

Novedades en el régimen especial simplificado del IVA establecidas por la OM HAP/2259/2012 y su repercusión en el método de estimación objetiva en el IRPF

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Revisión de los módulos en el régimen simplificado del IVA.
 - 2.1. Actividades diferentes a las agrícolas, ganaderas o forestales.
 - 2.2. Actividades agrícolas, ganaderas o forestales.
 - 2.2.1. Actividades ganaderas afectadas por crisis sectoriales.
3. Cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el tercer trimestre del año 2012.
4. Cuota anual derivada del régimen simplificado en el año 2012.
 - 4.1. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
 - 4.2. Actividades distintas de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
 - 4.3. Actividades distintas de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en las que se dan alguna de las siguientes circunstancias:
 - Sujetos pasivos que hayan cesado antes del 01-10-2012;
 - Actividades de temporada que hayan finalizado antes del 01-10-2012;
 - Sujetos pasivos que opten por la renuncia extraordinaria al régimen simplificado del IVA.
5. Plazo especial de renuncia al régimen simplificado del IVA en el año 2012.
 - 5.1. Consecuencias temporales de la renuncia en el método de Estimación Objetiva (IRPF) y en el régimen simplificado del IVA.
 - 5.2. Declaración-liquidación a presentar en el cuarto trimestre del año 2012.

1. Introducción.

100 Lo primero que tenemos que indicar al lector es que el contenido de la OM HAP/2259/2012 (BOE 24-10-2012) que vamos a analizar en este artículo **no contiene** la esperada **reforma del “sistema de módulos”** (método de Estimación Objetiva en IRPF -en adelante, EO- y régimen simplificado en IVA) que se nos viene anunciando por el Gobierno en los últimos meses.

Por el contrario, la citada OM HAP/2259/2012 incorpora, para el propio ejercicio 2012, aspectos tales como los siguientes:

- 1) La revisión de la cuantía de los módulos en el régimen simplificado del IVA a fin de actualizar su importe en paralelo al incremento de tipos impositivos establecida en el RDL 20/2012 art. 23.
- 2) La forma de aplicar dicha revisión de los módulos en el régimen simplificado del IVA en los siguientes casos:
 - a) Cálculo del ingreso a cuenta en el tercer trimestre del 2012;
 - b) La regularización a efectuar en el cuarto trimestre;
 - c) Aplicación de la revisión de los módulos en aquellos sujetos pasivos que cesen en la actividad antes del 01-10-2012;
 - d) Aplicación de la revisión de los módulos en aquellos sujetos pasivos que opten por la renuncia extraordinaria al régimen simplificado del IVA que se establece en esta misma OM que estamos analizando;
 - e) Aplicación de la revisión de los módulos en aquellas actividades de temporada que hayan finalizado con anterioridad al 01-10-2012.
- 3) Establecer un plazo especial de renuncia al régimen especial simplificado del IVA en el ejercicio 2012 derivada del incremento de la cuantía de los módulos en dicho Impuesto, así como las consecuencias temporales de dicha renuncia, tanto en dicho régimen especial simplificado del IVA como en el método de EO en el IRPF, en los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

Analicemos de una manera detallada y sistemática el contenido de los apartados anteriores.

2. Revisión de los Módulos en el régimen simplificado del IVA en el ejercicio 2012.

105 La OM HAP/2259/2012 incorpora la revisión de los módulos en el régimen simplificado del IVA con la finalidad de **actualizar su importe en paralelo al incremento de tipos impositivos** establecido en el RDL 20/2012, de 13 de julio, art. 23 (“medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad”).

La citada norma modifica la LIVA art. 90.1 y 91, estableciendo que, a partir del 01-09-2012:

- El **tipo general** del IVA se modifica del 18% al **21%** (es decir, se incrementa un 16,67%);
- El **tipo reducido** del IVA se modifica del 8% al **10%** (se incrementa, pues, en un 25%).

Pero es que, además, determinadas categorías de bienes y servicios pasan a tributar a un tipo impositivo distinto, **variando del tipo reducido del 8% al tipo general del 21%** (es decir, un

incremento del 162,50%). Circunscribiéndonos al régimen simplificado del IVA, dicho distinto tipo impositivo se aplica a las siguientes actividades:

- Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte (epígrafe 967.2 del IAE).
- Servicios de peluquería de señora y caballero (epígrafe 972.1 del IAE).

Veamos cómo afecta la revisión de los módulos según se trate o no de actividades agrícolas, ganaderas o forestales:

2.1. Actividades diferentes de las agrícolas, ganaderas o forestales.

110 La OM HAP/2259/2012 art. único.tres establece que los módulos aprobados a efectos del régimen especial simplificado del IVA por el Anexo II de la OM EHA/3257/2011, de 21 de noviembre (actividades distintas a las agrícolas, ganaderas y forestales), se sustituirán por los nuevos módulos incrementados incluidos en el Anexo II de la citada OM HAP/2259/2012 que estamos analizando.

