

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088100

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 9398/2021

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Régimen simplificado. Ámbito de aplicación. IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación objetiva por signos, índices o módulos. Cuestiones generales. Actividades incluidas. Alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La controversia a resolver en el presente caso, es si la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC puede o no tributar en el régimen simplificado del IVA.

Pues bien, el Tribunal Central no encuentra motivos para restringir, como hace la DGT, el concepto de «transporte por autotaxis» descrito en el Epígrafe 721.2 de las Tarifas del IAE a la hora de aplicar lo dispuesto en el art. 1.1 de las Órdenes que desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Cuando el art. 1.1 de dichas Órdenes ha querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado a sólo algunas de las actividades incluidas en un determinado Epígrafe del IAE lo ha hecho expresamente.

El artículo 1.1 de las citadas Órdenes contempla como actividad económica susceptible de acogerse al método de estimación objetiva del IRPF y al régimen especial simplificado del IVA al «Transporte por autotaxis» sin restricción alguna respecto de lo que las tarifas del IAE incluyen dentro de tal concepto. Si la Orden hubiera querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado en los términos que sugiere la DGT lo habría hecho.

La vinculación del auto-taxi con la prestación del servicio en todo caso con contador taxímetro, podría inducir a pensar que cuando las Órdenes que desarrollan para los distintos años el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA señalan en su art. 1.1 que dicho método y régimen es aplicable al «Transporte por autotaxis», se están refiriendo en exclusiva al transporte de viajeros en automóviles con taxímetros. No obstante, el hecho de que el Epígrafe 721.2 del IAE, bajo el título «Transporte por autotaxis», comprenda «el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera», impide extraer como necesaria tal conclusión. El carácter restrictivo que la DGT atribuye a la expresión «Transporte por autotaxis» contenida en los art. 1.1 de las distintas Órdenes Ministeriales que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA no puede imponerse a la vista del contenido que para dicha expresión recogen las tarifas del IAE.

En virtud de lo expuesto, no puede concluirse, a juicio del Tribunal Central, que las Órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA para los distintos años hayan querido excluir de dicho método y régimen la actividad ejercida por el titular de una licencia VTC con la que se prestan servicios terrestres de transporte de viajeros con conductor. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 122 y 123.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 34 y 37.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 32.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Anexo I.

Orden HAP/2430/2015 (Módulos IRPF e IVA para 2016), art. 1.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 6 de agosto de 2021, recaída en la reclamación nº 29/02550/2021 y acumuladas, interpuesta frente a liquidación derivada de acta de conformidad cuyo importe total a ingresar asciende a 8.282,50 euros, por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2016; primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2017 y primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

El 22 de marzo de 2021 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT incoó al obligado tributario acta de conformidad por el IVA de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por un importe total de 8.282,50 euros.

El obligado tributario había presentado las autoliquidaciones trimestrales de los años 2016, 2017 y 2018 por el régimen simplificado de IVA. En el acta se señala lo siguiente:

<<Su ACTIVIDAD (principal) sujeta y no exenta al IVA (LIVA, arts. 4 y sigs.), clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 7.212, fue TTE. POR AUTOTAXIS, (VTC).

Las bases imponibles (detalladas por períodos de liquidación en el apartado 4 del acta) han sido fijadas por el método de estimación directa, (artículo 51 de la LGT), utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Los datos declarados se modifican por estos motivos:

El sujeto pasivo ha presentado sus liquidaciones trimestrales por el régimen simplificado epígrafe 721.2 Transporte de auto taxi.

Que el sujeto pasivo ejerce la actividad de transporte de viajeros modalidad VTC.

Se ha aportado copia de Sentencia del TEAR de Madrid de fecha 29 de noviembre de 2019 con la calificación de "no vinculante" Y Documento DE Solicitud de acceso a la información EXPED 001- ... VTC.

En dicha sentencia consta lo siguiente:

En el caso que nos ocupa, no se produce delimitación expresa de que la única actividad susceptible de tributar en régimen simplificado sea la actividad de autotaxi, sin que por otro lado conste con claridad en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades, la definición de transporte por autotaxi, de manera que se diferencie, del resto de actividades incluidas en el mismo epígrafe (712.1).

