

ROBERTO ALONSO ALONSO*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales**Inspector de Finanzas del Estado**Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF***Extracto:**

Con la publicación en el BOE de la Orden de Módulos para 1998, lo que deberá tener lugar antes del próximo 15 de febrero, culminará el proceso de reforma del régimen de tributación de las PYMES cuyo periplo se inició con el Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de junio de 1996 (BOE de 18 de octubre) por el que se acordó la constitución de una COMISIÓN INTERMINISTERIAL PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS, que rindió informe en septiembre de 1997.

Siguiendo las recomendaciones que se desprenden del informe evacuado por la citada Comisión Interministerial, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha introducido las modificaciones legales pertinentes en el IRPF, en el IVA y en el IGIC, modificaciones legales que han motivado, a su vez, la adaptación correspondiente de los Reglamentos de desarrollo de los citados impuestos, lo que se ha operado por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero.

En este trabajo de urgencia se analizan las principales innovaciones que afectan al IVA y al IRPF, ciñéndonos al estudio de las novedades introducidas en materia de determinación del rendimiento neto en el IRPF y de los regímenes especiales de tributación en el IVA, así como a las nuevas reglas de coordinación de uno y otro impuestos establecidas al respecto, sin extender los comentarios a aquellas otras modificaciones que, por resultar de general aplicación, operan también en el ámbito de las PYMES.

Se establece el ámbito de aplicación de los distintos regímenes de determinación del rendimiento neto en el IRPF (estimación directa, en sus dos modalidades normal y simplificada, y estimación objetiva por signos, índices o módulos) y su coordinación con los regímenes de tributación por el IVA; en cuanto a la determinación del rendimiento neto, se comentan las peculiaridades de la nueva estimación directa simplificada y los aspectos novedosos de la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva (la modalidad de coeficientes ha quedado suprimida); se analizan las modificaciones introducidas en materia de pagos fraccionados y de obligaciones contables y registrales; se estudia el nuevo régimen simplificado del IVA y las modificaciones que afectan al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y a los regímenes especiales del comercio minorista (de determinación proporcional de bases imponibles y del recargo de equivalencia); y se hace, por último, un recordatorio de la problemática que pueden conllevar los cambios en el régimen de tributación por el IVA (regularización de deducciones por bienes de inversión).

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Modificaciones que afectan al IRPF.
 1. Regímenes de determinación de los rendimientos empresariales y profesionales.
 2. Ámbito de aplicación de los regímenes de estimación directa y objetiva.
 - 2.1. Ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.
 - 2.2. Ámbito de aplicación del régimen de estimación directa.
 3. Determinación del rendimiento neto.
 - 3.1. Régimen de estimación directa.
 - 3.2. Régimen de estimación objetiva.
 4. Pagos fraccionados.
 - 4.1. Régimen de estimación directa.
 - 4.2. Régimen de estimación objetiva.
 5. Obligaciones contables y registrales.
 - 5.1. Régimen de estimación directa.
 - 5.2. Régimen de estimación objetiva.
- III. Modificaciones que afectan al IVA.
 1. Régimen simplificado.
 - 1.1. Ámbito de aplicación.
 - 1.2. Determinación de la cuota de IVA a ingresar o devolver por el régimen simplificado.
 - 1.3. Obligaciones formales.
 - 1.4. Regularización bienes de inversión.
 2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
 - 2.1. Ámbito objetivo de aplicación.
 - 2.2. Porcentaje de compensación a tanto alzado.
 - 2.3. Coordinación con la estimación objetiva del IRPF y con el régimen simplificado del IVA.
 3. Regímenes especiales del comercio minorista.
 - 3.1. Régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles.
 - 3.2. Régimen especial del recargo de equivalencia.

I. INTRODUCCIÓN

Siguiendo con bastante fidelidad las recomendaciones incluidas en el informe emitido en septiembre de 1997 por la COMISIÓN INTERMINISTERIAL PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS, se introducen, con efectos de 1 de enero de 1998, importantes reformas en el régimen fiscal de las PYMES, que afectan fundamentalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido (1).

La citada reforma en la fiscalidad de las PYMES, que inicialmente se planteó abordar mediante Real Decreto-Ley, se ha hecho finalmente operativa por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que, a tales efectos, da nueva redacción a los artículos 41, 42, 68, 69 y 101 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los artículos 121, 122, 123, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 133, 151 y 154.2, primer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (2).

Preceptos cuya nueva redacción ha motivado, a su vez, la modificación de las normas de desarrollo reglamentario correspondientes, modificación que se ha llevado a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, que da nueva redacción a los artículos 17 a 30 (Título IV), 62, 63 y 67 del Reglamento del IRPF, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, y a los artículos 33 a 43, 47 y 56 del Reglamento del IVA, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Abordamos en estas breves líneas, con cierto carácter de urgencia, el alcance de la reforma haciendo hincapié en los aspectos novedosos que la misma comporta, a expensas de las innovaciones que para la estimación objetiva del IRPF y para el régimen simplificado del IVA se desprendan de la Orden de Módulos para 1998.

(1) También al Impuesto General Indirecto Canario, que, no obstante, no será objeto de estos comentarios.

(2) No se modifica el artículo 124 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, referente al ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (que, sin embargo, sí era objeto de modificación en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales) lo que pudiera motivar la falta de cobertura legal de alguno de los preceptos reglamentarios del IRPF y del IVA afectados por la reforma (en concreto de los arts. 27 del Reglamento del IRPF y 33 del Reglamento del IVA).

II. MODIFICACIONES QUE AFECTAN AL IRPF

1. Regímenes de determinación de los rendimientos empresariales y profesionales.

El nuevo artículo 68 de la LIPRF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 47 de la Ley General Tributaria, establece los siguientes regímenes de determinación de los rendimientos empresariales y profesionales:

1. Régimen de estimación directa, que se sigue configurando como el régimen de general aplicación, admitiendo, como novedad, dos modalidades:

- Estimación directa normal.
- Estimación directa simplificada, de aplicación optativa (opera salvo renuncia) dentro del ámbito que luego se delimita.

2. Régimen de estimación objetiva, que se configura como un régimen optativo, alternativo al régimen de estimación directa, únicamente aplicable a determinadas actividades empresariales y profesionales. Como luego se verá, este régimen presenta como novedad más significativa la supresión de la modalidad de coeficientes.

3. Régimen de estimación indirecta, que mantiene el carácter de régimen excepcional al resultar de aplicación supletoria respecto de los dos anteriores.

2. Ámbito de aplicación de los regímenes de estimación directa y objetiva.

2.1. *Ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.*

El régimen de estimación objetiva pasa a aplicarse bajo una sola modalidad, al haber quedado suprimida, como ya se ha dicho, la estimación objetiva por coeficientes.

El régimen de estimación objetiva, en su única modalidad de signos, índices o módulos, se configura como un régimen optativo, de aplicación a las actividades empresariales o profesionales que determine la Orden de Módulos correspondiente salvo renuncia.

Se amplía, pues, la posibilidad de aplicar la estimación objetiva por signos, índices o módulos a las actividades profesionales, cuando así lo estime conveniente el Ministerio de Economía y Hacienda.