115 **Ejemplo** de actividad acogida al régimen simplificado del IVA en el que se da la circunstancia de que si estuviera en el régimen general, el tipo general se incrementaría del 18% al 21%.

Engrase y lavado de vehículos (epígrafe 751.5 IAE)					
Módulos	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad		
			OM EHA/3257/2011	OM HAP/2259/2012	Incremento
1	Personal empleado	Persona	7.333,94	7.741,38	5,56%
2	Superficie del local	Metro cuadrado	14,18	14,96	5,50%

120 **Ejemplo** de actividad acogida al régimen simplificado del IVA en el que se da la circunstancia de que si estuviera en el régimen general, el tipo reducido se incrementaría del 8% al 10%.

Otros cafés y bares (epígrafe 673.2 IAE)					
Módulos	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad		
			OM EHA/3257/2011	OM HAP/2259/2012	Incremento
1	Personal empleado	Persona	2.062,01	2.233,85	8,33%
2	Potencia eléctrica	Kw. contratado	38,26	41,45	8,33%
3	Mesas	Mesa	45,35	49,13	8,33%
4	Longitud de barra	Metro	50,31	54,50	8,33%
5	Máquinas tipo "A"	Máquinas tipo "A"	141,72	153,53	8,33%
6	Máquinas tipo "B"	Máquinas tipo "B"	524,36	568,06	8,33%
7	Importe total de las comisiones	Euro	0,18	0,18 (hasta 31-08-2012) 0,21 (desde 01-09-2012)	16,66%

125 **Ejemplo** de actividad acogida al régimen simplificado del IVA en el que se da la circunstancia de que si estuviera en el régimen general, el tipo reducido se incrementaría del 8% al 21%.

Servicios de peluquería de señora y caballero (epígrafe 972.1 IAE)					
Módulos	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad		
			OM EHA/3257/2011	OM HAP/2259/2012	Incremento
1	Personal empleado	Persona	1.147,92	1.769,70	54,16%
2	Superficie del local	Metro cuadrado	24,81	38,24	54,13%
3	Consumo energía eléctrica	100 Kwh	11,34	17,48	54,14%

130 **Observación importante.**

En el primero de los ejemplos (nº 115), el incremento de los módulos asciende alrededor del 5,50% (no se incrementa, pues, en un 16,67%, consecuencia del cambio en el régimen general del tipo general del 18% al 21% -ver nº 105-).

En el segundo de los ejemplos (nº 120), el incremento de los módulos asciende al 8,33% (y no un 25%, consecuencia del cambio en el régimen general del tipo reducido del 8% al 10% -ver nº 105-).

En el tercero de los ejemplos (nº 125), el incremento de los módulos asciende al 54,16% (y no un 162,5%, derivado de la variación en el régimen general de pasar del tipo reducido del 8% al tipo general del 21% -ver nº 105-).

Esto es como consecuencia de que con la finalidad de simplificar los cálculos, la OM HAP/2259/2012 en su Anexo II establece, para los módulos no monetarios (para las **actividades diferentes a las agrícolas, ganaderas y forestales**), una **tabla única** que incorpora el aumento de tipos **distribuido a lo largo de todo el año 2012, evitando** de esta manera la utilización de **dos tablas**:

- Una tabla hasta el 31-08-2012, con los módulos sin aumento, sino con los establecidos por la OM EHA/3257/2011 de 21 de noviembre por la que se desarrollan para el año 2012 el método de EO del IRPF y el régimen simplificado del IVA;
- Otra tabla desde el 01-09-2012 al 31-12-2012.

Esta distribución del incremento en la cuantía de los módulos a lo largo de todo el año se pone de manifiesto de la siguiente manera:

- En relación con el ejemplo del nº 115, el incremento del 5,56% se obtiene de la siguiente forma:
En el régimen general, el incremento del tipo general del 18% al 21% supone un incremento del 16,67% (ver nº 105);
 $16,67\% \times 4 \text{ meses (el tipo incrementado entre en vigor el 01-09-2012)/12 meses} = 5,56\%$.
- En relación con el ejemplo del nº 120, el incremento del 8,33% se obtiene de la siguiente forma:
En el régimen general, el incremento del tipo general del 8% al 10% supone un incremento del 25%;
 $25\% \times 4 \text{ meses (el tipo incrementado entre en vigor el 01-09-2012)/12 meses} = 8,33\%$.

Ver nº 193.