Por tanto, ante la falta de delimitación expresa de la actividad concretamente incluida en el régimen simplificado, y la falta de claridad de la definición de autotaxi, este TEAR entiende que donde la Ley no distingue, no cabe distinguir, sin que resulte obvio, que la intención del legislador fuese permitir únicamente la tributación en régimen simplificado a la actividad de autotaxi, excluyendo a las demás actividades que se pueden desarrollar bajo el epígrafe 712.1, por lo que procede estimar la presente reclamación.

Se le comunica que en la consulta V0039-18 de fecha 16-01-2018, consta que no se incluye dentro de la actividad de auto taxi, la actividad de alquiler de vehículos con conductor. Por ello, la actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC, como ya se ha manifestado anteriormente en las consultas 0657-02, 0234-03, V1617-16 y V1620-16, no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor.

Igualmente, en el Marginal del Memento de IVA 3152 establece que:

16) La actividad de transporte, cuando es desarrollado a través del vehículo con licencia VTC no puede determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor (DGT CV 16-1-18).

Procede por tanto la tributación por el régimen de estimación directa>>.

En el acta se indicaba asimismo:

<<6. La Inspección advierte al obligado tributario que una vez firmada el acta de conformidad, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo rectificando errores materiales, ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan, confirmando la liquidación propuesta en el acta o estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al obligado tributario plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta>>.

La liquidación se entendió dictada y notificada en los términos indicados en el acta al no haberse notificado ninguno de los acuerdos en ella señalados en el plazo de un mes desde su firma.

Segundo.

Frente a la liquidación derivada del acta de conformidad interpuso el obligado tributario la reclamación nº 29/02550/2021 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) el día 19 de mayo de 2021, solicitando que se acuerde la posibilidad de tributar la actividad dispuesta en el epígrafe IAE 721.2 por medio del régimen de estimación objetiva -módulos- confirmando que son conformes a derecho las autoliquidaciones presentadas respecto al IVA de 2016, 2017, 2018.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 6 de agosto de 2021 en los términos siguientes:

<<CUARTO.- Idéntica cuestión a la planteada ha sido resuelta por el TE.A.R. de Madrid en su Resolución de 27-11-2019, R.G. 28-7660-2017 en los siguientes términos:

TERCERO.- En relación a la tributación del recurrente.

El artículo 1 de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 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 las actividades o sectores de actividad que pueden ser susceptibles de tributación en régimen simplificado de IVA, para lo cual muestra un cuadro en el que en la primera columna detalla epígrafes del I.A.E. y en la segunda columna la actividad económica.

De acuerdo dicho artículo, se incluye el epígrafe 721.2 y la actividad económica de transporte por autotaxi.

La Dirección General de Tributos en numerosas consultas, entre otras V 3021- 2016, V3187-16, V39-18, V2966-18, sostiene que: "En dicho artículo 1, se encuentra incluida la actividad de transporte por auto-taxi (epígrafe 721.2 del IAE), no incluyéndose en la misma las operaciones que supongan un alquiler de vehículos con conductor, aunque dicha actividad deba estar matriculada en el citado epígrafe 721.2."

La cuestión controvertida, no es otra que determinar que si es susceptible de tributar en régimen simplificado únicamente la actividad de transporte por autotaxi, o todas las actividades que se incluyen en dicho epígrafe.

El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, titula el epígrafe 721.1 como "Transporte por autotaxis", constando el siguiente inciso: NOTA: Este epígrafe comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etc

Cabe preguntarse, en primer lugar cuál de las actividades desarrollables bajo el epígrafe 721.2 es la actividad de transporte por autotaxi, es decir, si lo es la actividad de autotaxi que da título al epígrafe, si lo es el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros o si lo es el transporte de viajeros en automóviles con conductor (taxi, gran turismo).

A juicio de este TEAR, esta "nota", no hace otra cosa, que definir la totalidad de actividades comprendidas en el epígrafe, sin que pueda entenderse que lo que hace la nota es incluir otras actividades al margen de la que consta en el título.

Resulta arriesgado pensar que de las actividades que se pueden realizar en el epígrafe 721.1, la única incluida en el régimen simplificado es el transporte por autotaxi, ya que al explicar el epígrafe las actividades que incluye, ni siquiera se menciona la misma de forma expresa.

