debe anularse en este particular la liquidación impugnada." (S.ª 84/2018, de 15 de febrero, en r.º 397/2016, TSJ Murcia).

Constando aportada certificación de la TGSS, respecto a la plantilla media de trabajadores en situación de alta durante el periodo de 01-01 a 31-12-2014, es de 1,34, en periodo 1-01 a 31-12-2015, es de 1,44; en periodo 1-01 a 31-12- 2016, es de 1,26 y en periodo 1-01 a 31-12-2017 es de 1,58, por ello debe considerarse, con base a todo lo expuesto, aplicable el índice corrector en el supuesto examinado.

En consecuencia, procede la estimación de la demanda."

TERCERO. - El juicio de la Sala

Como hemos ya expuesto, la cuestión no es otra que determinar cómo debe interpretarse el cómputo del personal asalariado para aplicar el índice corrector del 0,90 en el régimen de módulos, a que se refiere la Instrucción 2.3.b).1 de las Ordenes citadas, si, en función de las horas anuales por trabajador prorrateadas, como entiende el fallo recurrido, o, de forma nominal, es decir, solo cuando se cuenta con un máximo de dos trabajadores contratados a la vez, como postula la Administración

recurrente, de forma que, el apartado 2.1.2.<sup>a</sup> de la Instrucción contenida en las Ordenes de referencia, relativa al "personal asalariado", se aplica para calcular el módulo personal no asalariado de cada actividad pero no para aplicar el índice corrector, que opera siempre en cómputo nominal.

El auto de Admisión esboza la alternativa de computar el personal asalariado de manera nominal o, por el contrario, en términos ponderados (lo que supondría computar un trabajador si alcanza las 1.800 horas/año).

El planteamiento ha sido ya abordado en nuestra sentencia 1667/2023 de 13 de diciembre, rca. 2702/2022, ECLI:ES:TS:2023:5697, en la que desestimamos el recurso de casación del abogado del Estado sobre el particular, por lo que, razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica determinan que, con las adaptaciones necesarias, nos remitamos a lo allí razonado.

De entrada, no sobra recordar que, en el régimen de estimación objetiva el elemento de referencia es cada actividad económica, pues como apunta el artículo 32 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, "[e]l método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 33 y 34 de este Reglamento...."

Por tanto, la controversia se ciñe a si debe realizarse un cómputo nominal o en términos ponderados, resultando relevante la diferencia precisamente porque, como reconoce el abogado del Estado el contribuyente, "durante el año 2013, tuvo más de dos trabajadores contratados a la vez en sus diversas actividades en estimación objetiva, si bien en cómputo ponderado, en atención a las horas efectivamente trabajadas (1.800 horas año para que se compute un trabajador) e individualizado por actividades no superó el citado límite de dos trabajadores.

Sentado lo anterior, consideramos que la sentencia debe ser confirmada en la interpretación que verifica de la Instrucción 2.3.b).1 de las Ordenes que desarrollan para los años 2014, 2015, 2016 y 2017, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Tomando como referencia la Orden HAP 2206/2013 que, para el ejercicio 2014, desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF, prevé en las "Instrucciones para la aplicación de signos, índices y módulos" que figuran en su anexo II instrucción 2.3 lo que sigue:

"b) Índices correctores generales. Los índices correctores generales son aplicables a cualquiera de las actividades de este anexo en las que concurren las circunstancias señaladas en cada caso.

b.1) Índice corrector para empresas de pequeña dimensión:

Se aplicará el índice que corresponda, en función de la población en que se desarrolle la actividad, cuando concurren todas y cada una de las circunstancias siguientes:

1.º) Titular persona física.

2.º) Ejercer la actividad en un solo local.

3.º) No disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000 kilogramos de capacidad de carga.

4.º) Sin personal asalariado.

Población del municipio Índice

Hasta 2.000 habitantes 0,70

De 2.001 hasta 5.000 habitantes 0,75

Más de 5.000 habitantes 0,80

(...)

Cuando concurren las circunstancias señaladas en los números 1º), 2º) y 3º) del primer párrafo y, además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta 2 trabajadores, se aplicará el índice 0,90, cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolla la actividad".

En efecto, si bien la Instrucción 2.3 b) del anexo II se refiere al ejercicio de la actividad "con personal asalariado, hasta 2 trabajadores" sin mayor concreción, la Instrucción número 2.1.2.<sup>a</sup> de la misma Orden se refiere al personal asalariado, expresando que "[...] Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, mil ochocientas horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas. (...)".

La Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre y sus anexos utilizan una metodología uniforme a los efectos de determinar las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado, dejando fuera de dichos regímenes aquellos supuestos que superen una serie de magnitudes que el propio texto de la Orden califica de excluyentes.

Por tanto, esa uniformidad debe trasladarse también al plano de los conceptos y de las magnitudes y requisitos regulados.

En este sentido, más allá de lo apuntado con relación a la Instrucción número 2.1. 2.<sup>a</sup> de la Orden, el propio artículo 3 al referirse a las magnitudes excluyentes, establece:

"1. No obstante lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de esta Orden, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que superen las siguientes magnitudes

[...]

El personal empleado se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

El personal empleado comprenderá tanto el no asalariado como el asalariado. A efectos de determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

Se computará como una persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

No obstante, el empresario se computará como una persona no asalariada. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la

misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

Se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

En el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos o bateas al inicio de la misma.

Cuando en un año natural se superen las magnitudes indicadas en este artículo, el sujeto pasivo quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado o del régimen de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando resulten aplicables por estas actividades.

Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en este artículo queden excluidos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinarán su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa siempre que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 28 del Reglamento del Impuesto y no renuncien a su aplicación."

En consecuencia, la pretensión casacional del abogado del Estado decae toda vez que, desde una perspectiva sistemática y de coherencia interna, no es posible decantar significados diferentes respecto de una misma noción definida en la propia Orden, de modo que si el cómputo se realiza sobre la base del número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente, ese mismo cómputo debe servir a los efectos del índice corrector del 0,90 por 100 para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva del IRPF.

En síntesis, la aplicación del límite del índice corrector debe tener también en consideración la magnitud tal y como viene definida *exclusivamente* por las reglas establecidas en la Orden, entre las que no se contempla un eventual cómputo nominal y acumulado por todas las actividades.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

A los efectos de aplicar el índice corrector del 0,90 por 100 para empresas de pequeña dimensión con hasta dos trabajadores en el método de estimación objetiva del IRPF, la magnitud consistente en un máximo de 2 trabajadores debe computarse en función del número de horas anuales prorrateadas por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente.

Por tanto, se desestima el recurso de casación al resultar conforme la sentencia impugnada con la doctrina expuesta.

QUINTO. - Costas

A tenor del artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

## FALLO

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

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 4587/2022 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 374/2022 de 8 de abril, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 697/2021

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.