2.2. Actividades agrícolas, ganaderas o forestales.

140 Sin embargo, una vez dicho lo anterior, la OM HAP/2259/2012 art. único.dos establece que los módulos aprobados a efectos del régimen especial simplificado del IVA por el Anexo I de la OM EHA/3257/2011, de 21 de noviembre (**actividades agrícolas, ganaderas y forestales**), se sustituirán por los nuevos módulos incrementados incluidos en el Anexo I de la

citada OM HAP/2259/2012 que estamos analizando. Y en dicho Anexo I sí que se utilizan dos porcentajes diferentes según que el período sea hasta el 31-08-2012 ó desde el 01-09-2012.

Ejemplo:

Actividad: ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura.
Índice de cuota devengada por operaciones corrientes: 0,08 (hasta el 31-08-2012) y 0,10 (desde el 01-09-2012).

Observación:

En este tipo de actividades, al existir dos porcentajes diferentes en función de los dos períodos temporales del ejercicio 2012 y, por ello, no promediar o distribuir el incremento a lo largo de todo el ejercicio 2012, dicho incremento del “índice de cuota devengada por operaciones corrientes” es del 25% en el segundo período (desde el 01-09-2012 al 31-12-2012), excepto en las siguientes actividades:

- a) El “índice de cuota devengada por operaciones corrientes” se incrementa en un 16,67% en:
 - Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP);
 - Aprovechamientos que corresponden al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco;
 - Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales, desarrolladas en régimen de aparcería.
- b) No varía el “índice de cuota devengada por operaciones corrientes (0,04)”:
 - Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y ganado ovino, caprino y bovino de leche;
 - “Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no comprendidas en los apartados siguientes”.

2.2.1. Actividades ganaderas afectadas por crisis sectoriales
(OM HAP/2259/2012 art. único.uno).

143 La OM EHA/3257/2011 disp. adic. 3ª, de 21 de noviembre (por la que se desarrollan para el 2012 el método de EO en el IRPF y el régimen simplificado del IVA) estableció los porcentajes aplicables para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del IVA en 2012 en las siguientes dos **actividades ganaderas** afectadas por **crisis sectoriales**:

- Servicios de cría, guarda y engorde de aves: 0,053;
- Actividad de apicultura: 0,056.

Por su parte, la OM HAP/2259/2012 art. único. uno, dispone que los anteriores porcentajes serán **sustituidos** por los siguientes:

- Servicios de cría, guarda y engorde de aves: 0,053 (hasta 31-08-2012) y 0,06625 (a partir del 01-09-2012 -incremento del 25% respecto al período anterior-);

- Actividad de apicultura: 0,056 (hasta 31-08-2012) y 0,070 (a partir del 01-09-2012 - incremento del 25% respecto al período anterior-).

3. Cálculo de la “cuota devengada por operaciones corrientes” en el tercer trimestre del año 2012.

150 Aunque en el tercer mes del **tercer trimestre** (septiembre) ya se encuentra en vigor en el régimen general el aumento del tipo de gravamen del IVA (tanto el general como el reducido), así como el cambio normativo que supone pasar del tipo reducido al tipo general (ver nº 105), sin embargo en dicho tercer trimestre del año 2012 **no se aplican los nuevos módulos modificados** (incrementados) por la presente OM HAP/2259/2012 que estamos analizando, por las actividades acogidas al régimen especial simplificado, sino por los aprobados por la OM EHA/3257/2011, de 21 de noviembre (regula el “sistema de módulos” para el ejercicio 2012). Esto es así para **diferir financieramente** el impacto del aumento de los tipos de gravamen.

155 Ejemplo:

El empresario individual Sr. JML figura dado de alta en el epígrafe 691.1 del IAE (“reparación de artículos eléctricos para el hogar”), tributando por el régimen simplificado del IVA. El 01-01-2012 trabajan en la actividad, además del titular (1.990 horas), un trabajador que cumple las horas de su convenio colectivo. La superficie del local según el IAE asciende a 140 m². ¿Cuál sería el importe de la cuota devengada por operaciones corrientes del trimestre y el importe de la cuota trimestral del tercer trimestre del año 2012, conociendo que para la actividad indicada, el porcentaje establecido a estos efectos por la OM EHA/3257/2011 es del 15%?

❖ Solución:

1) Cálculo del número de unidades computables en el año 2012:

- Módulo “personal empleado”:
 - Titular de la actividad 1 persona “no asalariada”
 - 1 trabajador 1 persona “asalariada”

Total número personas “empleadas”..... 2 personas

- Modulo “superficie del local” 140 m²

2) Determinación de la “cuota devengada por operaciones corrientes”:

Módulos	Definición	Nº unidades	Cuota devengada anual por unidad		Cuota devengada anual del módulo utilizado
			(*) OM EHA/3257/2011	OM HAP/2259/2012	
1	Personal empleado	2	4.988,50	5.265,64	9.977,00
2	Superficie del local	140 m ²	4,89	5,17	684,60
Cuota devengada por operaciones corrientes del trimestre					10.661,60

(*) Como se observa, el cálculo de las cuotas devengadas por operaciones corrientes del tercer trimestre se realizará utilizando los módulos aprobados por la OM EHA/3257/2011.