El IAE distingue vehículos con taxímetro, de aquellos de alquiler con conductor, abriendo un paréntesis en el que parece llamar taxi a los primeros y gran turismo a los segundos, pero en ningún momento se refiere al término "auto-taxi", únicamente, consta dicho término en el título del epígrafe.

No es tarea sencilla encontrar la definición exacta de la actividad de autotaxi, el propio IAE, como hemos expuesto, no define la misma con claridad, hablando por un lado de automóviles con taxímetro, y por otro, de otros automóviles de alquiler con conductor (taxis), siendo el elemento diferenciador la existencia de un taxímetro.

La Real Academia Española define Taxi como: "Automóvil de alquiler con conductor, generalmente provisto de taxímetro".

Examinando la normativa sobre Tráfico y Seguridad Vial, se encuentran algunas consideraciones sobre el autotaxi.

El Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, establece en su Anexo II distintas definiciones y categorías de vehículos:

C. Clasificación por criterios de utilización 40 Taxi: Turismo destinado al servicio público de viajeros y provisto de aparato taxímetro.

41 Alquiler: Automóvil destinado al servicio público sin licencia municipal.

42 Autoturismo: Turismo destinado al servicio público de viajeros con licencia municipal, excluido el taxi.

D. Servicio al que se destinan los vehículos

01. Alquiler sin conductor: vehículo destinado a ser arrendado sin conductor.

02. Alquiler con conductor (autoturismo): vehículo destinado al transporte de personas y equipajes con conductor.

04. Taxi: vehículo adscrito al servicio público de viajeros en vehículo turismo No constanding mención alguna al auto-taxi, y sí, al taxi, cuya diferencia con el autoturismo es el taxímetro, y a la adscripción al servicio público.

Por otro lado, el Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros, establece en su artículo 2: "Los servicios a que se refiere este Reglamento podrán establecerse bajo las siguientes modalidades:

Clase A) «Auto-taxis». Vehículos que prestan servicios medidos por contador taxímetro, ordinariamente en suelo urbano o urbanizable definida en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana o, en su caso, en el área unificada de servicio, si fuere más amplia que el suelo referido, previa delimitación con arreglo a lo dispuesto en la normativa de ordenación de transportes terrestres.

Clase B) «Auto-turismos». Vehículos que prestan servicios dentro o fuera de los núcleos urbanos antes dichos, como norma general sin contador taxímetro, aun cuando el órgano competente para el otorgamiento de la autorización interurbana o, en su caso, el órgano gestor del área unificada de servicio o entidad equivalente pueda establecer lo contrario para casos determinados."

Siendo la diferencia, la existencia del taxímetro, sin que se excluya el mismo para los autoturismos.

En dicho Real Decreto 763/1979, la regulación del auto taxi se encuentra en la Sección 4ª del capítulo II (art. 24 a 30) y la regulación del auto turismo se encuentra en la Sección 5ª del artículo II (art 31 a 36).

En el ámbito de aplicación del IVA, si se hace referencia a los autotaxis y autorismos sin distinción entre ellos a efectos de aplicar un tipo impositivo reducido, así el artículo 91 de la Ley 37/92 establece en relación a la aplicación del tipo súper reducido:

"Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos." "Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos" El hecho de que el IAE no de una definición precisa del transporte por autotaxi, y que la actividad económica que menciona la Orden HAP/2430/2015 como susceptible de tributar en régimen simplificado, coincide con el título del epígrafe 721.2, genera confusión, a la hora de determinar si lo que se pretendía era la posibilidad de tributar en régimen simplificado únicamente a la actividad de transporte por autotaxi, o a todas las que se desarrollan bajo el epígrafe transporte por autotaxi.

A pesar que la Dirección General de Tributos, en la consulta expuesta mantiene que "En dicho artículo 1, se encuentra incluida la actividad de transporte por auto-taxi (epígrafe 721.2 del IAE), no incluyéndose en la misma las operaciones que supongan un alquiler de vehículos con conductor, aunque dicha actividad deba estar matriculada en el citado epígrafe 721.2."

