

DOCUMENTOS

LA ESTIMACIÓN OBJETIVA COMO MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA RENTA DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES: UN ESTUDIO A PROPÓSITO DE LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA

Autor: *Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez*^(*)

DOC. N.º 18/09

(*) Graduado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Este trabajo es fruto de un periodo académico como pasante en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, como consecuencia del disfrute de una beca en el marco del convenio de cooperación entre ambas universidades. Asimismo, ha visto la luz, gracias al decidido apoyo del profesor Dr. D. José Manuel Almudí Cid de la Universidad Complutense de Madrid, así como del profesor D. Julio Augusto Fernández Cartagena de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, quienes han dado soporte a las dudas con oportunos comentarios y revisiones. Sin perjuicio de esto, cualquier error que pueda advertir el lector es imputable única y exclusivamente al autor.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

*A Jesús Augusto y Ana María.
Y a Luis Miguel y Diana Carolina.*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

ABREVIATURAS

CAPÍTULO 1. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DENTRO DEL FENÓMENO NORMATIVO TRIBUTARIO

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

- 1.1. La base imponible en la estructuración del tributo
- 1.2. Los métodos de determinación de la base imponible
 - 1.2.1. El método de estimación directa
 - 1.2.2. El método de estimación objetiva
 - 1.2.3. El método de estimación indirecta
- 1.3. El método de estimación objetiva

CAPÍTULO 2. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

1. PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL EN TORNO A LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A TRAVÉS DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA
 - 1.1. Generalidades
2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - 2.1. La estimación objetiva y su adecuación a los principios constitucionales
 - 2.1.1. El principio de progresividad y la no confiscatoriedad
 - 2.1.2. El principio de reserva de ley tributaria
 - 2.1.3. El principio de generalidad
 - 2.1.4. Los principios de capacidad económica e igualdad: fundamentos para la existencia de la estimación objetiva
3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

CAPÍTULO 3. EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL
2. ANTECEDENTES
 - 2.1. Los inicios de la “estimación objetiva”: la estimación indiciaria
 - 2.2. Las “Evaluaciones Globales” y los “Convenios”

- 2.3. La estimación objetiva en la Ley General Tributaria
- 3. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)
 - 3.1. Antecedentes
 - 3.1.1. La estimación objetiva singular
 - 3.1.2. La estimación objetiva por coeficientes y por signos, índices y módulos
 - 3.2. La estimación objetiva en el IRPF: su actual tratamiento
 - 3.2.1. Ámbito objetivo de la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF
 - 3.2.2. Ámbito subjetivo de la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF
 - 3.2.3. Acerca de la admisión y sujeción al régimen de estimación objetiva
 - 3.2.4. La voluntariedad como presupuesto “*sine qua non*” de la aplicación de la estimación objetiva
 - 3.2.5. Compatibilidad entre los distintos métodos de determinación de la base imponible
 - 3.2.6. Aproximaciones a la determinación del rendimiento neto: sobre la aplicación del método de estimación objetiva
 - 3.2.7. Problemática subyacente a la aplicación de la estimación objetiva: el fraude fiscal
 - 3.2.8. El régimen de la estimación objetiva en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales
- 4. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA: OTROS CASOS APLICABLES
 - 4.1. La estimación objetiva en el Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 4.2. La estimación objetiva en el Impuesto sobre Sociedades
- 5. ALGUNAS REFLEXIONES EN CUANTO A SU APLICACIÓN

CAPÍTULO 4. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA Y EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

- 1. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO
 - 1.1. Generalidades
- 2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA
- 3. EL NUEVO RÉGIMEN ÚNICO SIMPLIFICADO
- 4. ALGUNAS REFLEXIONES DERIVADAS DE LA COMPARACIÓN ENTRE EL RÉGIMEN ESPAÑOL Y EL PERUANO