3) Determinación de la cuota trimestral (ingreso a cuenta de una parte de la “cuota derivada del régimen simplificado”):

El importe a ingresar en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al tercer trimestre del año 2012 será:

$$15\% \text{ s}/10.661,60 = 1.599,24 \text{ euros.}$$

El ingreso se efectuará en los veinte primeros días naturales del mes de octubre.

4. Cuota anual derivada del régimen simplificado en el año 2012 (OM HAP/2259/2012 Disp. Adic. 2ª)

165 Respecto al cálculo de la cuota anual devengada del año 2012, hay que diferenciar los siguientes supuestos:

4.1. Actividades agrícolas, ganaderas y forestales (OM HAP/2259/2012 disp. adic. 2ª.1)

170 Los titulares de estas actividades que tributen por el régimen simplificado del IVA, al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad, deberán calcular la **cuota anual derivada del régimen simplificado**, teniendo en cuenta el volumen total de ingresos, excluidas las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, así como el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, correspondientes al año natural, **utilizando** al efecto los **módulos** aprobados por el artículo único de la OM HAP/2259/2012 (ver nº 140).

175 **Ejemplo:**

El Sr. JBG ejerce la actividad ganadera de explotación intensiva de ganado caprino de carne, habiendo obtenido durante el año 2012 unos ingresos de 290.000 euros, siendo su desglose el siguiente:

- Hasta el 31-08-2012: 185.000 euros (de los cuales 20.000 euros corresponden a subvenciones corrientes);
- Desde el 01-09-2012: 105.000 euros (de los cuales 3.000 euros corresponden a subvenciones de capital y 2.000 euros a indemnizaciones).

Las cuotas soportadas computables del IVA a lo largo del año 2012 ascienden a 9.100 euros. Determinar la “cuota devengada por operaciones corrientes” y la “cuota derivada del régimen simplificado”, conociendo que los “índices de cuota devengada por operaciones corrientes” en los períodos 01-01-2012 al 31-08-2012 y del 01-09-2012 al 31-12-2012 son, respectivamente, 0,08 y 0,10.

❖ **Solución:**

a) Cuota devengada por operaciones corrientes:

- Período 01-01-2012 al 31-08-2012:
0,08 (185.000 – 20.000) = 13.200 euros.
- Período 01-09-2012 al 31-12-2012:
0,10 (105.000 – 3.000 – 2.000) = 10.000 euros.

Total cuota devengada por operaciones corrientes 23.200 euros.

b) Cuota derivada del régimen simplificado:	
- Cuota devengada por operaciones corrientes	23.200 euros.
Menos:	
- Cuota soportada por operaciones corrientes	9.100 euros.
	<hr/>
Cuota derivada del régimen simplificado	14.100 euros.

4.2. Actividades distintas a las agrícolas, ganaderas y forestales (OM HAP/2259/2012 disp. adic. 2ª.2)

185 Los titulares de estas actividades (con excepción de lo indicado en el nº 200) que tributen por el régimen especial simplificado del IVA, al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad o la terminación de la temporada, deberán calcular, para la determinación de la “**cuota anual devengada**” y su reflejo en la última declaración-liquidación del ejercicio, el **promedio** de los signos, índices o módulos relativos a **todo el período** en que hayan ejercido la actividad durante dicho año natural, **utilizando** al efecto los **módulos nuevos incrementados** aprobados por la OM HAP/2259/2012 art. único (ver nº 110).

190 **Ejemplo:**

La Sra. ME figura dada de alta en el epígrafe 671.4 IAE (“restaurante de dos tenedores”). En la actividad trabajan, además de la titular Sra. ME (se le computan 1.995 horas de trabajo), cuatro empleados, uno de ellos de 18 años de edad, los cuales trabajan 1.650 horas (el número de horas de trabajo establecidas en el Convenio Colectivo del sector es de 1.750 horas). La potencia eléctrica contratada es de 17 Kw. El 13-03-2012 instala una máquina recreativa tipo “B”. El número de mesas y su capacidad es la siguiente: 7 mesas para 4 personas, 3 mesas para 2 personas y 2 mesas individuales. Además, durante los meses de junio, julio y agosto ubican 3 mesas para 2 personas en el exterior del local.

Determinar la “cuota devengada por operaciones corrientes” y la “cuota anual derivada del régimen simplificado”, aplicando y sin aplicar la OM HAP/2259/2012, conociendo, además, los siguientes datos:

- La cuota mínima por operaciones corrientes en la actividad de restaurante de dos tenedores es el 13%;
- Durante el año 2012, las compras de bienes y servicios por operaciones corrientes asciende a 41.000 euros (IVA excluido), de las cuales 31.000 euros corresponden al período 01-01-2012 al 31-08-2012.