En otras consultas tributarias vinculantes, no parece dejar tan claro, la distinción entre la actividad incluida en régimen simplificado y los títulos de los epígrafes, asociando la matricula en un grupo del IAE, al ámbito de aplicación de los métodos de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA. Como consta en las siguientes consultas vinculantes: Consulta V1008-18:

De acuerdo con lo expresado en la contestación a la primera cuestión planteada, el consultante debería estar matriculado en el grupo 675 de la sección primera de las Tarifas del IAE.

Esta actividad está incluida, por el artículo 1 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 30 de noviembre), en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA.

Consulta: V3899-16:

De acuerdo con lo expresado en la contestación a la primera cuestión planteada, el consultante debería estar matriculado en el epígrafe 651.6 de las Tarifas del IAE.

Esta actividad está incluida por el artículo 2 de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 18 de noviembre), en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, siempre que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA.

Consulta V1636-15:

En los artículos 1 y 2 de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 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 (BOE de 29 de noviembre) se establecen las actividades económicas a las que es de aplicación el método de estimación objetiva.

En el artículo 2 de la mencionada Orden se encuentra recogida la actividad de "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos), epígrafe 653.3 del IAE, que es la actividad desarrollada por el consultante.

Ahora bien, esta actividad estará incluida en el método de estimación objetiva siempre que además resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido. En los artículos 1 y 2 de la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 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 (BOE de 29 de noviembre) se establecen las actividades económicas a las que es de aplicación el método de estimación objetiva. En el artículo 2 de la mencionada Orden se encuentra recogida la actividad de "Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos), epígrafe 653.3 del IAE, que es la actividad desarrollada por el consultante. Ahora bien, esta actividad estará incluida en el método de estimación objetiva siempre que además resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con carácter general, las Órdenes reguladoras de los métodos de estimación objetiva y régimen simplificado, hacen coincidir la actividad incluida con el título del epígrafe del IAE, realizándose discriminaciones cuando resulta necesario, como en los siguientes ejemplos:

Epígrafe 654.6. Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos.

Notas:

1.^a Este epígrafe faculta para el comercio al por mayor de los artículos clasificados en el mismo.

2.^a Los sujetos pasivos matriculados en este epígrafe podrán, incrementando un 20 por 100 las cuotas correspondientes, realizar el montaje, equilibrado, alineación y reparación de los artículos que comercialicen. Incluyéndose en el ámbito del régimen simplificado, el epígrafe 654.6 y a la actividad económica: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.

Epígrafe 659.3 Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.

Nota: Los sujetos pasivos clasificados en este epígrafe que vendan material fotográfico están facultados para la recepción de carretes fotográficos y posterior entrega de las correspondientes fotografías reveladas por un laboratorio ajeno.

Incluyéndose en el ámbito del régimen simplificado, el epígrafe 659.3 y a la actividad económica: Comerciantes minoristas matriculados en el epígrafe 659.3 por el servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones.

En el caso que nos ocupa, no se produce delimitación expresa de que la única actividad susceptible de tributar en régimen simplificado sea la actividad de autotaxi, sin que por otro lado conste con claridad en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades, la definición de transporte por autotaxi, de manera que se diferencie, del resto de actividades incluidas en el mismo epígrafe (712.1).

Por tanto, ante la falta de una delimitación expresa de la actividad concretamente incluida en el régimen simplificado, y la falta de claridad de la definición de la actividad de autotaxi, este TEAR entiende que donde la Ley no distingue, no cabe distinguir, sin que resulte obvio, que la intención del legislador fuese permitir únicamente la tributación en régimen simplificado a la actividad de autotaxi, excluyendo a las demás actividades que se pueden desarrollar bajo el epígrafe 712.1, por lo que procede estimar la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

QUINTO.- Este Tribunal comparte dichos fundamentos y los hace suyos; en consecuencia, procede estimar su pretensión y anular la liquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, primer, segundo, tercer y

cuarto trimestre del ejercicio 2016; primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2017 y primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2018.>>

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el día 4 de noviembre de 2021, alegando lo que sigue:

La cuestión de fondo se centra en determinar si la actividad de transporte de viajeros modalidad VTC puede tributar en el régimen de módulos o no.

