

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070409

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 2355/2017

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Régimen simplificado. Renuncia y exclusión. Relación con el IRPF. IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva singular. Competencias de las Unidades de Módulos en gestión tributaria e inspección con relación a contribuyentes potencialmente sometidos a los regímenes de estimación objetiva. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Lo determinante, pues, para la aplicación de esta regla de atribución de competencias no es que el contribuyente esté tributando efectivamente por un régimen objetivo, sino que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen por no estar incurso en ninguna causa de exclusión. Las Unidades de Módulos tendrán competencia en relación con dicho contribuyente durante todo el tiempo en que se encuentre dentro de dicho ámbito de aplicación, tanto si se ha producido la renuncia desde el inicio de la actividad como si ya han transcurrido varios ejercicios desde el momento en que se produjo la renuncia. Quedan bajo la competencia de la Unidad de Módulos, por tanto, todos los renunciantes mientras en ellos se den los elementos que los mantengan incluidos en el ámbito de aplicación del correspondiente régimen de estimación objetiva.

En consecuencia, pues, si la Unidad de Módulos comprueba en el curso de sus actuaciones inspectoras que el contribuyente que está tributando efectivamente por un régimen de estimación objetiva o que no lo está por haber renunciado a él, no cumple los requisitos para poder tributar en dicho régimen de estimación objetiva, deberá abstenerse de regularizar la actividad económica del obligado tributario y remitir las actuaciones a los órganos competentes para ello.

Ahora bien, si la Unidad de Módulos realiza actuaciones inspectoras con un contribuyente que ha renunciado al régimen de estimación objetiva en IRPF y al régimen simplificado en IVA (tributando por estimación directa en el primer impuesto y por el régimen general en el segundo) y descubre irregularidades que no cuestionan el cumplimiento de los requisitos para poder tributar en dichos regímenes de estimación objetiva, ningún inconveniente existe para que dicha Unidad de Módulos ultime las actuaciones inspectoras por ella iniciadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 32, 33 y 44.

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

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 33, 35 y 36.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 189.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 23 de septiembre de 2016, recaída en la reclamación nº 14/01433/2015 y acumuladas, relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 4T-2011, 4T-2012 y 4T-2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 3 de agosto de 2011 la obligada tributaria presentó declaración censal, modelo 036, en la que declaraba el inicio de la actividad clasificada en el epígrafe 673.2 del IAE, "Otros cafés y bares", marcando la inclusión en el régimen de estimación directa del IRPF y en el régimen general del IVA.

Si bien en la declaración censal la obligada no marcó expresamente la casilla correspondiente a la renuncia a la aplicación de métodos de estimación objetiva, se consideró efectuada una renuncia tácita a dichos métodos al haber presentado dentro del plazo reglamentario las autoliquidaciones correspondientes aplicando la estimación directa.

2. El 14 de enero de 2014 la Unidad de Módulos de la Delegación de la AEAT de Córdoba inició actuaciones de control de la actividad desarrollada por la obligada tributaria en dos locales diferentes (en uno desde el 03/08/2011 hasta el 19/09/2012 y en el otro a partir de esta última fecha), extendiéndose las actuaciones a los períodos 2011 a 2013.

El resultado del examen de los distintos elementos físicos existentes en los locales y de los libros registros aportados por la interesada fue documentado en diferentes diligencias y puso de manifiesto la constatación de la existencia de un libro de gastos y la inexistencia de libros de ingresos y de tickets, determinando la decisión de iniciar un procedimiento de inspección.

El 25 de junio de 2014 se notificó a la obligada tributaria por la Unidad de Módulos el inicio de un procedimiento de inspección y en fecha 6 de marzo de 2015 se firmaron por aquélla tres actas en conformidad correspondientes al IVA de los períodos 4T-2011, 4T-2012 y 4T-2013.

Al entender que se habían puesto de manifiesto anomalías sustanciales en los libros registros obligatorios a efectos del IVA, la Unidad de Módulos realiza en las actas tres propuestas de liquidación aplicando el método de estimación indirecta de bases imponibles y efectuando los cálculos correspondientes, según lo previsto en el artículo 123.Dos de la Ley 37/1992 del IVA, con base en los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado, al tratarse de un sujeto que había renunciado a ese régimen.

3. Contra las tres liquidaciones derivadas de las actas se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas el 6 de mayo de 2015. El 23 de septiembre de 2016 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) dictó resolución estimatoria, anulando los actos impugnados, con base en los razonamientos siguientes[1]:

*"SEGUNDO. La reclamante, entre otros extremos, se opone a la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles efectuada por la Unidad de Módulos. Pues bien, **en el caso que nos ocupa, estamos ante una actuación inspectora llevada a cabo por la Unidad de Módulos de la Dependencia de Gestión Tributaria de CÓRDOBA, Unidad que es competente en el ámbito de aplicación del Régimen Simplificado del IVA, pero que no es competente en el ámbito del Régimen General del IVA, régimen al que estaba acogida la reclamante tras la renuncia tácita al régimen simplificado**, según se hace constar en Diligencia con referencia nº 2735652, de fecha 23/06/2014, de la propia Unidad de Módulos que consta debidamente incorporada al expediente. En dicho sentido, tenemos que la Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, dispone en su punto Quinto que la Unidad de Módulos realizará la gestión y el control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del Impuesto sobre el Valor Añadido, añadiendo que dichas actuaciones comprenderán igualmente las tareas de información y asistencia referidas a dichos contribuyentes y que las Unidades de Módulos tendrán el carácter de órgano de inspección a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, así como las de aquellos contribuyentes incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a la misma. En consecuencia, resultándole de aplicación al obligado el régimen de estimación directa desde el inicio de la actividad económica objeto de comprobación, los acuerdos de liquidación impugnados deben ser anulados por falta de competencia del Órgano que las ha practicado (Unidad de Módulos)".*

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea

y por tratarse de un criterio que trasciende al concreto expediente aquí examinado. Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1. La Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, encomienda a las Unidades de Módulos la gestión y el control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del IRPF y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del IVA.

Aspectos fundamentales a destacar son:

En primer lugar, se atribuyen a las Unidades de Módulos funciones tanto de gestión tributaria como de inspección, sin perjuicio de que tales funciones puedan ser también desempeñadas por otros órganos de la AEAT.

En segundo lugar, sus funciones se extienden no solo a los contribuyentes que aplican regímenes de estimación objetiva, sino también en relación con “aquellos contribuyentes incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a la misma”, como textualmente dispone la Resolución.

El reconocimiento de funciones también en relación con los sujetos que han formulado la renuncia obedece a que en estos casos es necesario mantener controles periódicos que permitan detectar supuestos que escondan detrás de la renuncia una voluntad de huir de una tributación mínima establecida por la norma, existiendo en realidad elementos que determinarían, cuando menos, esa tributación mínima. En este contexto, uno de los principales indicios a valorar en estas tareas de control es la tributación que habría correspondido de no haberse efectuado la renuncia al régimen de estimación objetiva, para cuyo cálculo son fundamentales las actuaciones propias de las Unidades de Módulos (visitas a los establecimientos de desarrollo de la actividad, examen de los elementos físicos empleados y de la documentación fiscal, etc.). Este es precisamente el caso del que trata el presente recurso: la Unidad de Módulos realiza una visita al establecimiento en el que la interesada desarrollaba su actividad, examina los elementos físicos allí existentes y solicita la aportación de los correspondientes libros fiscales. El resultado de estas actuaciones es la constatación de ciertas circunstancias que generan dudas acerca de los ingresos reales de la actividad, como son la falta de funcionamiento de la máquina registradora y la no aportación de libros de ingresos y de tickets, lo que lleva a la Administración a la decisión de iniciar un procedimiento inspector que termina con tres actas de conformidad en las que se calculan cuotas tributarias en estimación indirecta, aplicando los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado, según lo previsto en el artículo 123. Dos de la Ley 37/1992, del IVA.

Nos encontramos, por tanto, ante Unidades cuya razón de existir es la especialización por razón de la materia a gestionar, pequeñas actividades económicas en cuanto a volumen de operaciones, desarrolladas por un alto número de sujetos y a las que son aplicables reglas muy específicas y tasadas normativamente.

Dato clave es que la gestión que se encomienda a estas Unidades es de carácter integral, lo que supone que comprende tanto actuaciones de información y asistencia como de control y, dentro de estas últimas, todos los controles posibles dentro de la normativa tributaria, mediante el uso de procedimientos de gestión o de inspección.

2. Tras lo expuesto podemos concluir que la actuación de la Unidad de Módulos está explícitamente amparada en la norma de organización dictada por el Presidente de la AEAT en ejercicio de las facultades que le atribuye el ordenamiento en vigor y, además, existe una razón fundada para la adopción de esta regla de organización.

Por el contrario, el TEAR, si bien reconoce que la Resolución de 19 de febrero de 2004 contempla la extensión de las competencias de las Unidades de Módulos a los renunciantes a los regímenes de estimación objetiva, anula las liquidaciones en este caso y parece deducirse que el único motivo es que la interesada había renunciado al régimen simplificado de IVA “desde el inicio de la actividad económica objeto de comprobación”.

Con esta conclusión el TEAR está introduciendo un requisito no previsto en la Resolución de 19 de febrero de 2004, ya que esta norma se refiere genéricamente a “aquellos contribuyentes incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a la misma”, sin distinción alguna en función del momento en que se produjo la renuncia, con lo que debemos entender comprendidos en esa expresión a todos los renunciantes, mientras en ellos se den los elementos que los mantengan incluidos en el ámbito de aplicación del correspondiente régimen.

Es decir, lo determinante para la aplicación de esta regla de atribución de competencias no es que el contribuyente esté tributando efectivamente por un régimen objetivo, sino que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen. Las Unidades de Módulos tendrán competencia en relación con dicho contribuyente

durante todo el tiempo en que se encuentre dentro de dicho ámbito de aplicación, incluso si se ha producido la renuncia desde el inicio de la actividad o si ya han transcurrido varios ejercicios desde el momento en que se produjo la renuncia.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que según lo dispuesto en la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, las Unidades de Módulos ejercen sus funciones en relación con todos los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de los regímenes de estimación objetiva, aunque se trate de contribuyentes que hayan renunciado a su aplicación y cualquiera que haya sido el momento en que se haya producido dicha renuncia.

Tercero:

La obligada tributaria que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no realizó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se centra en determinar si las Unidades de Módulos ejercen sus funciones en relación con todos los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de los regímenes de estimación objetiva, aunque se trate de contribuyentes que hayan renunciado a su aplicación y cualquiera que haya sido el momento en que se haya producido dicha renuncia.

Tercero:

El régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA están destinados a empresarios individuales, personas físicas, que realicen determinadas actividades económicas.

Las actividades económicas que pueden acogerse a dichos regímenes especiales se determinan anualmente mediante Orden del Ministerio de Hacienda por la que se desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Así, dispone el artículo 32.1 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 (en adelante, RIRPF) que *“El 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 su parte, el artículo 122. Uno de la LIVA dispone que *“El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan”*.

Ambos regímenes están estrechamente relacionados en la medida en que la opción por el régimen de módulos debe darse de manera conjunta para ambos impuestos, IRPF e IVA. Existe una coordinación absoluta entre los módulos en el IRPF y el régimen simplificado en el IVA, de tal forma que la renuncia en una actividad en aquéllos supone automáticamente la renuncia en éste.

Este método de estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra alguna de las circunstancias que contempla el artículo 32.2 del RIRPF concernientes al volumen de rendimientos íntegros o al volumen de compras en bienes y servicios en el año anterior, o al lugar de desarrollo de las actividades económicas. Ni tampoco cuando concurran las demás circunstancias indicadas en el artículo 44 del RIRPF relativo a la exclusión del método de estimación objetiva.

Las circunstancias de exclusión del régimen simplificado del IVA se regulan en el artículo 36 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA).

Al ser voluntarios los regímenes de estimación objetiva (IRPF) y estimación simplificada (IVA) los contribuyentes afectados por los mismos pueden renunciar a ellos si consideran que no son acordes con sus intereses. Los contribuyentes que renuncien pasan a tributar en el IRPF por estimación directa y en el IVA por el régimen general.

Por lo que respecta a la renuncia al método de estimación objetiva, dispone el artículo 33 del RIRPF:

Artículo 33. Renuncia al método de estimación objetiva

“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. (.....)”.

En cuanto a la renuncia al régimen simplificado del IVA, dispone el artículo 35 del RIVA que “Los sujetos pasivos podrán renunciar a la aplicación del régimen simplificado en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este Reglamento (....)”.

Señala, al respecto, el artículo 33.2 del RIVA:

“2. (.....) 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, 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.

(.....).

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.**

(.....).”

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario es cuestión pacífica que la obligada tributaria renunció tácitamente al régimen de estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado de IVA al presentar dentro del plazo reglamentario las autoliquidaciones correspondientes aplicando el régimen de estimación directa, en los términos señalados en los artículos 33.1.b) del RIRPF y 33.2 del RIVA. Por tal razón quedaba sometida al método de estimación directa en el IRPF y al régimen general en el IVA en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Cuarto:

La Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, regula en el punto 1º de su apartado Quinto las funciones de las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, señalando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

“1º Funciones. Corresponden a las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, respecto a los obligados tributarios con domicilio fiscal en el ámbito territorial de la respectiva Delegación Especial, las siguientes funciones y competencias que no se encuentren atribuidas a ningún otro órgano de Gestión Tributaria:

a) La aplicación de los tributos a través de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria establecidos en la normativa legal y reglamentaria y demás disposiciones que sean de aplicación.

b) Las funciones propias de la Inspección de los Tributos respecto de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, y del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas competencias se ejercerán a través de las Unidades de Módulos que podrán radicar en las sedes de las Delegaciones y de las Administraciones, para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, tanto por parte de los contribuyentes a quienes se aplican como por parte de aquellos otros incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a ella.

(.....).”

Más adelante, la Resolución de 19 de febrero de 2004 regula la organización y funciones de la Unidad, Servicio o Sección de Gestión Tributaria de las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria, contemplando dentro de ella la Unidad de Módulos. Así, en el punto 4º.2.B) del apartado Quinto de la Resolución se establece lo siguiente:

“2. La organización y funciones de la Unidad, Servicio o Sección de Gestión Tributaria serán las siguientes:

A) (.....)

B) Unidad de Módulos:

B.1) La Unidad de Módulos realizará la gestión y el control integral de los contribuyentes en régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los regímenes especiales

simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas actuaciones comprenderán igualmente las tareas de información y asistencia referidas a dichos contribuyentes.

En particular, tendrá las siguientes funciones:

Mantenimiento del Censo de contribuyentes en los regímenes citados.

Información y asistencia a los contribuyentes en los regímenes citados.

Desarrollo del programa de visitas.

Control de incumplimientos con aplicación del procedimiento de gestión o inspección, según corresponda, incluida la tramitación de los expedientes de recargos, intereses, sanciones y recursos relacionados con la aplicación de los citados regímenes.

Tramitación de expedientes de reducción de módulos.

B.2) El régimen y competencias de las Unidades de Módulos será el siguiente:

1. Las Unidades de Módulos se podrán radicar en las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, exceptuando las correspondientes a Navarra y el País Vasco.

A propuesta del Delegado Especial, el Director del Departamento podrá sustituir la Unidad de Módulos de una Administración por otra con sede en la misma Delegación Especial.

En aquellas Administraciones o Dependencias de Gestión Tributaria en las que no esté dotada la plaza o ésta se encuentra vacante, la Jefatura de Unidad se desempeñará por el Jefe de la Unidad con sede en la Dependencia o Administración que se determine expresamente por el Delegado Especial correspondiente.

2. Las Unidades de Módulos tendrán el carácter de órgano de inspección a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva.

Se les atribuyen asimismo las funciones de gestión tributaria necesarias para controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación.

Estas Unidades dependerán del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria o del Administrador, según estén localizadas en una Delegación o Administración.

3. Las actuaciones se realizarán por las Unidades de Módulos atendiendo al domicilio fiscal del contribuyente, en todo el ámbito territorial que corresponda a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente.

4. Las Unidades de Módulos ejercerán las funciones de órgano de inspección de acuerdo con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y demás normas de desarrollo, a los efectos de controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, así como las de aquellos contribuyentes incluidos en su ámbito de aplicación y que renunciaron a la misma. También en relación con estos mismos contribuyentes, ejercerán las funciones de gestión tributaria necesarias para controlar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El ejercicio de estas funciones de gestión e inspección también podrá ser desempeñado por otros órganos de gestión o inspección.

En particular, las Unidades de Módulos ejercerán las siguientes tareas:

a) La comprobación e investigación de todos los antecedentes y hechos con trascendencia tributaria para la determinación de los rendimientos sujetos a regímenes de estimación objetiva.

Los resultados de estas actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que se estime procedente o bien declarando correcta la situación, se documentarán en un acta previa de inspección, de acuerdo con el artículo 50.2.b) del Reglamento General de Inspección.

b) La comprobación e investigación del cumplimiento de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta, con motivo del ejercicio de actividades económicas sujetas a regímenes de estimación objetiva, así como de su situación respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas.

c) La comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de regímenes de estimación objetiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La propuesta de las liquidaciones que se deriven de las actuaciones de comprobación e investigación a las que se refieren las letras a), b) y c) anteriores.

e) La realización, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, de aquellas actuaciones inquisitivas o de información que conduzcan a la correcta aplicación de los regímenes de estimación objetiva.

f) La propuesta de las liquidaciones provisionales resultantes de la comprobación, en base a las facultades que a los órganos de gestión atribuye el artículo 123 de la Ley General Tributaria, del cumplimiento de las obligaciones fiscales que en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tengan los contribuyentes, acogidos al régimen de estimación objetiva.

g) La tramitación y, en su caso, la propuesta de resolución de los recursos interpuestos contra actos dictados en relación con sus competencias.

h) La tramitación de los expedientes y la comprobación de las circunstancias que pudieran dar lugar a una reducción de los índices o módulos.

i) La formación y conservación de los censos.

j) La realización de los requerimientos que sean necesarios en ejercicio de sus competencias.

k) Cualquier otra tarea necesaria para el ejercicio de las competencias establecidas en esta Resolución.

5. Las resoluciones o liquidaciones que procedan como consecuencia de las actuaciones de las Unidades de Módulos se adoptarán por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria o el Administrador del que dependa la Unidad actuaria, que tendrán la consideración de Inspector-Jefe al efecto del ejercicio por parte de estas Unidades de las funciones de órgano de inspección.

En el caso de actas de disconformidad, el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria o el Administrador podrá solicitar informe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia correspondiente o bien elaborarlo directamente.

6. Las actuaciones derivadas de las funciones propias de órgano de inspección señaladas en esta Resolución se realizarán por los funcionarios que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo de las Unidades de Módulos. Estos funcionarios y los Inspectores-Jefes de las Unidades tendrán los derechos, prerrogativas y consideración del personal inspector, así como sus mismos deberes, siendo de aplicación lo previsto en los artículos 6 y 7 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos".

El TEAR señala en su resolución que la Unidad de Módulos que ha realizado la actuación inspectora es competente en el ámbito de aplicación del régimen simplificado del IVA pero no en el ámbito del régimen general del IVA, al que estaba acogida la obligada tributaria tras la renuncia tácita al régimen simplificado. Concluye, en consecuencia, que "resultándole de aplicación al obligado el régimen de estimación directa desde el inicio de la actividad económica objeto de comprobación los acuerdos de liquidación impugnados deben ser anulados por falta de competencia del Órgano que las ha practicado (Unidad de Módulos)".

Tal conclusión del TEAR no es correcta. En efecto, de la Resolución de 19 de febrero de 2004, en las partes transcritas más arriba, se infieren con claridad las conclusiones siguientes:

a) Las Unidades de Módulos ejercen funciones de gestión y de inspección.

b) Dichas funciones de gestión e inspección se dirigen a controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de actividades económicas tanto de aquellos contribuyentes que efectivamente han tributado conforme a los regímenes de estimación objetiva como de aquellos otros que estando incluidos en el ámbito de aplicación de dichos regímenes han renunciado a ellos.

La Resolución de 19 de febrero de 2004 reconoce, por tanto, a las Unidades de Módulos competencias de gestión tributaria y de inspección respecto de todos los contribuyentes potencialmente sometidos a los regímenes de estimación objetiva, esto es, respecto de todos los contribuyentes que no incurrir en causa de exclusión de tales regímenes, con independencia de que renuncien o no a ellos.

Lo determinante, pues, para la aplicación de esta regla de atribución de competencias no es que el contribuyente esté tributando efectivamente por un régimen objetivo, sino que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen por no estar incurso en ninguna causa de exclusión. Las Unidades de Módulos tendrán competencia en relación con dicho contribuyente durante todo el tiempo en que se encuentre dentro de dicho ámbito

de aplicación, tanto si se ha producido la renuncia desde el inicio de la actividad como si ya han transcurrido varios ejercicios desde el momento en que se produjo la renuncia. Quedan bajo la competencia de la Unidad de Módulos, por tanto, todos los renunciantes mientras en ellos se den los elementos que los mantengan incluidos en el ámbito de aplicación del correspondiente régimen de estimación objetiva.

En este sentido, no está de más recordar el apartado tercero del artículo 189 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, concerniente a las formas de terminación del procedimiento inspector, que establece que *“Cuando el objeto del procedimiento inspector sea la comprobación e investigación de la aplicación de métodos objetivos de tributación y se constate la exclusión de la aplicación de dichos métodos por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa específica, el procedimiento podrá terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuando el órgano que estuviese realizando dicha comprobación carezca de competencia para su continuación”*.

El apartado se refiere a obligados tributarios que deben ser excluidos de los regímenes de estimación objetiva porque así se derive de las pruebas obtenidas en el curso de las actuaciones. Este apartado tiene su razón de ser cuando el órgano que estuviera realizando las actuaciones fuera una Unidad de Módulos que, al no tener competencias fuera del ámbito de aplicación de la estimación objetiva, debe remitir las actuaciones a los órganos competentes para iniciar un procedimiento de comprobación limitada.

En consecuencia, pues, si la Unidad de Módulos comprueba en el curso de sus actuaciones inspectoras que el contribuyente que está tributando efectivamente por un régimen de estimación objetiva o que no lo está por haber renunciado a él, no cumple los requisitos para poder tributar en dicho régimen de estimación objetiva, deberá abstenerse de regularizar la actividad económica del obligado tributario y remitir las actuaciones a los órganos competentes para ello.

Ahora bien, si la Unidad de Módulos realiza actuaciones inspectoras con un contribuyente que ha renunciado al régimen de estimación objetiva en IRPF y al régimen simplificado en IVA (tributando por estimación directa en el primer impuesto y por el régimen general en el segundo) y descubre irregularidades que no cuestionan el cumplimiento de los requisitos para poder tributar en dichos regímenes de estimación objetiva, ningún inconveniente existe para que dicha Unidad de Módulos ultime las actuaciones inspectoras por ella iniciadas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT,**

ACUERDA:

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que:

La Resolución de 19 de febrero de 2004 de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, reconoce a las Unidades de Módulos competencias de gestión tributaria y de inspección respecto de todos los contribuyentes potencialmente sometidos a los regímenes de estimación objetiva, esto es, respecto de todos los contribuyentes que no incurrir en causa de exclusión de tales regímenes, con independencia de que renuncien o no a ellos.

Lo determinante, pues, para la aplicación de esta regla de atribución de competencias no es que el contribuyente esté tributando efectivamente por un régimen objetivo, sino que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen por no estar incurso en ninguna causa de exclusión. Las Unidades de Módulos tendrán competencia en relación con dicho contribuyente durante todo el tiempo en que se encuentre dentro de dicho ámbito de aplicación, tanto si se ha producido la renuncia desde el inicio de la actividad como si ya han transcurrido varios ejercicios desde el momento en que se produjo la renuncia. Quedan bajo la competencia de la Unidad de Módulos, por tanto, todos los renunciantes mientras en ellos se den los elementos que los mantengan incluidos en el ámbito de aplicación del correspondiente régimen de estimación objetiva.

[1] La negrita y el subrayado son nuestros.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.