❖ **Solución:**

192 1. **Cálculo del número de unidades computables en el año 2012:**

a) Módulo “personal empleado”:

- Personal no asalariado: titular (más de 1.800 horas)..... 1 persona
- Personal asalariado:
 - 3 mayores de 19 años: $3 \times 1.650 \text{ h.} / 1.750 \text{ h.} \dots 2,83$
 - 1 de 18 años: $1 \times 1.650 \text{ h.} / 1.750 \text{ h.} \times 60\% \dots 0,57$

3,40 personas

- Total número de “personas empleadas” 4,40 personas
- b) Módulo “potencia eléctrica”: 17 Kw.
- c) Módulo “mesas”:
- 7 mesas x 4/4 7 mesas
- 3 mesas x 2/4 1,5 mesas
- 2 mesas x 1/4 0,5 mesas
- 3 mesas (en el exterior) x 2/4 x 92 días/365 días ... 0,38 mesas
-
- Total cómputo de mesas 9,38 mesas
- d) Módulo “máquina tipo “A”: no figura ninguna instalada en el local.
- e) Módulo “máquina tipo “B” (la instala 13-03-2012):
- 1 máquina x 292 días/365 días 0,8 máquina tipo “B”

193 2. **Determinación de la “cuota devengada por operaciones corrientes”:**

Módulos	Definición	Número de unidades (1)	Cuota devengada anual por unidad		Cuota devengada anual del módulo utilizado		Incremento
			OM EHA/ 3257/2011 (2)	OM HAP/ 2259/2012 (3)	OM EHA/ 3257/2011 (4) = (1) x (2)	OM HAP/ 2259/2012 (5) = (1) x (3)	
1	Personal empleado	4,40	2.395,05	2.594,63	10.538,22	11.416,37	
2	Potencia eléctrica	17 kw	120,45	130,49	2.047,65	2.218,33	
3	Mesas	9,38	134,63	145,85	1.262,83	1.368,07	
4	Maquina tipo “A”	-	191,32	207,26	-	-	
5	Maquina tipo “B”	0,8	673,17	729,26	538,54	583,40	
6	Importe total de las comisiones por loterías	-	0,18	0,18 (hasta 31-08-2012) y 0,21 (desde 01-09-2012)	-	-	
Cuota devengada por operaciones corrientes					14.387,24	15.586,17	8,33 %

Así, pues, aplicando la cuantía de los módulos establecidos en la OM EHA/3257/2011, la “cuota devengada por operaciones corrientes” ascendería a 14.387,24 euros.

Sin embargo, por lo establecido en la OM HAP/2259/2012 disp. adic. 2ª.2, la citada “cuota devengada por operaciones corrientes” asciende a 15.586,17 euros, es decir, un incremento del 8,33% (ver nº 130).

194 3. **Determinación de las cuotas soportadas (OM HAP/2259/2012):**

- a) Por la adquisición o importación de bienes y servicios distintos de los activos fijos:
- IVA soportado hasta el 31-08-2012:
31.000 x 18% 5.580 euros
 - IVA soportado desde el 01-09-2012:
10.000 x 21% 2.100 euros
-
- Total 7.680 euros
- b) Por cuotas soportadas de “difícil justificación”:
- 1% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:
- 1% s/15.586,17 155,86 euros

Total cuota soportada por operaciones corrientes 7.835,86 euros

195 **4. Determinación de la “cuota derivada del régimen especial simplificado”**

(OM HAP/2259/2012):

Prevalecerá el mayor de los dos siguientes importes:

a) “Cuota devengada por operaciones corrientes” 15.586,17 euros

Menos:

Cuotas soportadas por operaciones corrientes 7.835,86 euros

Diferencia 7.750,31 euros

b) Cuota mínima por operaciones corrientes:

13% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:

13% s/15.586,17 2.026,20 euros

Conclusión: la “cuota derivada del régimen especial simplificado” que prevalecerá será 7.750,31 euros.

196 **Solución si no se hubiera incrementado** el tipo de gravamen reducido en el régimen general del IVA que, a su vez, ha exigido la **publicación de la OM HAP/2259/2012.**

Con anterioridad a la publicación de la OM HAP/2259/2012, es decir, aplicando exclusivamente la OM EHA/3257/2011, la solución hubiera sido la siguiente:

3’. Determinación de las cuotas soportadas:

a) Por la adquisición o importación de bienes y servicios distintos de los activos fijos:

IVA soportado en el año 2012: 41.000 x 18% 7.380 euros

b) Por cuotas soportadas de “difícil justificación”:

1% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:

1% s/14.387,24 143,87 euros

Total cuota soportada por operaciones corrientes 7.523,87 euros

4’. Determinación de la “cuota derivada del régimen especial simplificado”:

Prevalecerá el mayor de los dos siguientes importes:

a) “Cuota devengada por operaciones corrientes” 14.387,24 euros

Menos:

Cuotas soportadas por operaciones corrientes 7.523,87 euros

Diferencia 6.863,37 euros

b) Cuota mínima por operaciones corrientes:

13% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:

13% s/14.387,24 1.870,34 euros

Conclusión: la “cuota derivada del régimen especial simplificado” que prevalecerá será 6.863,37 euros.