La Dependencia Regional de Inspección siguió en su regularización la doctrina de la DGT en esta materia, que resulta vinculante para la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos de acuerdo con lo recogido en el art. 89 de la LGT.

La doctrina de ese Centro Directivo es reiterada y abundante. Así, además de las recogidas por la propia resolución, cabe destacar que recientemente la DGT se ha ratificado en su criterio en la consulta de 15 de enero de 2021 V0031-21. En dicha consulta se preguntaba si la actividad económica a través de una licencia VTC podía determinar el rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva. La DGT responde:

"En el artículo 1 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2021 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 (BOE de 4 de diciembre) se establecen actividades incluidas en el ámbito de aplicación de estos regímenes.

En dicho artículo 1, se encuentra incluida la actividad de transporte por auto-taxi (epígrafe 721.2 del IAE), no incluyéndose en la misma las operaciones que supongan un alquiler de vehículos con conductor, aunque dicha actividad deba estar matriculada en el citado epígrafe 721.2.

Por ello, la actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC, como ya se ha manifestado anteriormente en las consultas 0657-02, 0234-03, V1617-16, V1620-16 y V0039-18, no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor".

La matriculación en el mismo epígrafe del IAE que los autotaxis no implica que se pueda acoger al régimen de estimación objetiva en el IRPF ni al régimen simplificado en IVA. Y tal y como recoge la DGT en este caso, no cabrían dichos regímenes para el alquiler de vehículos con conductor.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central que estime el presente recurso extraordinario y fije como criterio que la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC no puede tributar en el régimen simplificado de IVA.

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (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 formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

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 controversia a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada es si la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC puede o no tributar en el régimen simplificado del IVA.

Tercero.

El régimen simplificado es un régimen especial de IVA regulado en los artículos 122 y 123 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Dispone el artículo 122 de dicha norma:

"Artículo 122. Régimen simplificado"

Uno. **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.

Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado:

1º Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, no supondrá la exclusión del régimen simplificado la realización por el empresario o profesional de otras actividades que se determinen reglamentariamente.

2º Aquellos empresarios o profesionales en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en los términos que reglamentariamente se establezcan:

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

- Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales.

- Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

A efectos de lo previsto en este número, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

3º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

4º Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades.

Tres. La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan".

El Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), dispone en sus artículos 34 y 37:

"Artículo 34. Extensión subjetiva"

Tributarán por el régimen simplificado los sujetos pasivos del Impuesto que cumplan los siguientes requisitos:

1º **Que sean personas físicas** o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

La aplicación del régimen especial simplificado a las entidades a que se refiere el párrafo anterior se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en las personas que las integren.

2º **Que realicen cualesquiera de las actividades económicas descritas en el artículo 37 de este Reglamento**, siempre que, en relación con tales actividades, no superen los límites que determine para ellas el Ministro de Economía y Hacienda".

"Artículo 37. Ámbito objetivo"

1. **El régimen simplificado se aplicará respecto de cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, excepto aquellas a las que fuese

de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales regulados en el Título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos de la aplicación del régimen simplificado, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en la orden ministerial que regule este régimen.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada una de las actividades comprendidas en el apartado 1 de este artículo deberá efectuarse según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables".

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 (RIRPF), dispone, respecto del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, lo siguiente "1. El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 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".

Así pues, el artículo 32 del RIRPF y el artículo 37 del RIVA establecen que 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 se aplicarán a las actividades que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, tiene por objeto dar cumplimiento para el ejercicio 2016 a los mandatos contenidos en los mencionados preceptos reglamentarios, desarrollando para dicho año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

El artículo 1 de dicha Orden, bajo el título "Actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado", dispone en su apartado primero que de conformidad con los artículos 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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 serán aplicables, entre otras, a la siguiente actividad:

I.A.E.	Actividad económica
721.2	Transporte por autotaxis

El apartado segundo del artículo 1 de la Orden dispone que:

"2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se incluyen expresamente en los anexos I y II de esta Orden, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Para las actividades recogidas en el anexo II de esta Orden, se considerará accesorio a la actividad principal aquella cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por ciento del volumen correspondiente a la actividad principal. Para las actividades recogidas en el anexo I se estará al concepto que se indica en el artículo 3 de esta Orden".