Se mantienen invariables los aspectos temporales y formales para hacer efectiva la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, así como el período mínimo de tres años al que se extienden los efectos de la misma, contemplándose dos excepciones de carácter transitorio:

- Para 1998 la renuncia podrá efectuarse desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la Orden de Módulos para dicho año, lo que deberá tener lugar antes del 15 de febrero de 1998 (disposición transitoria primera del Real Decreto 37/1998), hasta el 31 de marzo de 1998 (disposición transitoria segunda del citado Real Decreto 37/1998, de 16 de enero).
- Podrá revocarse para 1998, dentro del mismo plazo anterior, toda renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos formulada, aun cuando no hubiera transcurrido el período mínimo de tres años al que se extienden los efectos de ésta (disposición transitoria segunda del Real Decreto 37/1998).

Asimismo, se mantienen las causas (a expensas de los límites concretos que definitivamente se establezcan en la Orden de Módulos) y efectos temporales de la exclusión del régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, determinando una y otra (renuncia y exclusión) la inclusión del sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada de la estimación directa, en los términos que luego se verá.

Ahora bien, se establecen unas reglas más estrictas de incompatibilidad con la estimación directa y de coordinación con el IVA, que vienen a operar como nuevas causas de renuncia y/o exclusión de la estimación objetiva por signos, índices o módulos. Veamos:

A) Incompatibilidad entre los regímenes de estimación directa y objetiva.

Se establece una incompatibilidad absoluta entre los regímenes de estimación directa y objetiva, de tal manera que, o se determina el rendimiento neto de todas las actividades empresariales o profesionales desarrolladas en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, o éste no procederá respecto de ninguna, pudiendo presentarse las situaciones siguientes:

- Que todas las actividades desarrolladas estén contempladas en la Orden de Módulos correspondiente, sin haberse rebasado respecto de ninguna de ellas los límites establecidos en la misma. El sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas determinará el rendimiento neto de todas sus actividades en el régimen de estimación objetiva, salvo renuncia, cualquiera que fuere la cuantía del importe neto de la cifra de negocios conjunta.
- Que todas las actividades desarrolladas estén contempladas en la Orden de Módulos correspondiente, habiéndose rebasado respecto de alguna de ellas los límites establecidos en la misma. El sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas determinará el rendimiento neto de todas sus actividades en el régimen de estimación directa.

- Que alguna o todas las actividades desarrolladas no estén contempladas en la Orden de Módulos correspondiente. El sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas determinará el rendimiento neto de todas sus actividades en el régimen de estimación directa.

Excepcionalmente, cuando en el transcurso del año se inicie una nueva actividad excluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, dicha renuncia o exclusión no arrastrará a las restantes actividades, que eventualmente se vinieran desarrollando, hasta el año siguiente.

B) Coordinación con el IVA.

a) Coordinación en los supuestos de renuncia.

La renuncia al régimen simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA implica la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF por todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas, y viceversa (arts. 27.1 del Reglamento del IRPF y 33.2 del Reglamento del IVA). Renuncia que, en todos los casos (incluido el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA), tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada por períodos anuales salvo revocación expresa.

La coordinación entre ambos impuestos en los supuestos de renuncia es absoluta, siendo totalmente incompatibles el régimen de estimación directa en el IRPF y los regímenes simplificado y especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA, de la misma manera que resultan incompatibles el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el régimen general del IVA. Excepcionalmente, cuando en el transcurso del año se inicie una nueva actividad por la que se renuncie bien al régimen de estimación objetiva del IRPF bien al régimen simplificado o al especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, dicha renuncia no surtirá efectos en ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, como ya se ha dicho.

Transitoriamente, para el año 1998, la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF no supondrá la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, y viceversa (disposición transitoria cuarta del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero). Ello evitaría, de momento, los posibles problemas de exceso reglamentario de los artículos 27.1 del Reglamento del IRPF y 33.2 del Reglamento del IVA.

b) Coordinación en los supuestos de exclusión.

La exclusión del régimen simplificado del IVA implica la exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF por todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas, y viceversa (arts. 27.dos del Reglamento del IRPF y 36.1.3.ª del Reglamento del IVA).

Ahora bien, la exclusión del régimen simplificado del IVA o del régimen de estimación objetiva del IRPF, por una determinada actividad desarrollada por el sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas no implica la exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA por otra actividad que, titularizada por el mismo sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas, sea susceptible de este último régimen especial del IVA. Por contra, la exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA sí implicará la exclusión del régimen simplificado del IVA y del régimen de estimación objetiva del IRPF por todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas por el sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas.

Esto es, por haber operado causa de exclusión (nunca cuando se haya formulado renuncia, salvo transitoriamente para 1998) del régimen de estimación objetiva del IRPF o del simplificado del IVA, van a resultar compatibles los regímenes general del IVA y de estimación directa del IRPF con el especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Señalar por fin, que la nueva normativa específica que cuando se formule una renuncia y ésta concurra en el tiempo con la aplicación de un supuesto de exclusión, se tendrá aquella por no presentada, entendiéndose operativos los efectos de esta última, para los que no se establece un período mínimo de vigencia de tres años.

2.2. Ámbito de aplicación del régimen de estimación directa.

Como ya se ha dicho, en el régimen de estimación directa la novedad más destacada es su desdoblamiento en dos modalidades: estimación directa normal y estimación directa simplificada.

2.2.1. Modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

Podrán determinar el rendimiento neto de sus actividades empresariales o profesionales en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, aquellos sujetos pasivos en los que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que no determinen el rendimiento neto de ninguna de sus actividades en el régimen de estimación objetiva, bien porque alguna de ellas no esté contemplada en la Orden de Módulos correspondiente, o porque se haya formulado renuncia o haya operado algún supuesto de exclusión al o del régimen de estimación objetiva, tal como antes se ha comentado.

2. Que el importe neto de la cifra de negocios, calculado para el conjunto de todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas, no supere la cuantía de cien millones de pesetas, teniendo en cuenta que:

- El importe neto de la cifra de negocios a considerar se determinará de acuerdo con el artículo 191 del TRLSA, precepto cuyo alcance se delimita en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991 (3).
- El importe neto de la cifra de negocios de referencia será el correspondiente al año inmediato anterior a aquel en el que se pretenda aplicar esta modalidad simplificada del régimen de estimación directa, si bien, cuando dicho año inmediato anterior sea el de comienzo de alguna de las actividades ejercidas, la cifra de referencia deberá elevarse convenientemente al año.

3. Que no se haya formulado renuncia alguna a esta modalidad simplificada del régimen de estimación directa, pues este régimen de estimación directa simplificada se configura como de aplicación voluntaria, voluntariedad que se articula indirectamente mediante la renuncia opcional al mismo.

El primer año de ejercicio de actividad (cuando el sujeto pasivo no viniera desarrollando con anterioridad actividad alguna, ni empresarial ni profesional) será de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa (siempre que no se trate de una actividad contemplada en la Orden de Módulos) salvo renuncia, cualquiera que fuere el importe neto de la cifra de negocios que finalmente pudiera alcanzarse (no hay cifra de referencia en el año inmediato anterior).

Un supuesto de régimen transitorio (aunque en realidad puede concurrir en cualquier ejercicio) no contemplado en la norma se presenta cuando en 1997 se hayan ejercido actividades en módulos y éstos no operen sobre la cifra de negocios. En tal caso, de mediar renuncia o exclusión al o de la estimación objetiva, pudiera no existir de hecho (su cuantificación no es necesaria a efectos fiscales) importe neto de la cifra de negocios determinada para 1997 respecto de tales actividades. Caben dos posibles soluciones o planteamientos:

- Seguir el mismo criterio que en el supuesto de inicio de actividad que acabamos de comentar y considerar que en tales casos para 1998 resultará de aplicación el régimen de estimación directa simplificada, salvo renuncia.
- Considerar que, dada la obligación que incumbe a todo comerciante de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, éste debe, en todo caso, estar en condiciones de determinar el importe neto de la cifra de negocios de referencia para 1998 (los agricultores y ganaderos no obligados por el Código de Comercio sí tienen, aun en Módulos, que llevar control de sus ventas o ingresos), por lo que para poder aplicar el régimen de estimación

(3) Téngase en cuenta que recientemente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de octubre de 1997, ha reconocido al ICAC potestad para dictar normas que obliguen a terceros, en el ámbito de la delegación de competencias que le ha sido otorgada.

directa simplificada habrá de probarse que no se supera el límite de exclusión establecido. Al parecer, este es el criterio adoptado por la DGT para establecer la procedencia en el ámbito del IRPF de los incentivos fiscales previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión, como sabemos supeditados a un límite cuantitativo de similares características (aunque de diferente importe y ámbito de delimitación).

a) Renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. Efectos.

La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deberá presentarse en el modelo 036-037 de declaración censal, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se pretende que surta efecto. Regla general para el plazo de renuncia que presenta dos excepciones:

- En caso de inicio de la actividad empresarial o profesional la renuncia deberá formularse al tiempo de presentar la declaración de alta en el censo a través del modelo 036-037, que deberá tener lugar con anterioridad al inicio de la misma (art. 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio).
- Para el año 1998 la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa podrá efectuarse desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la Orden de Módulos para dicho año, lo que deberá tener lugar antes del 15 de febrero de 1998 (disposición transitoria primera del Real Decreto 37/1998), hasta el 31 de marzo de 1998 (disposición transitoria segunda del citado Real Decreto 37/1998).

La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa produce los siguientes efectos acerca de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Quedará obligado a determinar el rendimiento neto de todas sus actividades empresariales y profesionales en la modalidad normal del régimen de estimación directa durante un período mínimo de tres años. Plazo que se entiende tácitamente prorrogado por períodos anuales, salvo revocación expresa (en el mes de diciembre anterior al inicio del año en que deba surtir efectos la revocación).

La incompatibilidad es absoluta, o se determina el rendimiento neto de todas las actividades empresariales y profesionales desarrolladas en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa o no procederá respecto de ninguna. Con una única salvedad, en el caso de comienzo de una actividad una vez iniciado el año por la que se renuncie al régimen de estimación directa simplificada, dicha renuncia no arrastrará a las restantes actividades que eventualmente se vinieran desarrollando hasta el año siguiente.

2. Quedará obligado a tributar en el régimen general del IVA por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas, con las siguientes excepciones:

- Que se trate de actividades acogidas a alguno de los regímenes especiales del comercio minorista (régimen de determinación proporcional de bases imponibles, de aplicación optativa, y régimen de recargo de equivalencia, de aplicación obligatoria).
- Que se trate de actividades acogidas al régimen especial de las agencias de viajes.
- Que se trate de actividades acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Que, desarrollándose una actividad susceptible del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no haya mediado renuncia, respecto de tal actividad ni respecto de ninguna otra titularizada por el mismo sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas, ni al citado régimen especial ni a los regímenes simplificado del IVA o de estimación objetiva del IRPF, esto es, que resulte de aplicación la estimación directa simplificada del IRPF por exclusión. Transitoriamente, para 1998, puede incluso haberse formulado renuncia a la estimación objetiva del IRPF por la actividad susceptible del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA ejercida, pues tal renuncia, para dicho año, no implica la renuncia a este último (disposición transitoria cuarta del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero).

b) Exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. Efectos.

La exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa se producirá cuando el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de las actividades empresariales y profesionales desarrolladas, calculado como antes se ha señalado, supere los cien millones de pesetas y surtirá efectos en el año inmediato posterior a aquel en el que se supere dicho límite.

Los efectos de la exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa son idénticos a los antes señalados para el supuesto de renuncia, pero sin que se establezca en este caso un período mínimo de vigencia de tres años para los mismos, salvando las diferencias de coordinación IVA/IRPF existentes entre los supuestos de renuncia y exclusión.

Cuando se formule una renuncia y ésta concorra en el tiempo con la aplicación del supuesto de exclusión, se tendrá aquella como no presentada, entendiéndose operativos los efectos de esta última para los que, como se ha dicho, no se establece un período mínimo de vigencia de tres años.

c) Entidades en régimen de atribución de rentas.

Al igual que el régimen de estimación objetiva, la modalidad simplificada del régimen de estimación directa les resulta de aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas con los requisitos y reglas particulares que se indican a continuación:

- Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes han de ser personas físicas.
- La entidad ha de cumplir los requisitos y límites cuantitativos para la aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, lo que deberá evaluarse con independencia de las circunstancias que individualmente concurren en los socios, herederos, comuneros o partícipes de aquélla.
- La renuncia al régimen de estimación directa simplificada deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, mientras que para que la revocación a la renuncia surta efectos bastará con que se formule por uno de ellos.
- El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes según lo pactado, o por partes iguales si no constaran pactos fehacientes ante la Administración.

2.2.2. Modalidad normal del régimen de estimación directa. Cuadro de incompatibilidades.

La estimación directa normal es el régimen de general aplicación para determinar los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales, resultando operativo cuando se produzca la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, según antes veíamos.

Así, podemos establecer los siguientes cuadros de incompatibilidades entre los regímenes de determinación del rendimiento neto en el IRPF, por un lado, y entre éstos y los regímenes de tributación en el IVA, por otro:

CUADRO DE INCOMPATIBILIDADES ENTRE LOS REGÍMENES DE DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO EN EL IRPF

REGÍMENES IRPF (*)	ESTIMACIÓN OBJETIVA	ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA	ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL
Estimación objetiva	Compatibles	Incompatibles	Incompatibles
Estimación directa simplificada	Incompatibles	Compatibles	Incompatibles
Estimación directa normal	Incompatibles	Incompatibles	Compatibles

(*) Los distintos supuestos de incompatibilidad no operan respecto de aquellas actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo se inicie una vez comenzado el año.

CUADRO DE INCOMPATIBILIDADES RÉGIMENES IRPF/IVA

REGÍMENES IRPF REGÍMENES IVA	ESTIMACIÓN OBJETIVA	ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA	ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL
Régimen general	Incompatibles (**)	Compatibles	Compatibles
Régimen simplificado	Compatibles	Incompatibles	Incompatibles
Régimen especial agricultura, ganadería y pesca	Compatibles	Compatibles (***)	Compatibles (***)
Régimen determinación proporcional bases imponibles	No concurrentes	Compatibles	Compatibles
Régimen recargo de equivalencia	Compatibles	Compatibles	Compatibles
Otros regímenes especiales (*)	No concurrentes	Compatibles	Compatibles

(*) Régimen especial de las agencias de viajes y régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(**) Transitoriamente, para 1998, resultan compatibles respecto de las actividades susceptibles del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

(***) No obstante, resultarán incompatibles de haber mediado renuncia a los regímenes simplificado o especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o al de estimación objetiva del IRPF. Para 1998 la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA no implicará la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, y viceversa.

3. Determinación del rendimiento neto.

El artículo 41 de la LIRPF, en su nueva redacción, incorpora mejoras técnicas, que hacen referencia a la coordinación de los dos impuestos personales sobre la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades), y trata de eliminar problemas interpretativos en cuanto a la aplicación en el ámbito del IRPF de los incentivos fiscales previstos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para las «empresas de reducida dimensión» (Capítulo XII del Título VIII, arts. 122 a 127 bis), al establecer:

- Que el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determine según las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades que se establecen con carácter general en el propio artículo 41 de la LIRPF y específicamente para el régimen de estimación directa en su artículo 42 y para el régimen de estimación objetiva en su artículo 69.

- Que a efectos de delimitar el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las «empresas de reducida dimensión» y, en concreto, para determinar el importe neto de la cifra de negocios a considerar «se tendrá en cuenta el conjunto de actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo» (art. 41.uno, segundo párrafo, de la LIRPF). Precisión esta que hemos de entender como aclarativa y complementaria de lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley 43/1995 al respecto, y no como norma sustitutiva del apartado 2 de este último.
- Que los sujetos pasivos del IRPF que cumplan los requisitos para ser considerados como «empresas de reducida dimensión» pueden acogerse a exención por reinversión de acuerdo con lo previsto en el artículo 127 de la Ley 43/1995 (art. 41.cuatro de la LIRPF). Precepto este que no hemos de interpretar en el sentido de que este incentivo es el único de los previstos para las «empresas de reducida dimensión» aplicable en el ámbito del IRPF, sino en el sentido de que, siendo todos los previstos susceptibles de ser aplicados, la exención por reinversión procede cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento neto, respondiendo su inclusión en el artículo 41 de la LIRPF a la necesidad de sustituir el antiguo apartado cuatro del mismo que planteaba importantes dudas interpretativas al respecto, por un lado, y para dar cumplimiento a lo ordenado en el artículo 10.b) de la Ley General Tributaria, por otro.

3.1. Régimen de estimación directa.

3.1.1. Modalidad normal del régimen de estimación directa.

En el régimen de estimación directa normal el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determina aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades que se desprenden de los artículos 41 (cuyos aspectos novedosos ya se han comentado) y 42 de la LIRPF, siendo de destacar en la nueva redacción de este último, amén de la actualización de referencias a la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, la supresión como partida fiscalmente deducible, en concepto de gastos de difícil justificación, del 1 por 100 del importe de los rendimientos o ingresos íntegros, deducción que su anterior redacción admitía en el ámbito de las actividades profesionales.

3.1.2. Modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

Al igual que en la modalidad normal del régimen de estimación directa, el rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales en régimen de estimación directa simplificada se determina aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades que se desprenden de los artículos 41 y 42 de la LIRPF, siendo de destacar respecto de este último la habilita-

ción reglamentaria para el establecimiento de «reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación».

Haciendo uso de tal habilitación reglamentaria, el nuevo artículo 20 del Reglamento del IRPF establece las siguientes especialidades para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada frente a la normal del régimen de estimación directa:

1. Establecimiento de una tabla de amortizaciones simplificada para los elementos del inmovilizado material, con las siguientes características:

- Es una tabla de amortizaciones que viene a sustituir a la tabla general que se incorpora como anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Las amortizaciones del inmovilizado material en función de la tabla simplificada se practicarán en todo caso de forma lineal. La amortización de los elementos del inmovilizado inmaterial se regirá por las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades.
- La aplicación de la tabla de amortizaciones simplificada se declara expresamente compatible con los incentivos fiscales a las «empresas de reducida dimensión» previstos en esta materia, por lo que servirá de base para la aplicación del supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 125 de la Ley 43/1995.
- Asimismo, entendemos, la tabla de amortizaciones simplificada servirá de base para la aplicación del supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 128 de la Ley 43/1995 para los bienes objeto de contratos de arrendamiento financiero.

2. Para la deducción de gastos en concepto de provisiones y otros de difícil justificación se establece un sistema forfaitario que viene a sustituir a los artículos 12 y 13.1 y 2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (el apartado 3 del art. 13 de la Ley 43/1995, referente a la deducibilidad de las contribuciones a planes de pensiones y a sistemas de previsión social a ellos alternativos, resulta, entendemos, plenamente aplicable en el régimen de estimación directa simplificada).

Para estos conceptos (provisiones y otros gastos de difícil justificación) el importe a deducir con efectividad fiscal se cifra en el 5 por 100 del rendimiento neto anterior a dicho gasto forfaitario y a los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos (cuya cuantificación, recordemos, se efectúa aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades que se derivan de la disposición adicional primera del Reglamento de este último). Resultando el siguiente esquema para el cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales en estimación directa simplificada:

ESQUEMA DETERMINACIÓN RENDIMIENTO NETO EN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

INGRESOS (1)	I
MENOS GASTOS JUSTIFICADOS (2)	(G)
	± D
DIFERENCIA (+ o -)	± D
MENOS COEFICIENTE DE GASTOS (3)	(C)
	± R _p
RENDIMIENTO NETO PREVIO	± R _p
INCREMENTO Y DISMINUCIONES ELEMENTOS AFECTOS (4)	± ΔV
	± RN
RENDIMIENTO NETO	± RN

- (1) Incluidos el autoconsumo y las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito valorados a precio de mercado, así como la diferencia entre el precio de mercado y lo realmente facturado cuando se entreguen bienes o presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado (art. 41.cinco de la LIRPF).
- (2) Incluidas las amortizaciones del inmovilizado material, calculadas linealmente según tabla simplificada, e inmaterial, habida cuenta los incentivos fiscales que en materia de amortización se establecen en la Ley 43/1995 para «las empresas de reducida dimensión», y excluidas las provisiones de todo tipo (por insolvencias, por depreciación de existencias, para riesgos y gastos, etc.).
- (3) 5 por 100 de la diferencia (sólo si resulta positiva) en concepto de gastos por provisiones y otros de difícil justificación.
- (4) Una vez tenidos en cuenta los incentivos fiscales por reinversión de beneficios extraordinarios (exención por reinversión y diferimiento por reinversión) previstos en los artículos 21 y 127 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que se aplican con arreglo a lo dispuesto en los artículos 31 a 45 de su Reglamento de desarrollo y habida cuenta las especialidades que se derivan de la disposición adicional primera del mismo en el ámbito del IRPF.

3.2. Régimen de estimación objetiva.

Suprimida la modalidad de coeficientes de la estimación objetiva, tres aspectos novedosos presenta la determinación del rendimiento neto en el régimen de la estimación objetiva por signos, índices o módulos (a la espera de las especificaciones o innovaciones que se establezcan al respecto en la Orden de Módulos para 1998). Veamos:

1. Se entenderán incluidos, a modo de mínimo exento, en el rendimiento neto estimado los incrementos netos de patrimonio (si resultara una disminución neta no se entendería incluida) derivados de transmisiones onerosas de elementos del inmovilizado (material, inmaterial o financiero) afectos, siempre y cuando el importe anual de las transmisiones onerosas, realizadas por el sujeto pasivo en el conjunto de actividades empresariales y profesionales desarrolladas, no supere las 500.000 pesetas.

Hasta ahora, en el rendimiento neto calculado mediante el método de la estimación objetiva se entendían incluidos los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos distintos de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales (amén del régimen especial previsto para los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de licencias de taxi, que se mantiene vigente).

Por lo demás, recordar que a los incrementos de patrimonio derivados de elementos afectos, cuya cuantificación se efectuará aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades que se derivan para los sujetos pasivos del IRPF de la disposición adicional primera del Reglamento de aquél (que, a su vez, se adecua a la reforma normativa que ahora se comenta por la disposición adicional segunda del Real Decreto 37/1998), les resultan aplicables tanto el régimen de exención por reinversión como el de diferimiento por reinversión, regulados respectivamente en los artículos 127 y 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 31 a 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), con las especialidades que se derivan en el ámbito del IRPF de la disposición adicional primera de éste y de la disposición adicional segunda del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero.

2. Para el cálculo del rendimiento neto estimado serán deducibles, cuando así se prevea expresamente en la Orden de Módulos correspondiente, las amortizaciones del inmovilizado resultantes de aplicar, exclusivamente, la tabla de amortizaciones simplificada (amortización lineal), siempre que se encuentren convenientemente registradas en el libro registro de bienes de inversión que, como luego veremos, va a tener que cumplimentarse en el régimen de estimación objetiva a estos efectos.

Por lo tanto, en el régimen de estimación objetiva:

- No será deducible para la determinación del rendimiento neto cantidad alguna en concepto de amortizaciones si tal posibilidad no está expresamente contemplada en la Orden de Módulos correspondiente.
- No resultan aplicables los incentivos fiscales previstos en materia de amortizaciones para las «empresas de reducida dimensión» en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (arts. 123, 124 y 125 de la Ley 43/1995).
- No resulta de aplicación el supuesto de amortización acelerada previsto en el artículo 128 de la Ley 43/1995 para los bienes objeto de contratos de arrendamiento financiero, cuya amortización según tabla de amortizaciones simplificada sí será fiscalmente deducible cuando, según el artículo 11.3 de aquélla, de las condiciones económicas del contrato se desprenda que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra que éste incorpora.

3. Al igual que en los supuestos excepcionales de incendios, inundaciones, hundimientos o graves averías del equipo industrial, se prevé que cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no cuente para el desarrollo de la misma con otro personal empleado (asalariado o no asalariado), podrá solicitarse la reducción de los signos, índices o módulos por el mismo procedimiento al establecido para aquéllos.

Se dispone, asimismo, que autorizada por el procedimiento establecido la reducción de los signos, índices o módulos, ésta se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados pendientes del período impositivo.

Señalar, por último, que el artículo 2 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social mantiene para 1998 la posibilidad de reducir en un 15 por 100 el rendimiento neto estimado por módulos.

4. Pagos fraccionados.

4.1. Régimen de estimación directa.

La nueva redacción de los artículos 62 y 63 del Reglamento del IRPF establece el mismo régimen de pagos fraccionados para ambas modalidades, normal y simplificada, del régimen de estimación directa, tal como sigue:

1. Tipo para el pago fraccionado: 20 por 100 (igual que hasta ahora).

2. Base para el pago fraccionado: rendimiento neto del período para el pago fraccionado, determinado en función de la modalidad, normal o simplificada, del régimen de estimación directa que resulte de aplicación.

Se incluyen, por lo tanto, como base para los pagos fraccionados los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos. Hasta ahora no era así, pues la base para los pagos fraccionados en el régimen de estimación directa se establecía por diferencia «entre los ingresos computables y los gastos deducibles», sin incluir los incrementos y disminuciones derivados de elementos afectos.

3. Períodos para los pagos fraccionados y plazos de declaración e ingreso.

La norma establece cuatro pagos fraccionados cuyos períodos y plazos de declaración e ingreso son los siguientes:

1.º Pago fraccionado.

- Período: del 1 de enero al 31 de marzo.
- Plazo de declaración e ingreso: del 1 al 20 de abril.

2.º Pago fraccionado.

- Período: del 1 de enero al 30 de junio.
- Plazo de declaración e ingreso: del 1 al 20 de julio.

3.º Pago fraccionado.

- Período: del 1 de enero al 30 de septiembre.
- Plazo de declaración e ingreso: del 1 al 20 de octubre.

4.º Pago fraccionado.

- Período: del 1 de enero al 31 de diciembre.
- Plazo de declaración e ingreso: del 1 al 30 de enero posterior (antes del 1 al 20 de enero).

4.2. Régimen de estimación objetiva.

La única variación hace referencia al régimen de pagos fraccionados establecido para actividades distintas de las agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras en estimación objetiva, y consiste en la reducción, para algunos supuestos, del tipo para tales pagos fraccionados, que quedan como sigue:

- Tipo general: 5 por 100.
- Tipo aplicable en actividades que cuenten con una sola persona asalariada: 4 por 100.
- Tipo aplicable en actividades sin personal asalariado: 2'5 por 100.

A tales efectos, la situación laboral será, entendemos, la que se dé el primer día del año.

Se amplía, al igual que en el régimen de estimación directa, el plazo para el cuarto pago fraccionado, que deberá tener lugar entre el 1 y el 30 de enero posterior (antes 20 de enero).

5. Obligaciones contables y registrales.

5.1. Régimen de estimación directa.

A) Actividades empresariales.

1. Estimación directa normal: contabilidad ajustada al Código de Comercio, salvo que la actividad realizada no tenga, de acuerdo con éste, carácter mercantil, en cuyo caso las obligaciones contables se limitarán (como hasta ahora) a la llevanza de los libros registro establecidos para la estimación directa simplificada.

2. Estimación directa simplificada: sus obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registro:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

B) Actividades profesionales.

Cualquiera que sea la modalidad, normal o simplificada, del régimen de estimación directa por la que determinen su rendimiento neto, los titulares de actividades profesionales estarán obligados a la llevanza de los siguientes libros registro:

- a) Libro registro de ingresos.
- b) Libro registro de gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

5.2. Régimen de estimación objetiva.

Los sujetos pasivos y entidades en régimen de atribución de rentas acogidos al régimen de estimación objetiva, están obligados a la llevanza de los siguientes libros registro:

- a) Libro registro de bienes de inversión, cuando deduzcan amortizaciones.
- b) Libro registro de ventas o ingresos, cuando determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones.

En cuanto a la forma de llevanza, diligenciado, etc., habrá de estarse a lo que disponga al efecto el Ministerio de Economía y Hacienda, resultando de aplicación entre tanto, en los aspectos en que resulte aplicable, la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registro en el IRPF.

En todo caso, se establece, con buen criterio, que cuando el sujeto pasivo o entidad en régimen de atribución de rentas lleve su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, no estará obligado a la llevanza de los libros registro correspondientes.

La disposición adicional primera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, resuelve los problemas de llevanza del libro registro de bienes de inversión para aquellos sujetos pasivos para los que tal obligación registral les es nueva al haber determinado, hasta la fecha, el rendimiento neto de sus actividades por la modalidad de signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva. A tales efectos se establecen las siguientes reglas:

- Que se apliquen las normas contenidas en el número 1, letra c) de la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registro en el IRPF.
- Que para los ejercicios en los que se haya determinado el rendimiento neto en el régimen de la estimación objetiva se tome, a efectos de determinar la amortización acumulada a 31 de diciembre de 1997, como amortización aplicada la que se derive del período máximo (coeficiente mínimo) de las tablas oficiales vigentes en cada momento.

III. MODIFICACIONES QUE AFECTAN AL IVA

1. Régimen simplificado.

Puede afirmarse, sin caer en excesos, que se lleva a cabo una nueva regulación del régimen simplificado del IVA, siendo dos los puntos básicos de la reforma:

- La plena coordinación con la estimación objetiva del IRPF que se establece, a la que ya nos hemos referido (desaparece el régimen simplificado no coordinado).
- El permitir la deducción de las cuotas soportadas, tanto en la adquisición de bienes corrientes como de bienes de inversión.

1.1. Ámbito de aplicación.

El régimen simplificado del IVA se configura como un régimen optativo, aplicable, salvo renuncia, a las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos contemplados y previstos en la Orden de Módulos correspondiente.

Se mantienen invariables los aspectos temporales y formales para hacer efectiva la renuncia al régimen simplificado del IVA, así como el período mínimo de tres años al que se extienden los efectos de la misma, contemplándose dos excepciones de carácter transitorio:

- Para 1998 la renuncia podrá efectuarse desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la Orden de Módulos para dicho año, lo que deberá tener lugar antes del 15 de febrero de 1998 (disposición transitoria primera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero), hasta el 31 de enero de 1998 (disposición transitoria segunda del citado Real Decreto 37/1998).
- Podrá revocarse para 1998, dentro del mismo plazo anterior, toda renuncia al régimen simplificado del IVA, aun cuando no hubiera transcurrido el período mínimo de tres años al que con carácter general se extienden los efectos de ésta (disposición transitoria segunda del Real Decreto 37/1998).

Como causas de exclusión del régimen simplificado del IVA, los nuevos artículos 122 de la Ley 37/1992 y 36 de su Reglamento de desarrollo señalan:

- a) Que se superen los límites previstos en la Orden de Módulos correspondiente. La exclusión surtirá efectos:
 - Con carácter general a partir del año inmediato posterior a aquel en el que se superen los límites.
 - Cuando se superen los límites en el momento de inicio de la actividad, la exclusión surtirá efectos desde el comienzo de la misma.
- b) Que se produzca una alteración normativa que así lo determine. La exclusión surtirá efectos en función de lo dispuesto en la disposición modificativa.
- c) Que no se determine, por renuncia o exclusión, el rendimiento neto de las actividades ejercidas por el régimen de estimación objetiva del IRPF (recordar aquí lo ya comentado acerca de la coordinación de ambos impuestos al respecto).
- d) Que se realicen actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, y/o del recargo de equivalencia, con las siguientes excepciones:
 - Que se trate de actividades en cuyo desarrollo se efectúen exclusivamente operaciones exentas del IVA (prorrata cero) por aplicación del artículo 20 de la Ley 37/1992.
 - Que se trate del arrendamiento de bienes inmuebles que no constituya actividad empresarial en el IRPF de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.dos de la Ley 18/1991.

Cuando un sujeto pasivo titular de una actividad en el régimen simplificado desarrolle otra u otras en los especiales de la agricultura, ganadería y pesca y/o del recargo de equivalencia, aquélla tendrá la consideración de sector diferenciado de actividad económica.

Analizada ya la relación de compatibilidad/incompatibilidad entre los regímenes de determinación del rendimiento neto en el IRPF y los distintos regímenes de tributación por el IVA, veamos ahora cuál es la relación que en tal sentido tiene lugar entre estos últimos, cuando se desarrollen varias actividades empresariales y/o profesionales, a través del siguiente cuadro:

CUADRO DE COMPATIBILIDADES ENTRE LOS DISTINTOS REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN POR EL IVA

REGÍMENES IVA	GENERAL (***)	SIMPLIFICADO (*)	AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA	RECARGO DE EQUIVALENCIA	DETERMINACIÓN PROPORCIONAL DE BASES IMPONIBLES	OTROS (**)
General (***)	Sí	No	Sí (****)	Sí	Sí	Sí
Simplificado (*)	No	Sí	Sí	Sí	No	No
Agricultura, ganadería y pesca	Sí (****)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Recargo de equivalencia	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Determinación proporcional de bases imponibles	Sí	NO	Sí	Sí	Sí	Sí
Otros (**)	Sí	NO	Sí	Sí	Sí	Sí

- (*) La concurrencia de una actividad en el régimen simplificado con otra u otras en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y/o en el régimen de recargo de equivalencia determina que aquella tenga la consideración de sector diferenciado de actividad económica.
- (**) Régimen especial de las agencias de viajes y régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- (***) El régimen de incompatibilidades no opera cuando se trate de actividades para cuyo desarrollo se efectúen exclusivamente operaciones exentas por el artículo 20 de la LIVA ni cuando se trate del arrendamiento de bienes inmuebles que no constituya actividad empresarial en el IRPF según el artículo 40. dos de la LIRPF.
- (****) No obstante, resultarán incompatibles de haber mediado renuncia a los regímenes simplificado o especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o al de estimación objetiva del IRPF. Para 1998 la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA no implicará la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, y viceversa.

1.2. Determinación de la cuota de IVA a ingresar o devolver por el régimen simplificado.

Los artículos 123 de la LIVA y 38 del RIVA, en su nueva redacción, para hacer operativa la mecánica liquidativa del nuevo régimen simplificado, en el que, como sabemos, se admite la deducción del IVA soportado en la adquisición tanto de bienes y servicios corrientes como de bienes de inversión, se estructura el proceso de cuantificación de la cuota diferencial (a ingresar o devolver) en dos fases:

1.ª FASE: DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

A su vez, dentro de esta primera fase hemos de realizar cuatro operaciones:

1. Estimación de las cuotas repercutidas (IVA devengado) por operaciones corrientes aplicando los signos, índices o módulos aprobados.

2. Determinación de la diferencia entre las cuotas repercutidas estimadas y las soportadas o satisfechas por operaciones corrientes de adquisición o importación.

3. Cuantificación del importe mínimo de la cuota derivada del régimen simplificado aplicando el porcentaje que se establezca, al parecer (habrá de estarse a lo que al efecto se disponga en la Orden de Módulos), sobre el importe del IVA devengado-estimado antes calculado (en este punto recomendaciones de la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas hablan de la aplicación de un porcentaje sobre las adquisiciones e importaciones corrientes de bienes y servicios).

4. Determinación de la cuota derivada del régimen simplificado, que será la mayor de las dos anteriores.

2.ª FASE: DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE IVA A INGRESAR O DEVOLVER POR EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

En esta segunda fase, partiendo de la cuota derivada del régimen simplificado, cuantificada según acabamos de ver, practicaremos las dos operaciones siguientes para determinar la cuota de IVA a ingresar o devolver en el régimen simplificado:

1. Incremento de las cuotas repercutidas (IVA devengado) por las siguientes operaciones excluidas:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.uno 2.º de la LIVA.
- Entregas de activos fijos materiales.
- Transmisiones de activos fijos inmateriales.

2. Minoración de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos (materiales o inmateriales) destinados al desarrollo de la actividad.

Todo ello teniendo en cuenta que:

- El IVA devengado por la importación de bienes destinados a ser utilizados en una actividad acogida al régimen simplificado se ingresará con arreglo a las normas generales establecidas para la liquidación de las importaciones de bienes, momento a partir del cual pasará a tener la consideración de IVA soportado deducible.
- Se mantiene la regla de que, en los supuestos excepcionales de incendios, inundaciones, hundimientos o graves averías del equipo industrial, pueda solicitarse la reducción de los signos, índices o módulos aprobados por el procedimiento establecido, ampliándose al supuesto de que el titular de la actividad, no contando con otro personal empleado (ni asalariado ni no asalariado), se encuentre en situación de incapacidad temporal.

El procedimiento de liquidación descrito deberá realizarlo el sujeto pasivo al término de cada año natural, estando previsto el establecimiento de ingresos a cuenta trimestrales a cuantificar en los términos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda, si bien, la liquidación de las operaciones especiales excluidas, ya determinen IVA repercutido o soportado, deberá tener lugar conforme a las reglas generales contenidas en la normativa del impuesto, salvo que el sujeto pasivo opte por incluirlas en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre.

De todo lo anterior resultaría el siguiente esquema de determinación de la cuota de IVA a ingresar o devolver por el régimen simplificado:

ESQUEMA DETERMINACIÓN CUOTA IVA INGRESAR O DEVOLVER RÉGIMEN SIMPLIFICADO

+	ESTIMACIÓN IVA REPERCUTIDO OPERACIONES CORRIENTES (1)
-	MINORACIÓN CUOTAS SOPORTADAS OPERACIONES CORRIENTES (2)
<hr/>	
±	DIFERENCIA IVA OPERACIONES CORRIENTES
+	CUOTA MÍNIMA RÉGIMEN SIMPLIFICADO ESTIMADA (3)
<hr/>	
+	CUOTA RÉGIMEN SIMPLIFICADO (4)
+	CUOTAS REPERCUTIDAS OPERACIONES EXCLUIDAS (5)
-	CUOTAS SOPORTADAS OPERACIONES EXCLUIDAS (6)
<hr/>	
±	CUOTA IVA A INGRESAR O DEVOLVER RÉGIMEN SIMPLIFICADO (7)

(1) Por aplicación de los módulos aprobados.

(2) Cuotas realmente soportadas.

(3) Aplicando el porcentaje que se establezca, al parecer (habrá de estarse a lo que al efecto se disponga en la Orden de Módulos), sobre el importe del IVA devengado-estimado (en este punto las recomendaciones de la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas hablan de la aplicación de un porcentaje sobre las adquisiciones e importaciones corrientes de bienes y servicios).

(4) La mayor entre la «diferencia IVA operaciones corrientes» y la «cuota mínima régimen simplificado estimada».

(5) Operaciones excluidas:

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Supuestos inversión sujeto pasivo artículo 84.uno 2.º LIVA.
- Entregas activos fijos materiales.
- Transmisiones activos fijos inmateriales.

(6) Cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de activos fijos materiales o inmateriales.

(7) Cuota de IVA a ingresar o devolver en el régimen simplificado para períodos anuales, estando prevista la realización de ingresos a cuenta trimestrales en la cuantía que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

1.3. Obligaciones formales.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar, en todo caso, un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán, con la debida separación:

- Las facturas y documentos equivalentes relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios corrientes afectos a la actividad.

- Las facturas y documentos equivalentes relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes de inversión (activos fijos), haciéndose constar los datos necesarios para poder llevar a cabo una eventual regularización por bienes de inversión.
- Si se realizan otras actividades no acogidas al régimen simplificado (acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y/o al régimen del recargo de equivalencia), deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones o importaciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, que, como sabemos, constituye cada una de ellas.

Además, si los índices o módulos establecidos operan sobre el volumen de operaciones realizado, deberá llevarse un libro registro adicional en el que se anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de la actividad.

1.4. Regularización bienes de inversión.

Como consecuencia del profundo cambio experimentado, como hemos tenido ocasión de comprobar, por el régimen simplificado del IVA, que se materializa, en lo que a su contenido se refiere, en la posibilidad de deducir el IVA realmente soportado, se hace necesario articular un régimen transitorio que atenúe los efectos del cambio.

En este sentido, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, autoriza la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al 1 de enero de 1998 en la adquisición o importación de bienes del activo fijo afectos a actividades acogidas al régimen simplificado, a través de la regularización de bienes de inversión a que se refiere el artículo 107 de la LIVA, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Ha de estar vivo el período para la regularización por bienes de inversión, establecido, como sabemos, en función de la naturaleza mobiliaria o inmobiliaria de éstos.
- La regularización deberá practicarse al presentar la declaración-liquidación del último período impositivo del ejercicio (cuarto trimestre).
- Se tomará como prorrata de deducción aplicada hasta 1 de enero de 1998 cero por ciento, salvo que se trate de inmuebles, buques y activos fijos inmateriales, respecto de los que no procederá la regularización al haber estado excluidos del régimen simplificado con anterioridad a dicha fecha.
- Se anotarán en el libro registro de facturas recibidas, de llevanza obligatoria en el nuevo régimen simplificado del IVA, los bienes de inversión adquiridos o importados con anterioridad al 1 de enero de 1998 y que a dicha fecha tuvieran vivo el período para la regularización, con indicación de todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones por bienes de inversión que, en aplicación del presente régimen transitorio, hubieran de llevarse a cabo.

1

Ejemplo:

Don JKL viene ejerciendo la actividad económica de impresión de textos e imágenes, epígrafe IAE 474.1, tributando en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA.

En febrero de 1996 adquirió maquinaria tal como sigue, según factura:

Importe maquinaria	8.000.000
IVA al 16%	1.280.000
Total factura	9.280.000

Determinar el IVA deducible por regularización bienes de inversión suponiendo que don JKL no renuncia para 1998 ni al régimen simplificado del IVA ni a la estimación objetiva del IRPF. ¿Y si suponemos que don JKL renuncia para 1998 al régimen simplificado del IVA o a la estimación objetiva del IRPF?

Solución:

- Período para la regularización: último trimestre de 1998 (declaración-liquidación a presentar entre el 1 y el 30 de enero de 1999).
- Importe del IVA deducible por regularización bienes de inversión (art. 107 Ley 37/1992, del IVA):

Prorrata definitiva 1996: cero

Prorrata definitiva 1998: cien

IVA deducible regularización bienes de inversión:

$$1.280.000 / 5 = 256.000 \text{ pesetas}$$

Durante los años 1999 y 2000 deberá efectuar la misma regularización que la realizada en 1998.

La misma regularización hubiera resultado procedente si don JKL hubiera renunciado para 1998 al régimen simplificado del IVA (o a la estimación objetiva del IRPF) pasando a tributar en el régimen general por un período mínimo de tres años.

La revocación a la renuncia del régimen simplificado del IVA (abandono del régimen general e inclusión en el régimen simplificado) no motivará regularización por bienes de inversión, dado que, tras la reforma de éste, en ambos regímenes de tributación por el IVA se admite sin restricciones la deducción de las cuotas realmente soportadas, tanto por operaciones corrientes como en la adquisición e importación de toda clase de bienes de inversión (muebles o inmuebles).

2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Las modificaciones introducidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA hacen referencia a tres cuestiones de alcance: redefinición del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial, adecuándose el concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera; modificación del porcentaje de compensación a tanto alzado aplicable; y coordinación con la estimación objetiva del IRPF y con el régimen simplificado del IVA. A tales efectos se da nueva redacción a los artículos 125, 126, 127, 128, 129, 130 y 133 de la LIVA y 33, 43 y 47 de su Reglamento de desarrollo.

2.1. *Ámbito objetivo de aplicación.*

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca resultará de aplicación «a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones», que posteriormente son delimitados en el artículo 127 de la LIVA. Esta nueva redacción del artículo 125 de la LIVA no conlleva, en principio, modificaciones del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial, sino que supone, más bien, una reordenación del concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Destacar que la expresión «para su transmisión a terceros», nueva en la delimitación que se hace del concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, hemos de ponerla en conexión con el nuevo párrafo que se añade al apartado 1 del artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, por la disposición adicional trigésima segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, según el cual, también tiene la consideración de actividad agraria (a efectos de la Ley 19/1995) «la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes».

En este mismo sentido recordar que el artículo 2.5 de la Ley 19/1995 considera actividades «complementarias» de una actividad agraria (no son, por lo tanto, actividades agrarias) «...las de transformación de los productos de su explotación y las relacionadas con la conservación del espacio natural y protección del medio ambiente, al igual que las turísticas, cinegéticas y artesanales» realizadas en la explotación (como se ha dicho, esta calificación se establece a los efectos de la Ley 19/1995).

2.2. Porcentaje de compensación a tanto alzado.

El nuevo artículo 130 de la LIVA eleva el porcentaje de compensación a tanto alzado a percibir por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, que pasa a ser, a partir del 1 de enero de 1998, el 45 por 100 del precio de venta de los productos o de los servicios accesorios incluidos dentro del ámbito objetivo de aplicación del citado régimen especial (hasta este momento el porcentaje de compensación a tanto alzado a percibir se cifraba en el 4%).

2.3. Coordinación con la estimación objetiva del IRPF y con el régimen simplificado del IVA.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se configura como un régimen optativo, aplicable, salvo renuncia, a las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que no estén expresamente excluidas, señalándose como límite cuantitativo de exclusión, en total sintonía con el establecido para la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF, rebasar los cincuenta millones de pesetas de volumen anual de operaciones, exclusión que surtirá efectos en el año inmediato posterior a aquel en el que se supere dicho límite.

Se mantienen invariables los aspectos temporales y formales para hacer efectiva la renuncia (se especifica que en las entidades en régimen de atribución de rentas la renuncia deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes), contemplándose dos excepciones de carácter transitorio:

- Para 1998 la renuncia podrá efectuarse desde el día siguiente a la fecha de publicación en el BOE de la Orden de Módulos para dicho año, lo que deberá tener lugar antes del 15 de febrero de 1998 (disposición transitoria primera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero), hasta el 31 de marzo de 1998 (disposición transitoria segunda del citado Real Decreto 37/1998).
- Podrá revocarse para 1998, dentro del mismo plazo anterior, toda renuncia al régimen simplificado del IVA, aun cuando no hubiera transcurrido el período mínimo de tres años al que con carácter general se extienden los efectos de ésta (disposición transitoria segunda del Real Decreto 37/1998).

Además, como ya sabemos, implicará que se ha renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca cuando:

- Se formule renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de las actividades económicas desarrolladas.
- Se formule renuncia al régimen simplificado del IVA por cualquiera de las actividades económicas desarrolladas.

Transitoriamente, para el año 1998, la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA no supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF, y viceversa. Lo que evitaría de momento, como ya se ha comentado, los posibles problemas de falta de cobertura legal de los artículos 27.1 del Reglamento del IRPF y 33.2 del Reglamento del IVA, al no haberse modificado el artículo 124 de la LIVA por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

En cuanto al alcance de los efectos temporales de la renuncia, se fija en tres años (antes cinco) en total armonía con el alcance temporal mínimo de los efectos de la renuncia a la estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado del IVA.

Por otro lado, como también sabemos, la eventual exclusión del régimen simplificado del IVA o del régimen de estimación objetiva del IRPF por alguna de las actividades desarrolladas no implica la exclusión del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA cuando al mismo tiempo se titularice una explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera susceptible de este último régimen especial del IVA. Pero sí al contrario, la exclusión de éste implicará la exclusión de los regímenes simplificado del IVA y de estimación objetiva del IRPF por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas.

Recordar que la revocación a la renuncia del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (abandono del régimen general e inclusión en el especial de la agricultura, ganadería y pesca) motivará, en su caso, la correspondiente regularización por bienes de inversión.

2

Ejemplo:

Don MNÑ, agricultor en ejercicio, viene tributando en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF y en el régimen general del IVA.

En mayo de 1996 adquirió una cosechadora nueva tal como sigue, según factura:

Importe cosechadora	15.000.000
IVA al 16%	2.400.000
Total factura	17.400.000

Dado el cambio normativo, don MNÑ decide revocar para 1999 su renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Determinar el IVA a ingresar por regularización bienes de inversión, suponiendo que ésta no afecta a otros bienes distintos de la cosechadora adquirida en 1996.

.../...

.../...

Solución:

- Período para la regularización: último trimestre de 1999 (declaración-liquidación a presentar entre el 1 y el 30 de enero del año 2000).
- Importe del IVA a ingresar por regularización bienes de inversión (art. 107 Ley 37/1992, del IVA):

Prorrata definitiva 1996: cien

Prorrata definitiva 1999: cero

IVA a ingresar por regularización bienes de inversión:

$$2.400.000 / 5 = 480.000 \text{ pesetas}$$

IVA a ingresar que constituirá mayor valor de adquisición a efectos de amortizaciones.

Para el año 2000 deberá efectuarse la misma regularización por bienes de inversión que la realizada en 1999.

De la misma manera, el paso del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al régimen general del IVA, por renuncia o exclusión de aquél, motivará, en su caso, la correspondiente regularización por bienes de inversión, ahora recuperando la deducibilidad de un IVA soportado.

Por lo que hace referencia a las obligaciones formales, las personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas deberán llevar, en todo caso, un libro registro en el que se anotarán las operaciones comprendidas en el citado régimen especial del IVA.

3. Regímenes especiales del comercio minorista.

3.1. Régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles.

Se da nueva redacción a los artículos 151 de la LIVA y 56 de su Reglamento de desarrollo, para establecer una única modificación limitativa del ámbito de aplicación del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles del IVA, de tal forma que a partir de 1998 quedan excluidos del mismo «los comerciantes minoristas cuyo volumen de operaciones correspondiente a todas sus actividades empresariales o profesionales haya excedido en el año natural precedente de cien millones de pesetas», estableciéndose que:

- Si el año natural precedente hubiese sido el de comienzo de la actividad, el volumen de operaciones habido deberá elevarse convenientemente al año.
- En el primer año de ejercicio de la actividad no opera el citado límite de cien millones de pesetas.

Ahora bien, la propia Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, anuncia, en su disposición adicional vigésima tercera, la desaparición del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles del IVA con efectos a partir del día 1 de enero del año 2000.

3.2. Régimen especial del recargo de equivalencia.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modifica el párrafo primero del apartado dos del artículo 154 de la LIVA, estableciendo que los sujetos pasivos que tributen en el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA, de aplicación obligatoria, que, con carácter general, no tienen que efectuar liquidación y pago del impuesto por las operaciones comerciales amparadas por el régimen especial «ni por la transmisión de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades», sí deberán autoliquidar e ingresar el IVA repercutido en las entregas de bienes inmuebles por las que hayan renunciado a la exención prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del IVA.

Posibilidad de renuncia a la exención que se les abre a estos sujetos pasivos a partir de 1 de enero de 1998 como consecuencia, precisamente, de la nueva redacción que del citado apartado dos del artículo 20 de la LIVA se opera por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

Por lo demás, la exposición de motivos del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, manifiesta la intención de ahondar en la reforma de los regímenes especiales del comercio minorista, pero a un ritmo tal «que pueda permitir a los sujetos pasivos adaptarse a sus nuevas obligaciones» señalándose, por lo que al régimen especial del recargo de equivalencia se refiere, que «se ha considerado más prudente retrasar su modificación y posterior desaparición, hasta que los comerciantes minoristas puedan conocer mejor la reforma y concienciarse para su adaptación a la misma».