Comparación cuantitativa derivada del incremento del tipo de gravamen reducido.

Así, pues, el incremento del tipo de gravamen reducido en el régimen general del IVA que, a su vez, ha exigido el aumento en la cuantía de los módulos en las actividades acogidas al régimen simplificado del IVA (a través de la OM HAP/2259/2012 que estamos analizando en el presente artículo), ha supuesto la siguiente **diferencia cuantitativa** en la determinación de la **“cuota derivada del régimen especial simplificado”**:

- Con anterioridad al incremento del tipo de gravamen reducido: .	6.863,37 euros.
- Como consecuencia del citado incremento del tipo de gravamen reducido:	7.750,31 euros
	<hr/>
Diferencia	886,94 euros
(es decir, un incremento del 12,92%)	

4.3. Actividades distintas de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en las que se dan alguna de las siguientes circunstancias (OM HAP/2259/2012 disp. adic. 3ª):

- Sujetos pasivos que hayan cesado antes del 01-10-2012;
- Actividades de temporada que hayan finalizado antes del 01-10-2012;
- Sujetos pasivos que opten por la renuncia extraordinaria al régimen simplificado del IVA (ver nº 220).

200 En alguna de las tres circunstancias anteriores, el cálculo de la **cuota anual del año 2012** se realizará **utilizando, exclusivamente**, los **módulos aprobados** por la **OM EHA/3257/2011**, de 21 de noviembre (en el que se desarrollan para el año 2012 el método de EO en IRPF y el régimen especial simplificado en IVA), es decir, los módulos antiguos, salvo para los módulos relativos a las actividades accesorias de carácter empresarial o profesional. Es decir, no les afectaría el aumento de la cuantía de los módulos nuevos incrementados establecidos por la OM que estamos analizando (OM HAP/2259/2012) (ver nº 150).

El contenido de la norma anterior es exactamente igual que el que figuraba en el proyecto de la OM que estamos analizando, pero en la redacción definitiva se ha añadido lo siguiente:

En el caso de que se opte por la renuncia extraordinaria contemplada en el nº 220, para el cálculo de la **cuota anual devengada**, el computo del promedio de los signos, índices o módulos se asimilará a los supuestos de cese de actividades a 30-09-2012 y para el cálculo del IVA deducible, solo se tendrán en cuenta las cuotas soportadas igualmente hasta el 30-09-2012.

5. Plazo especial de renuncia al régimen simplificado del IVA en el año 2012

(OM HAP/2259/2012 disp. adic. 1ª)

220 Como consecuencia de la revisión (incremento) de la cuantía de los módulos en el régimen simplificado del IVA (ver nº 105), se establece **un plazo especial de renuncia** a dicho régimen, con **efectos desde el 01-10-2012**, pudiendo ejercer dicha opción desde el día 25-10-2012 (día siguiente a la fecha de publicación de la OM que estamos analizando) hasta el 20-11-2012.

La citada renuncia deberá realizarse exclusivamente de **forma expresa** en aras de una mayor seguridad jurídica, es decir, en esta ocasión **no** se admite la **renuncia tácita**.

Dicha renuncia 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,” aprobados por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

222

5.1. Consecuencias temporales de la renuncia en el método de EO (IRPF) y en el régimen simplificado del IVA.

Podemos reflejar las consecuencias de esta renuncia especial en el año 2012 y sucesivos de la siguiente forma esquemática, departamentando y comentando los distintos periodos comprendidos entre el 01-01-2012 y el año 2015, dada la redacción un tanto confusa que contiene la norma a este respecto:

OM HAP/2259/2012	Período	Consecuencia	Observación importante
Renuncia al régimen simplificado del IVA (desde el 25-10-2012 hasta el 30-11-2012).	Del 01-01-2012 al 30-09-2012	IRPF: método EO. IVA: régimen simplificado.	-
	Del 01-10-2012 al 31-12-2012	IRPF: método EO (es decir, no varía). IVA: régimen general .	(1)
	2013	IRPF: método estimación directa . IVA: régimen general .	(2)
	2014 - 2015	IRPF: método estimación directa . IVA: régimen general .	(3)