En idénticos términos se manifiestan para los ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, respectivamente, las Órdenes HFP/1823/2016, HFP/1159/2017, HAC/1264/2018, HAC/1164/2019, HAC/1155/2020 y HFP/1335/2021.

El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), establece lo siguiente respecto del epígrafe de IAE 721.2 (Transporte por autotaxis): "NOTA Este epígrafe comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera".

La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT consideró que la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC no podía tributar en el régimen simplificado del IVA. Para llegar a tal conclusión se apoyó en la consulta V0039-18 de fecha 16-01-2018 de la Dirección General de Tributos (DGT) y en otras anteriores en el mismo sentido a las que la anterior remite (consultas 0657-02, 0234-03, V1617-16 y V1620-16). Dispone la consulta V0039-18:

"Cuestión

1ª Epígrafe del IAE en qué debe matricularse la actividad.

2ª Si puede estar acogido al régimen de estimación objetiva y al régimen especial simplificado del IVA por esta actividad.

Descripción

El consultante es titular de una actividad económica de alquiler de vehículo con conductor, a través de una licencia VTC.

Contestación*1ª Cuestión.*

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, clasifica en el epígrafe 721.2 de la sección primera el "Transporte por autotaxis".

En la nota adjunta al citado epígrafe se señala que éste comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etc.

En efecto, la actividad ejercida por el titular de una licencia VTC con la que se prestan servicios terrestres de transporte de viajeros con conductor se deberá clasificar en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las Tarifas, "Transporte por autotaxis".

Por consiguiente, por el ejercicio de la referida actividad el consultante se encuentra correctamente clasificado en el epígrafe 721.2 de la sección primera.

2ª Cuestión.

En el artículo 1 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 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 (BOE de 30 de noviembre) se establecen actividades incluidas en el ámbito de aplicación de estos regímenes.

En dicho artículo 1, se encuentra incluida la actividad de transporte por auto-taxi (epígrafe 721.2 del IAE), no incluyéndose en la misma las operaciones que supongan un alquiler de vehículos con conductor, aunque dicha actividad deba estar matriculada en el citado epígrafe 721.2.

Por ello, la actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC, como ya se ha manifestado anteriormente en las consultas 0657-02, 0234-03, V1617-16 y V1620-16, no podrá determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

De dicha consulta, así como de la citada por el Director recurrente de 15 de enero de 2021 (V0031-21), se infiere que para la Dirección General de Tributos (DGT) aunque la actividad ejercida por el titular de una licencia VTC debe clasificarse en el epígrafe 721.2 de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), no puede determinarse su rendimiento neto en el IRPF por el método de estimación objetiva ni tributar por el régimen especial simplificado del IVA porque, a su juicio, el artículo 1 de la Orden ministerial que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA contempla como actividad incluida en dicho método y régimen la de transporte por autotaxi pero no la de alquiler de vehículos con conductor.

A este respecto, ha de señalarse que los términos correspondientes al epígrafe del IAE y a la actividad económica -"721.2" y "Transporte por autotaxis", respectivamente-, empleados en el artículo 1 de la Orden ministerial que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, coinciden exactamente con lo dispuesto en la tarifa del IAE contenida en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, a saber, <<Epígrafe 721.2 Transporte por autotaxis>>. Por otra parte, tal como señalamos más arriba, la Nota referente al Epígrafe 721.2 de las tarifas del IAE dispone que "Este epígrafe comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera".

Pese a la coincidencia de términos expuesta en el párrafo anterior, la DGT interpreta el concepto "Transporte por autotaxis" contenido en el artículo 1 de la Orden en un sentido más restrictivo que el que se desprende del Epígrafe 721.2 de las tarifas del IAE. Considera que el artículo 1 de la Orden no incluye la actividad de alquiler de vehículos de transporte con conductor como es la desarrollada a través de vehículos con licencia VTC.

El artículo 1.1 de las Órdenes que desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA contempla dentro de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado la actividad siguiente: Epígrafe IAE (721.2), Actividad económica: Transporte por autotaxis.

El apartado segundo del artículo 1 de dichas Órdenes señala literalmente que "la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto

sobre *Actividades Económicas*". En este sentido, el Real Decreto Legislativo 1175/1190, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, indica expresamente en una Nota que el Epígrafe 721.2, con el nombre de "Transporte por autotaxis", *"comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera"*.

