

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 5ª**Resolución de 21 Mar. 2018, Rec. 6227/2014****Nº de Recurso: 6227/2014****Referencia 15968/2018**

IVA/IRPF. Opción por los regímenes especiales. Renuncia y revocación a la renuncia al régimen especial simplificado de IVA. Si bien es posible efectuar la renuncia al régimen especial de IVA, o al método de estimación objetiva de **IRPF**, de forma tácita, la revocación tácita a dicha renuncia no está contemplada por la normativa reguladora. Hasta la reforma de 1999 las normas tampoco permitían la renuncia tácita, siendo en dicho año cuando el legislador introdujo mediante el art. 2 del RD 215/1999, la modificación en el art. 33.2 del RIVA para admitir la renuncia tácita al régimen simplificado del IVA pero no la revocación tácita. Criterio aún no reiterado.

*El TEAC desestima el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente contra Resolución TEAR Cataluña interpuesta frente a Acuerdo censal de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Barcelona de la AEAT, por el que se acuerda mantener la renuncia al método de estimación objetiva en el **IRPF** y simplificado en el IVA.*

TEXTO

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto por **D. P...**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en la C/ ..., contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de fecha 19 de junio de 2014 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa 08/538/2011, interpuesta frente a Acuerdo censal de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de fecha 2 de noviembre de 2010 (referencia RGE/.../2010), por el que se acuerda mantener la renuncia al método de estimación objetiva en el **IRPF** y simplificado en el IVA, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El obligado tributario estaba dado de alta en el epígrafe 505.6 del IAE desde el año 2000, realizando la actividad de pintura y trabajos de yeso. En la declaración censal de alta en la actividad, renunció a la aplicación del régimen de estimación objetiva de **IRPF** y el régimen simplificado de IVA.

A partir del 1 de enero del año 2009, el obligado tributario procedió a presentar sus autoliquidaciones aplicando el régimen de estimación objetiva de **IRPF** y el régimen simplificado de IVA, entendiendo que con ello revocaba la renuncia efectuada en el año 2000.

Observado esto por la Administración, en agosto de 2010 se le notifica una Comunicación de incidencias censales, en la que se indica que consta la renuncia a ambos regímenes, pero presenta modelos que corresponden a dichas modalidades, por lo que debe proceder a regularizar su situación tributaria.

A la vista de lo anterior, el 3 de septiembre de 2010 D. P... presenta el modelo 036, revocando la renuncia al régimen de estimación objetiva de **IRPF** y al régimen simplificado de IVA, con fecha de efectos el 1 de enero de 2009.

En el Acuerdo censal ahora impugnado, la Administración declara que el modelo 036 ha sido presentado fuera del plazo previsto para revocar la renuncia para el ejercicio 2009, y por ello en los ejercicios 2009 y 2010 se mantiene su situación tributaria en el régimen de estimación directa simplificada del **IRPF** y en el régimen general del IVA, debiendo regularizar las autoliquidaciones presentadas de 2009 y 2010.

SEGUNDO: Disconforme el obligado tributario con el Acuerdo anterior, interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, alegando que la normativa es confusa y consideró que es posible la revocación tácita, igual que se admite la renuncia tácita.

En fecha 19 de junio de 2014, el TEAR desestima la reclamación 08/538/2011.

TERCERO: Frente a la Resolución del TEAR, D. P... interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alega que debido a la confusa redacción de la Orden EHA 3413/2008 (Referencia 17342/2008), entendió haber revocado de forma tácita la renuncia, y de buena fe presentó las autoliquidaciones acogándose al régimen de estimación objetiva del **IRPF** y al régimen simplificado del IVA, sin que la Administración haya objetado nada hasta septiembre de 2010.

Considera que, en este caso, la presentación fuera de plazo de la declaración censal no puede conllevar la exclusión del régimen de estimación objetiva del **IRPF** y al régimen simplificado del IVA, sino únicamente una sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAR) 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 (Referencia 1914/2003) y el Reglamento de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005).

La cuestión principal que se plantea en la reclamación presentada se reduce a determinar si procede la revocación tácita de la 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 (Referencia 3668/1992), 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 (Referencia 3625/1992) **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 (Referencia 3030/2007), 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 (Referencia 1417/2003), 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/3413/2008, de 26 de noviembre (Referencia 17342/2008), por la que se desarrollan para el año 2009, 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 2009, 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 del año 2008. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el capítulo I del título II del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Referencia 9196/2007).

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 2009, 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 del año 2008. La renuncia o revocación deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el en el capítulo I del título II del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (Referencia 9196/2007).

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 de tal renuncia.

En el año 2000, el obligado tributario presentó declaración censal donde constan la opción por el régimen de estimación directa en **IRPF**, y por el régimen general del IVA. En consecuencia, en aplicación de la normativa expuesta, dicha renuncia al régimen de estimación objetiva obliga al contribuyente a declarar en estimación directa y en régimen general hasta que, transcurridos un mínimo de tres años, expresamente revoque tal 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 (artículo 122.Dos.4º de la Ley del IVA (Referencia 3625/1992)). 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 el año 2009, transcurrido el plazo de tres años que contempla la normativa para poder revocar la renuncia a los anteriores regímenes, el obligado tributario comienza a presentar sus declaraciones-liquidaciones aplicando el régimen de estimación objetiva en **IRPF** y el régimen simplificado en el IVA, pues considera que cabe la revocación tácita. No es hasta septiembre de 2010 cuando presenta la revocación expresa, ante la comunicación que le remite la AEAT.

La normativa no prevé esta forma de revocación tácita, por lo que la Administración considera que tal revocación no surte efectos hasta que es presentada formalmente en septiembre de 2010, a lo que se opone el obligado tributario, defendiendo la confusa redacción de la norma y la validez de la revocación tácita.

De acuerdo con la normativa expuesta en la presente Resolución, queda claro que es posible efectuar la renuncia al régimen especial de IVA, o al método de estimación objetiva de **IRPF**, de forma tácita, pero no la revocación de dicha renuncia.

A este respecto, debemos destacar que las normas tampoco permitían la renuncia tácita hasta el año 1999, cuando el artículo 2 del Real Decreto 215/1999 (Referencia 600/1999), introduce la modificación en el artículo 33.2 del RIVA para admitir la renuncia tácita al régimen simplificado del IVA. De igual forma se podría haber admitido la revocación tácita, pero no se hizo por el legislador.

EL VOCAL DE LA VOCALÍA 5ª PRESENTA VOTO PARTICULAR.

Por lo expuesto,

Este **TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO** Central, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

desestimarlo.

FIDE