225 Observaciones importantes:

- (1) La aparente contradicción entre, por un lado, la norma contenida en la OM HAP/2259/2012 y, por otro, la contenida en el RIVA art. 33, ¿significa que estamos ante una renuncia especial de la cual no se derivan los efectos temporales que se establecían hasta ahora o, por el contrario, se trata de una redacción poco clara, por inconcreta, de la OM HAP/2259/2012?
- (2) - Respecto al régimen simplificado del IVA, la OM HAP/2259/2012 disp. adic. 1ª.1 establece que la renuncia al citado régimen tendrá **efectos desde el 01-10-2012**. No indica nada respecto a periodos posteriores.
 - Respecto a los efectos que la citada renuncia al régimen simplificado del IVA tenga en el **método de EO (IRPF)**, la OM HAP/2259/2012 establece:
 - Según la exposición de motivos: “**efectos desde el 01-01-2013**”;

- En la disp. adic. 1ª.2: “**efectos para el período impositivo 2013**”. No indica nada, pues, respecto a períodos posteriores.

(3) Sin embargo, a este respecto conviene recordar:

- a) El RIVA art. 33 establece que la renuncia tendrá efectos para un **periodo mínimo de tres años**. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen simplificado del IVA, salvo que se revoque durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.
- b) La renuncia al régimen simplificado del IVA supone también la renuncia al método de EO en IRPF -RIRPF art. 36.1- (y viceversa -LIVA art. 122.2.4º-), pues el sujeto pasivo ha de tributar por todas sus actividades, bien en régimen objetivo por IRPF e IVA, bien en régimen general de IVA y estimación directa en IRPF.

Por otra parte, es la primera vez que una norma (la OM HAP/2259/2012) establece que una renuncia al régimen simplificado del IVA no conlleva, durante un cierto período de tiempo (concretamente, desde el 01-10-2012 hasta el 31-12-2012), la renuncia al método de EO en IRPF (ver esquema del nº 222).

227 Ante esta redacción tan inconcreta de la OM HAP/2259/2012 sobre las **consecuencias temporales** de la **renuncia al régimen simplificado del IVA** (en el plazo especial del 25-10-2012 al 30-11-2012) en relación con el propio **régimen simplificado** y con el **método de EO** en el IRPF, alguna Dependencia Regional de Gestión ha efectuado consultas al Departamento de Gestión para aclarar las dudas que se suscitan.

En efecto, se ha planteado que si el plazo de renuncia es por tres años, ¿Cómo se computan los mismos?, ¿desde el año 2013 en los dos impuestos indicados y, por lo tanto, tributaria en IRPF en el método de Estimación directa y en el IVA en el régimen general en los años 2013, 2014 y 2015?; ¿o bien a efectos del régimen simplificado habría un período distinto de efectos temporales de la renuncia que se computaría desde el 1 de octubre de 2012 y finalizaría el 31 de diciembre de 2014 o bien finalizaría el 1 de octubre de 2015?

Esta última opción de un plazo partido y distinto al del método de Estimación directa produciría una gran descoordinación y confusión entre los distintos regímenes de IVA y métodos de IRPF, lo que implicaría no cumplirse una de las características esenciales del “sistema de módulos”.

Estimamos que la contestación del Departamento de Gestión será que, salvo variación normativa, el plazo de renuncia de los tres años para el régimen simplificado del IVA se computará exactamente igual que la renuncia al método de EO en IRPF, **desde el 01-01-2013**. Es decir, debería afectar a los años 2013, 2014 y 2015.

230

5.2. Declaración-liquidación a presentar en el cuarto trimestre del año 2012. (OM HAP/2259/2012 disp. adic. 4ª)

Los sujetos pasivos del IVA que opten por la **renuncia extraordinaria al régimen especial simplificado** indicado en el nº 220, en relación con el cuarto trimestre de 2012, deberán

presentar, en los plazos reglamentarios, **una declaración-liquidación final** “Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen general y simplificado” (modelo 371), declarando:

- En el apartado “Actividades en régimen general”, las operaciones relativas al 4º trimestre de 2012.
- En el apartado “Actividades en régimen simplificado”, la declaración-liquidación final relativa a régimen simplificado correspondiente a los 3 primeros trimestres de 2012.

En relación con la redacción que figuraba en el proyecto de la OM que estamos analizando en el presente artículo se ha clarificado totalmente su contenido, que era bastante confuso, ya que establecía la obligación de presentar, en los plazos reglamentarios, **dos declaraciones-liquidaciones:**

- Una declaración-liquidación final relativa al **régimen simplificado del IVA** correspondiente a los **tres primeros trimestres** de 2012;
- Otra declaración-liquidación del **4º trimestre** por aplicación del **régimen general del IVA.**

240 **Ejemplo:**

La Sra. MP figura dada de alta en el epígrafe del IAE 423.9 (“elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares”), estando acogida al “sistema de módulos”. El 01-01-2012 trabajan en la actividad, además de la titular (1.050 horas de trabajo hasta el 30-09-2012), una empleada de 22 años de edad, a la cual se la computan 1.630 horas de trabajo hasta el 30-09-2012 (el número de horas de trabajo establecidas en el Convenio Colectivo del sector asciende a 1.790 horas). La superficie del local es de 86,90 m² (aplicando las reglas del IAE). ¿Cuál sería la declaración-liquidación del IVA a presentar en el 4º trimestre por el titular de la actividad, teniendo en cuenta las consideraciones que a continuación se detallan?

- La Sra. MP opta por acogerse el día 21-11-2012 a la renuncia extraordinaria al régimen simplificado del IVA, con efectos a partir del 01-10-2012.
- Durante el año 2012 los ingresos de la actividad en el 4º trimestre ascienden a 57.000 euros, y las compras anuales de bienes y servicios por operaciones corrientes ascienden a 15.000 euros (IVA excluido), de las cuales 5.000 euros corresponden a las efectuadas en el 4º trimestre. Respecto a los 10.000 euros restantes, 9.000 euros corresponden al período 01-01-2012 al 30-08-2012, y 1.000 euros corresponden al mes de septiembre.
- La cuota mínima por operaciones corrientes en la actividad del epígrafe del IAE 423,9 es del 32%.

❖ **Solución:**

Tal y como establece la OM HAP/2259/2012 disp. adic. 4ª (ver nº 230), en relación con el 4º trimestre del año 2012, la Sra. MP deberá presentar del 01-01-2013 al 30-01-2013 una declaración-liquidación final “Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen general y simplificado”, en el modelo 371, declarando en los siguientes dos apartados:

242

a) **Apartado “Actividades en régimen general”:**

Declarará las operaciones relativas al 4º trimestre de 2012:

- IVA devengado = 57.000 x 10% = 5.700 euros
- IVA soportado = 5.000 x 10% = 500 euros

A Ingresar 5.200 euros

245

b) **Apartado “Actividades en régimen simplificado”:**

Corresponde a la declaración-liquidación final relativa al régimen simplificado correspondiente a los tres primeros trimestres de 2012.

1. Cálculo del número de unidades computables en el año 2012:

a) Módulo “personal empleado”:

- Personal no asalariado (titular Sra. MP):
1.050 horas/1.800 horas =0,58 persona.
- Personal asalariado:
1.630 horas/1.790 horas =0,91 persona

Total número de “personas empleadas” 1,49 persona

b) Módulo “superficie del local” 86,90x 273/365 65 m²

2. Determinación de la “cuota devengada por operaciones corrientes”:

Módulos	Definición	Número de unidades (1)	Cuota devengada anual por unidad		Cuota devengada anual del módulo utilizado	
			OM EHA/ 3257/2011 (2)	OM HAP/ 2259/2012 (3)	OM EHA/ 3257/2011 (*) (4) = (1) x (2)	OM HAP/ 2259/2012 (*) (5) = (1) x (3)
1	Personal empleado	1,49	2.040,74	2.210,80	3.040,70	-
2	Superficie del local	65 m ²	8,51	9,21	553,15	-
Cuota devengada por operaciones corrientes					3.593,85	-

(*) Como se indica en el nº 200, se aplica la cuantía de los módulos establecidos por la OM EHA/3257/2011, no las nuevas cuantías (incrementadas) establecidas por la OM HAP/2259/2012.

3. Determinación de las cuotas soportadas (OM HAP/2259/2012) (ver nº 200):

a) IVA soportado en los 3 primeros trimestres:

- Hasta el 31-08-2012: 9.000 x 18% = 1.620 euros.
- En el mes de septiembre de 2012:
1.000 x 21% = 210 euros.

Total 1.830 euros.

b) Por cuotas soportadas de “difícil justificación”:

1% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:

1% s/3.593,85 = 35,94 euros

Total IVA soportado en los 3 primeros trimestres
por operaciones corrientes 1.865,94 euros.

4. Determinación de la cuota derivada del régimen especial simplificado:

Prevalecerá el mayor de los dos siguientes importes:

a) “Cuota devengada por operaciones corrientes” .. 3.593,85 euros.

Menos:

Cuotas soportadas por operaciones corrientes ... 1.865,94 euros.

Diferencia 1.727,91 euros

- b) Cuota mínima por operaciones corrientes:
32% s/”cuota devengada por operaciones corrientes”:
32% s/3.593,85 1.150,03 euros.

Conclusión: la “cuota derivada del régimen especial simplificado” que prevalece será la mayor de la que figura en los apartados a) y b), es decir, 1.727,91 euros.

**Autor: José María Bengochea Sala
(Economista)
(02/11/2012)**