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

AA:	Acción de Amparo.
AI:	Acción de Inconstitucionalidad.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
CE:	Constitución Española.
CPP:	Constitución Política del Perú.
CTP:	Código Tributario Peruano.
DS:	Decreto Supremo.
DL:	Decreto Legislativo.
EF:	Ministerio de Economía y Finanzas.
EHA:	Ministerio de Economía y Hacienda.
IEAN:	Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.
IGIC:	Impuesto General Indirecto Canario.
IGV:	Impuesto General a las Ventas.
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio.
IR:	Impuesto a la Renta.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS:	Impuesto sobre Sociedades.
ISC:	Impuesto Selectivo al Consumo.
ITF:	Impuesto a las Transacciones Financieras.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT:	Ley General Tributaria Española.
LIR:	Ley del Impuesto a la Renta.
OM:	Orden Ministerial.
PYMES:	Pequeñas y medianas empresas.
RD:	Real Decreto.
RDL:	Real Decreto Legislativo.
RER:	Régimen Especial del Impuesto a la Renta.
RGR:	Régimen General del Impuesto a la Renta.
RLIR:	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
RIS:	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RUC:	Registro Único de Contribuyentes.
RUS:	Régimen Único Simplificado.

S/: Nuevos Soles.
STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
SUNAT: Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.
TC: Tribunal Constitucional Peruano.
TCE: Tribunal Constitucional Español.
TRIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
TUO: Texto Único Ordenado.
UIT: Unidad Impositiva Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El método de estimación objetiva de la base imponible constituye un instrumento valioso para promover un sistema tributario favorable al desarrollo de las pequeñas y medianas empresas. Si bien es cierto que, en un país como Perú, gran parte de los recursos fiscales destinados a solventar el gasto público provienen de las grandes empresas –principalmente de compañías explotadoras de materia prima, como son las mineras–, las pequeñas y medianas empresas son el motor de la economía pues son éstas las que generan la mayor cantidad de puestos de trabajo.

Las grandes empresas por muy importante que sea su aportación a las arcas públicas generan un limitado número de empleos. En contrapartida, las pequeñas y medianas empresas, con un ingreso minúsculo al fisco –que dependiendo del número que sean puede no resultar tan insignificante sino al contrario importante–, promueven una cantidad muy superior en puestos de trabajo, básicamente porque son mucho mayores en cantidad.

En este orden de ideas, lo que es verdaderamente valioso dentro de una economía equilibrada es que se pueda dotar a los ciudadanos de oportunidades para que puedan satisfacer sus propias necesidades. ¿De qué le sirve al Estado recaudar dinero a través del fisco si va a tener que destinarlo a programas sociales que responden a una política de alivio inmediato de las necesidades públicas por la ausencia de un programa de desarrollo sostenible que procure la generación de oportunidades para que cada individuo pueda satisfacer sus necesidades? Pues evidentemente de nada, dado que lo que recibe con una mano debe repartirlo con la otra perdiendo la posibilidad de que se invierta en el desarrollo (infraestructura, investigación, etc.). No queremos con esto dejar en un segundo plano la obtención de los recursos fiscales que son muy importantes para hacer frente al gasto público. Lo que queremos dejar en claro es que si bien el fin inmediato del sistema fiscal es la obtención de recursos, éste no es el único, sino que existen otros igualmente importantes (*v. gr.*, el de favorecer o estimular conductas socioeconómicas a través de las normas que componen el sistema).

Por este motivo y otros más estrechamente relacionados con el tema del trabajo estamos convencidos que el método de estimación objetiva como instrumento para determinar la base imponible en las actividades empresariales favorece la maximización de recursos de la Administración pública, es un instrumento que fomenta la formalización empresarial y, en suma, colabora con el desarrollo económico y social de manera homogénea.

Sin perjuicio de las precisiones hechas y concientes de la función que cumple la introducción, es necesario entrar un poco en detalle respecto a los puntos que se han desarrollado en el presente trabajo.

El primer capítulo nos ha servido para dejar una base respecto a los conceptos sobre los cuales se ha trabajado la problemática de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible. Es así que hemos dado un breve recorrido por los elementos configuradores del tributo, dentro de ellos la “base imponible”, elemento sobre el cual está contenido el análisis de nuestra monografía. A continuación hemos visto los distintos métodos existentes para la determinación de la base imponible y, por último, hemos concluido ocupándonos del método de estimación objetiva.