En opinión de este Tribunal Central la Nota lo que hace es definir todas las actividades que se incluyen dentro del Epígrafe 721.2. Ello se desprende del tenor literal empleado: *"Este epígrafe comprende..."*. No cabe entender, en consecuencia, que la Nota está incorporando al Epígrafe 721.2 otras actividades además de la que consta en el título del mismo.

Así las cosas, este Tribunal Central no encuentra motivos para restringir, como hace la DGT en sus consultas, el concepto de "transporte por autotaxis" descrito en el Epígrafe 721.2 de las Tarifas del IAE a la hora de aplicar lo dispuesto en el artículo 1.1 de las Órdenes que desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Cuando el artículo 1.1 de dichas Órdenes ha querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado a sólo algunas de las actividades incluidas en un determinado Epígrafe del IAE lo ha hecho expresamente. Así, por ejemplo, el Epígrafe 654.6 de las tarifas del IAE corresponde a *"Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandejas y cámaras de aire para toda clase de vehículos"* señalándose en la Nota 1ª que *"Este epígrafe faculta para el comercio al por mayor de los artículos clasificados en el mismo"*.

Sin embargo, la Orden HAP/2430/2015 que desarrolla para 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA permite la aplicación del citado método y régimen a la actividad siguiente: Epígrafe IAE (654.6), Actividad económica: *"Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandejas y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados"*. De igual modo, el Epígrafe 681 de las tarifas del IAE corresponde a *"Servicio de hospedaje en hoteles y moteles"* y, sin embargo, la Orden HAP/2430/2015 permite la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA a la actividad siguiente: Epígrafe IAE (681), Actividad económica: *"Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas"*.

El artículo 1.1 de las citadas Órdenes contempla como actividad económica susceptible de acogerse al método de estimación objetiva del IRPF y al régimen especial simplificado del IVA al "Transporte por autotaxis" sin restricción alguna respecto de lo que las tarifas del IAE incluyen dentro de tal concepto. Si la Orden hubiera querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado en los términos que sugiere la consulta de la DGT lo habría hecho, como lo hizo en el caso de los Epígrafes 654.6 y 681 anteriormente mencionados, consignando como actividad económica "Transporte por autotaxis con exclusión del de viajeros en otros automóviles de alquiler con conductor" u otra fórmula similar.

Tal como señala el TEAR en la resolución aquí impugnada -por remisión a la del TEAR de Madrid de 27-11-2019, R.G. 28-7660-2017- el artículo 2 del Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros, contempla la modalidad de servicio Clase A) "Auto-taxis" definiéndolos como *"Vehículos que prestan servicios medidos por contador taxímetro, ordinariamente, en suelo urbano o urbanizable definido en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana o, en su caso, en el área unificada de servicio, si fuere más amplia que el suelo referido, previa delimitación con arreglo a lo dispuesto en la normativa de ordenación de transportes terrestre"*.

Esta vinculación del auto-taxi con la prestación del servicio en todo caso con contador taxímetro, podría inducir a pensar que cuando las Órdenes que desarrollan para los distintos años el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA señalan en su artículo 1.1 que dicho método y régimen es aplicable al "Transporte por autotaxis", se están refiriendo en exclusiva al transporte de viajeros en automóviles con taxímetros. No obstante, el hecho de que el Epígrafe 721.2 del IAE, bajo el título "Transporte por autotaxis", comprenda, tal como indicamos más arriba, *"el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera"*, impide extraer como necesaria tal conclusión. El carácter restrictivo que la DGT atribuye a la expresión "Transporte por autotaxis" contenida en los artículos 1.1 de las distintas Órdenes Ministeriales que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA no puede imponerse a la vista del contenido que para dicha expresión recogen las tarifas del IAE.

En virtud de lo expuesto, no puede concluirse, a juicio de este Tribunal Central, que las Órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA para los distintos años hayan querido excluir de dicho método y régimen la actividad ejercida por el titular de una licencia VTC con la que se prestan servicios terrestres de transporte de viajeros con conductor.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

La actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC sí puede tributar por el método de estimación objetiva del IRPF y por el régimen simplificado del IVA.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas