

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057587

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 1760/2013

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Régimen simplificado. Renuncia y exclusiones. Revocación a la renuncia. La coordinación existente entre el régimen especial simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva de IRPF, ha llevado al legislador a establecer que quedan excluidos del primero de los regímenes aquellos empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades. Esto es, el régimen simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva del IRPF están intrínsecamente vinculados por las actividades que el legislador especifica en las órdenes ministeriales anuales reguladoras de los regímenes, de manera que las situaciones de renuncia o exclusión que afectan a uno de ellos, automáticamente afectan al otro en el mismo sentido, esto es, la exclusión en uno de los regímenes lleva consigo que el obligado tributario quede excluido del otro régimen, de igual manera que la renuncia a uno de los dos regímenes especiales supone automáticamente la exclusión en el otro. De esta manera, la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, tal como se ejercitó por el interesado, le vincula también a efectos del IVA, de forma que en ambos impuestos pasa a tributar por el régimen general de cada uno de ellos. Esto supone que mientras que no transcurran tres años desde la renuncia, el renunciante no podrá determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado de IVA, en tanto que la norma reguladora de ambos impuestos exige este período de permanencia en el régimen general para poder trasladarse nuevamente a la tributación especial que permite a los empresarios o profesionales a acogerse a estos regímenes; sin que la revocación a la renuncia pueda efectuarse en modo distinto al previsto en las normas, dada la naturaleza del plazo de tres años que el legislador establece para poder ejercitar esa revocación, evitando de esta manera un continuo trasvase de tributación que no sólo impediría gestionar eficazmente los impuestos, sino que podría dar lugar a situaciones de riesgo fiscal para la Hacienda Pública afectando, en el IVA, al principio de neutralidad impositiva que debe presidirlo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 33.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 122.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 33.

Orden EHA/3462/2007 (Desarrolla para el año 2008, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA), arts. 5 y 6.

En La Villa de Madrid, en el recurso de alzada que pende de resolución, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **JOSÉ...**, con domicilio en Avda ..., contra acuerdo dictado por la Dependencia de Gestión Tributaria de Tortosa de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Tarragona, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, desestimatorio de la solicitud de revocación de la renuncia al método de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA, siendo la cuantía de la presente reclamación indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 29 de enero de 2008 el contribuyente dirigió a la Oficina Gestora un escrito de solicitud de la anulación de la declaración censal modelo 036 con nº de justificante ..., presentada en fecha 31.12.2007 para renunciar al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y darse de alta en el método de estimación directa simplificada del IRPF, marcando asimismo la casilla correspondiente al alta en el Régimen General del Impuesto sobre el Valor Añadido. Fundamenta su solicitud en: 1) que se ha cometido un error administrativo, 2) que no han transcurrido treinta días desde el día siguiente a la presentación del documento de referencia y 3) que no ha transcurrido ningún período impositivo.

Segundo.

En fecha 7 de febrero de 2008 la Oficina Gestora dictó acuerdo notificado el día 29 de marzo de 2008, desestimando la solicitud presentada al considerar que, de acuerdo con la normativa reguladora, la renuncia al método de estimación objetiva supone la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada de método de estimación directa, y que ello tiene efectos para un período mínimo de tres años.

Disconforme con el acuerdo anterior, en fecha 21 de abril de 2008 formuló recurso de reposición ante la Oficina Gestora, siendo desestimado por resolución de fecha 6 de octubre de 2008, notificado a la actora en fecha 13 de octubre de 2008.

Tercero.

El interesado interpuso en fecha 4 de noviembre de 2008 reclamación económico-administrativa número 43/01334/2008, reiterando lo expresado ante la Oficina Gestora.

En fecha 26 de julio de 2012 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña desestimó las alegaciones del recurrente que no conforme con la resolución presentó recurso de Alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando en síntesis lo siguiente:

Que el contribuyente desarrolla profesionalmente la actividad de transporte de mercancías por carretera y que considera que dicha actividad esta incluida dentro de las que permiten que el sujeto pasivo que las realiza se acoja al régimen de estimación objetiva por módulos.

Que no ha renunciado al régimen de estimación objetiva

Que no ha presentado el modelo 036, sino que fue su gestora Gestoría Callarisa SL. quien lo hizo, y que nunca la autorizó para que la presentara en su nombre.

Que si se analiza el modelo 036 presentado se puede observar que es incorrecto.

Que en ningún momento el TEAR de Cataluña ha entrado a razonar la dudosa legalidad de la presentación del modelo 036.

Que fue en fecha 25 de enero de 2008 cuando se enteró el recurrente que podía seguir en estimación objetiva y entonces presentó un ejemplar 036 solicitando de nuevo la inclusión.

Que el recurrente manifiesta que siempre ha estado en el régimen de estimación global.

Que aunque reconoce que existen unos plazos para la renuncia y revocación de los regimenes especiales en el IVA como en el caso del régimen simplificado, también a veces el legislador se los salta modificándolos a conveniencia.

Que se debería tratar este caso como un caso extraordinario y aceptar la no revocación del régimen simplificado de IVA.

Por lo que solicita que se revoque el acuerdo desestimatorio de fecha 26 de julio de 2012 de la AEAT y se anule el Modelo 036 presentado por la gestoría Callarisa SL sin su autorización.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente, por razón de la materia y cuantía, para conocer del presente recurso de alzada, que ha sido formulada con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil, conforme a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La cuestión principal que se plantea en la reclamación presentada se reduce a determinar si procede la revocación de la declaración censal modelo 036 de renuncia al método de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA.

Segundo.

En este sentido, el 33.2 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA dispone:

“Artículo 33. Opción y renuncia a la aplicación de los regímenes especiales.

2. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos señalados al efecto por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no hayan renunciado expresamente a los mismos.

La renuncia se realizará al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La renuncia presentada con ocasión del comienzo de la actividad a la que sea de aplicación el régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca surtirá efectos desde el momento en que se inicie la misma.

Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración-liquidación que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado o al de la agricultura, ganadería y pesca, e iniciara durante el año otra susceptible de acogerse a alguno de dichos regímenes, la renuncia al régimen especial correspondiente por esta última actividad no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que se venía realizando con anterioridad.

La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca debiera surtir efecto se superara el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supondrá la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a las operaciones que reúnan los requisitos señalados por la Ley del Impuesto, siempre que el sujeto pasivo haya presentado la declaración prevista por el artículo 164, apartado uno, número 1.º, de dicha Ley, relativa al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, en la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, el sujeto pasivo podrá renunciar al referido régimen especial y aplicar el régimen general respecto de cada operación que realice, sin que esta renuncia deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito.”

El artículo 33 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, relativo a la Renuncia al método de estimación objetiva, dispone:

“1. La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

2. La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que

se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.”

Por su parte la Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, 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, establece que:

“Artículo 5.º Plazos de renunciaciones o revocaciones al método de estimación objetiva.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el método de estimación objetiva y deseen renunciar o revocar su renuncia para el año 2008, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el «Boletín Oficial del Estado» hasta el 31 de diciembre de 2007. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1041/2003.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Artículo 6.º Plazos de renunciaciones o revocaciones al régimen especial simplificado.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el régimen especial simplificado y deseen renunciar a él o revocar su renuncia para el año 2008, dispondrán para ejercitar dicha opción desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta Orden en el «Boletín Oficial del Estado» hasta el 31 de diciembre de 2007. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto.

No obstante lo anterior, también se entenderá efectuada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. En caso de inicio de la actividad, también se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.”

La Dirección General de Tributos en consulta de 25-03-2004 (N.º 775/2004) señala que: *“Desde 1 de septiembre de 2003, la renuncia al régimen de estimación objetiva se puede realizar: a) de forma expresa, a través del modelo de declaración censal; b) de forma tácita, cuando se presente en el plazo reglamentario, la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos, en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa. Pero la revocación de la renuncia presentada debe realizarse, en todo caso, a través del modelo de declaración censal, y en el mes de diciembre anterior al año natural en que la revocación deba surtir efectos”.*

El régimen de estimación objetiva por módulos es un régimen voluntario que se caracteriza porque la inclusión al mismo supone una opción pasiva. Sólo mediante renuncia cabe la exclusión al mismo y, a través de ella, la tributación por el régimen de estimación directa. Y del mismo modo, una vez se ha renunciado al régimen únicamente la revocación al mismo en los plazos previstos en la norma da lugar a su nueva inclusión en el régimen de estimación objetiva.

Desde la aprobación de este régimen fue punto de discusión si la renuncia debía ser expresa o bien era posible una renuncia tácita mediante la presentación de las declaraciones-liquidaciones en régimen de estimación directa, existiendo pronunciamientos judiciales contradictorios, de tal suerte que el legislador admitió tal posibilidad que, contrariamente, no se prevé para la revocación del tal renuncia.

En el expediente figura copia de la declaración censal, modelo 036, suscrita por el recurrente presentada el 31 de diciembre de 2007, en cuya página seis constan claramente la opción por el régimen de estimación directa en IRPF, casilla 609, así como la renuncia al régimen de estimación objetiva por módulos, casilla 605. En consecuencia, en aplicación de la normativa expuesta, dicha renuncia al régimen de estimación objetiva obliga al contribuyente a declarar en estimación directa hasta que, transcurridos un mínimo de tres años, expresamente revoque tal renuncia.

Dicho criterio fue el mantenido por el Tribunal Económico-administrativo Central en resolución de fecha 7 de abril de 2000 (R.G. 2725/1997) que resolvió el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda contra una resolución de un Tribunal Económico Administrativo Regional, argumentando:

“PRIMERO: Siendo la única cuestión a resolver la de si la revocación de la renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva, sistema de signos, índices o módulos, antes del plazo de los tres años siguientes a dicha renuncia, aduciendo la comisión de un error en tal renuncia, puede, o no, ser admitida; debiéndose reseñar que la resolución que se dicte en unificación de criterio respetará la situación particular derivada de la resolución impugnada.

SEGUNDO: El artículo 20 del R.D. 1.841/1991, de 30 de diciembre de 1991, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estableció que: "La renuncia al método de estimación objetiva deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto"... "En la modalidad de signos, índices o módulos, la renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años". El apartado tres del citado artículo dispuso que la renuncia, así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el R.D. 1.041/1990, de 20 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. El apartado cuatro siguiente dispone que en el caso de inicio de la actividad, la renuncia al régimen de estimación objetiva se efectuará según lo previsto en el apartado anterior.

TERCERO: Entado lo anterior, en el expediente obra copia de la declaración censal, modelo 037, suscrita por...y presentada el 10 de diciembre de 1995, de inicio de actividad, en cuya página dos constan claramente la opción por el régimen de estimación directa en I.R.P.F., casilla 65 así como la renuncia al régimen de estimación objetiva por módulos, casilla 67.

En consecuencia, este Tribunal debe acoger las pretensiones aducidas por el (...) ya que mantener la tesis esgrimida en su resolución por el Tribunal Regional, es decir que es válida la revocación de la renuncia al régimen de estimación objetiva por módulos antes de transcurrido el período mínimo de tres años establecido en el artículo 20 del Reglamento del Impuesto, en base a la existencia de un error en el momento de ejercer la citada renuncia, supondría vaciar de contenido el citado precepto, al dejar en manos del sujeto pasivo, con base en la comisión de un presunto "error" y en función de sus solos intereses, la aplicación de la norma.(...)"

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (Consulta 1390/2001 de 3 de julio de 2001 y Consulta V1799/2008 de 9 de octubre de 2008, entre otras). En la primera citada señala:

"El artículo 31.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, establece que la renuncia a la estimación objetiva tendrá efecto para un período mínimo de tres años."

La coordinación existente entre el régimen especial simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva de IRPF, ha llevado al legislador a establecer que quedan excluidos del primero de los regímenes aquellos empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades (artículo 122.Dos.4º de la Ley del IVA). Esto es, el régimen simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva del IRPF están intrínsecamente vinculados por las actividades que el legislador especifica en las órdenes ministeriales anuales reguladoras de los regímenes, de manera que las situaciones de renuncia o exclusión que afectan a uno de ellos, automáticamente afectan al otro en el mismo sentido, esto es, la exclusión en uno de los regímenes lleva consigo que el obligado tributario quede excluido del otro régimen, de igual manera que la renuncia a uno de los dos regímenes especiales supone automáticamente la exclusión en el otro.

De esta manera, la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, tal como se ejercitó por el interesado, le vincula también a efectos del IVA, de forma que en ambos impuestos pasa a tributar por el régimen general de cada uno de ellos.

En lo anterior no puede incidir las actuaciones llevadas a cabo por el representante del obligado tributario máxime cuando, como ocurre en este supuesto que examinamos, se presentó el modelo de declaración censal en nombre propio por el obligado tributario, constando de esta forma la renuncia al régimen de estimación objetiva en el IRPF que lleva consigo automáticamente, como se acaba de indicar, la renuncia al régimen simplificado en el IVA. De otra parte, ni se acredita la existencia de un error invencible por parte del obligado tributario, ni el desconocimiento o mejor dicho, la atribución de funciones por parte de un tercero en nombre del obligado tributario sin su consentimiento, en la presentación del modelo de declaración censal por el cual renunció al régimen de estimación objetiva en el IRPF.

Esto supone que mientras que no transcurran tres años desde la renuncia, el renunciante no podrá determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva en el IRPF y

en el régimen simplificado de IVA, en tanto que la norma reguladora de ambos impuestos exige este período de permanencia en el régimen general para poder trasladarse nuevamente a la tributación especial que permite a los empresarios o profesionales a acogerse a estos regímenes; sin que la revocación a la renuncia pueda efectuarse en modo distinto al previsto en las normas, dada la naturaleza del plazo de tres años que el legislador establece para poder ejercitar esa revocación, evitando de esta manera un continuo trasvase de tributación que no sólo impediría gestionar eficazmente los impuestos, sino que podría dar lugar a situaciones de riesgo fiscal para la Hacienda Pública afectando, en el IVA, al principio de neutralidad impositiva que debe presidirlo.

Como en el caso consultado no ha transcurrido el plazo de tres años desde la renuncia al régimen especial, el rendimiento neto de la actividad no podrá determinarse por el régimen de estimación objetiva en el IRPF ni en el régimen simplificado en el IVA.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO Central, reunido en Sala,

ACUERDA:

desestimar el presente recurso de alzada, confirmando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.