En el segundo capítulo, ha sido objeto de análisis la problemática constitucional que ha presentado la aplicación de este método de determinación, las críticas que ella ha recibido, críticas que tienen como base un posible conflicto con los principios constitucionales en materia tributaria. La revisión en cuanto al contenido de los principios en cuestión ha sido efectuada teniendo como base el artículo 31 de la Constitución española, posteriormente, se ha tomado en consideración los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, a la luz de la interpretación hecha por el Tribunal Constitucional Peruano.

El capítulo tercero es sin duda el más extenso en contenido, pues comprende la exposición y análisis del método de estimación objetiva en el Derecho tributario español, la evolución histórica, desde su aparición como método de estimación indiciaria hace más de un siglo atrás, pasando por las “evaluaciones globales” (método de estimación indiciaria, cuya cuota era repartida entre los contribuyentes de un determinado grupo) y finalizando con la estimación objetiva, que aunque en un principio tuvo un matiz importante (“estimación objetiva singular”), es como hoy en día viene regulado.

Así mismo, se ha expuesto de relieve en este capítulo el protagonismo de la estimación objetiva dentro del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Dicho protagonismo ha sido producto de que la estimación objetiva fue concebida para su aplicación en el IRPF. Dentro del análisis de la estimación objetiva en el IRPF, hemos desarrollado el ámbito de su aplicación, el régimen de admisión y sujeción, la importancia de la voluntariedad, su compatibilidad con los otros métodos de determinación, así también, el fraude fiscal relacionado con su aplicación y, la estimación objetiva en las actividades agrícolas y ganaderas, la cual posee ciertas particularidades. También hemos tocado la vinculación de la estimación objetiva con otros impuestos distintos al IRPF, como son el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y el Impuesto sobre Sociedades (IS), este último respecto a las actividades de las empresas navieras.

En el último capítulo nos hemos ocupado de evaluar la existencia del método de estimación objetiva dentro del sistema tributario peruano. El análisis ha sido enfocado sobre el impuesto a la renta de la actividad empresarial y los regímenes que se establecen para este fin. Nos estamos refiriendo al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, el cual es regulado dentro del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y su correspondiente Reglamento, y al Nuevo Régimen Único Simplificado, regido por una Ley propia y su Reglamento. Resulta muy importante la vinculación del método de estimación objetiva entre ambos ordenamientos pues es a partir de allí donde se pueden sacar conclusiones respecto a su aplicación.

El presente documento ha sido producto del trabajo de un año académico como pasante en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario del Centro de Estudios Jurídicos de la Universidad Complutense de Madrid, como consecuencia del disfrute de una beca de intercambio académico ofrecida por dicha Universidad en el marco del convenio con la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (Lima, Perú).

Sirvan estas últimas líneas para agradecer la colaboración del Dr. D. Julio Fernández Cartagena, catedrático de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, por el incondicional apoyo y amistad. De manera muy especial al Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, en la persona del Dr. D. José Manuel Almuñá Cid, quien en todo momento y con inestimable disposición, ha sabido absolver y revisar de manera atenta las dudas a lo largo del desarrollo de esta monografía. Así también, al Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda de España por las facilidades brindadas, sin cuyo apoyo bibliográfico este trabajo no sería el mismo.

CAPÍTULO 1. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DENTRO DEL FENÓMENO NORMATIVO TRIBUTARIO

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

1.1. La base imponible en la estructura del tributo

La base imponible viene a ser el elemento cuantificador que se revela en el caso concreto, es decir en el hecho imponible, con el fin de determinar su cuantía. En otras palabras, permite establecer en qué medida o intensidad el sujeto realizador del hecho imponible ha caído en el supuesto descrito por la norma, pues de acuerdo a esto la consecuencia a la cual se le vinculará variará. Es obvio que esto último debe entenderse así, en la medida en que nos encontremos en tributos en los cuales existe la posibilidad de que el hecho imponible pueda realizarse en distinta intensidad, pues hay tributos en los cuales no resulta posible¹.

La base imponible² representa la magnitud dineraria –en la generalidad de casos, pues la Ley puede establecer cosa distinta–, que es producto de la medición o valoración del hecho imponible; da cuenta de la capacidad económica en concreto por la realización del hecho imponible, y es indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria³.

Se suelen confundir en ocasiones categorías y conceptos, por este motivo, y además porque es bueno partir de un panorama claro, debemos decir que la base imponible no se asimila conceptualmente con el objeto del tributo⁴, la primera es una dimensión del objeto del tributo; en palabras de Ferreiro⁵: “La dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa”⁶.

Es sabido que las bases imponibles pueden ser clasificadas en dinerarias y no dinerarias⁷, aunque como puede verse en el sistema, los tributos más importantes están expresados en di-

¹ Un típico ejemplo de la imposibilidad de medir la intensidad de la realización del hecho imponible lo tenemos en las tasas. En esta clase de tributos existe una sola posibilidad: se está o no dentro del supuesto previsto por la norma. En caso la respuesta sea positiva, la norma establece la cuota a pagar a cargo del contribuyente, excluyéndose cualquier clase de variación de ésta en función de la intensidad en que se realizó el hecho imponible, simplemente porque la naturaleza de este tributo no lo permite. Caso distinto es por ejemplo el Impuesto sobre la renta, donde sí, la cuota que el contribuyente debe ingresar a la Hacienda pública se encuentra indefectiblemente ligada a la intensidad con la que el sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible, intensidad que –en este Impuesto en concreto–, se ve reflejada en la renta percibida en un periodo determinado.

² Interesante estudio sobre el hecho imponible y su cuantificación, *vid.* Ramallo Massanet, Juan. Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre 1978, págs. 605-650.

³ “Creemos, por tanto, que la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible, no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base.” Ferreiro Lapatz, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, 25 edición, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2006, pág. 415.

⁴ Para distinguir claramente los conceptos podemos identificar cada una de estas categorías en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). En el IRPF el hecho imponible estaría dado por la obtención de la renta gravada por parte del sujeto pasivo, de otro lado, el objeto del tributo sería la renta sometida a gravamen, y por último, la base imponible sería el monto de dicha renta.

⁵ Ferreiro Lapatz, José Juan, *op. cit.*, pág. 415.

⁶ Consideramos que no está demás hacer ciertas precisiones en torno a lo que denomina FERREIRO como “capacidad económica absoluta” y “capacidad económica relativa”, a los cuales hemos hecho referencia en la cita. La capacidad económica absoluta se refiere a la aptitud de todo sujeto, por su sola condición, para contribuir al sostenimiento del gasto público; de otro lado, la capacidad económica relativa involucra el caso concreto, apreciando dicha capacidad económica absoluta en cada hecho imponible realmente revelado.

⁷ El artículo 50 de la Ley General Tributaria (LGT) da cuenta claramente de esta distinción: “La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.



nero. Es en estos tributos en los que descansa la mayor –por no decir “casi absoluta”– expectativa recaudatoria de la Hacienda Pública. De otro lado, aquellos tributos no dinerarios suelen expresarse en unidades de medida distintas (V. gr., peso, volumen, etc.)⁸.

La base imponible constituye la expresión cifrada del hecho imponible⁹, y como habíamos adelantado, al ser la base imponible la dimensión concreta del hecho imponible, y ésta a su vez, elemento imprescindible para el nacimiento de la obligación tributaria¹⁰, debe concluirse naturalmente que, “un cambio de las normas que regulan la base supone, necesariamente una variación en el hecho tipificado por la ley como hecho imponible”¹¹, en otras palabras, se encuentra restringida la labor reglamentaria en relación a la base imponible, entendiendo ésta como la implementación de disposiciones de carácter general con ocasión de desarrollar y/o ejecutar alguna ley, y que son dictadas por la Administración. Esta limitación encuentra sustento en el principio de reserva de ley en materia tributaria.

1.2. Los métodos de determinación de la base imponible

De manera general, para poder medir en términos reales la magnitud de la base imponible, esto es, la intensidad fáctica con la que se ha realizado el hecho imponible, la Ley puede preveer el método o los métodos que crea conveniente, ciertamente, respetando los principios constitucionales. El legislador al momento de determinar la base imponible¹² atiende a diversos criterios y realidades; las razones son igualmente variadas.

Son tres los métodos que se contemplan de manera expresa en la Ley General Tributaria (LGT)¹³: (i) el método de estimación directa, (ii) el método de estimación objetiva y, (iii) el método de estimación indirecta.

El método de estimación directa y el método de estimación objetiva se constituyen en los principales métodos de determinación de la base imponible, en tanto que el método de estimación indirecta es de aplicación subsidiaria, es decir, es procedente cuando la Administración se encuentra en la imposibilidad de disponer de los datos necesarios que le conduzcan a la determinación de la base por los métodos regulares.

1.2.1. El método de estimación directa

El método de estimación directa de la base imponible es el primero que contempla el artículo 50 de la LGT, y es desarrollado por el artículo 51 del mismo cuerpo normativo¹⁴. Este método

⁸ Un ejemplo de esta clase de tributos lo tenemos en los Impuestos aduaneros.

⁹ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2005, pág. 190.

¹⁰ En el sistema tributario español como en el peruano, el nacimiento de la obligación tributaria sucede con la sola ocurrencia del hecho imponible previsto por el legislador en el supuesto de hecho. Así, el artículo 2 del Código Tributario Peruano (CTP) señala de manera textual: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”.

¹¹ Ferreiro Lapatza, José J., *op. cit.*, pág. 417.

¹² Para una precisión conceptual entre determinación y estimación, *vid.* López Díaz, Antonio. Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 137, enero-marzo 2008, págs. 67-85.

¹³ LGT. “Artículo 50. Base Imponible: Concepto y métodos de determinación.- (...) 2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

- a) Estimación directa.
- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta (...).”

¹⁴ LGT. “Artículo 51. Método de estimación directa.–El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”.

de determinación es aplicado de manera general, así también, es aplicado de acuerdo al tributo con el que opera, por la Administración o por el contribuyente (liquidación por parte de la Administración o autoliquidación respectivamente), según sea el caso.

Es pertinente señalar, aunque el tema será tratado con mayor detenimiento en el capítulo correspondiente, que es éste el método que más se ajusta al principio de capacidad económica, debido a que en la estimación directa la base imponible se determina en función a las operaciones –léase saldos reales, o al menos contables, entre el activo y el pasivo–, o la conducta efectivamente realizada por el contribuyente.

El método de estimación directa es el método natural del sistema, en otras palabras, es aquél que se aplica implícitamente en caso las normas de cada tributo no prevean otro régimen de determinación.

Para determinar la base imponible, la Administración hará uso de las declaraciones, documentos y datos presentados o consignados en los libros y registros, así como de cualquier otro documento, justificante, etc., relacionado con la obligación tributaria.

Lo destacable de este método es que se basa en datos reales de los contribuyentes, por ello es que el método de estimación directa es el idóneo -o a caso el más conveniente- para determinar la real capacidad económica del sujeto.

1.2.2. *El método de estimación objetiva*

Es el método por medio del cual la determinación de la base se hace en función a un conjunto de signos, índices y módulos, previamente establecidos por el legislador, teniendo en cuenta las actividades a las cuales van a ser aplicadas. Es importante anotar que este método es optativo para el contribuyente, es decir, queda en manos de éste decidir a qué método se someterá.

Abordaremos el tema con más detenimiento en el apartado correspondiente¹⁵.

1.2.3. *El método de estimación indirecta*

La LGT en su artículo 53, en relación a la estimación indirecta, establece –en el primer punto– lo siguiente:

“1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) *Falta de representación de declaraciones o negativa a la actuación inspectora.*
- b) *Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.*
- c) *Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.*
- d) *Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.*

La primera cuestión importante que debemos señalar en relación a este punto es que el método de estimación indirecta es subsidiario de los anteriores, además de ello, deberá concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, para forzar su aplicación. Este carácter subsidiario de la estimación indirecta es un primer límite para su utilización pues, como puede notarse, busca proteger al contribuyente en situación de indefensión ante tan amplias facultades

¹⁵ Vid. *Infra*, capítulo I, apartado 3.



de la Administración. Es necesario subrayar que sólo podrá emplearse este método en el supuesto que no hayan datos suficientes para hacer uso el método regular establecido por la norma del tributo correspondiente pues, en caso se disponga de esos datos en cualquier momento, la aplicación del método de estimación indirecta ya no será procedente ni mucho menos justificada¹⁶.

En efecto, la aplicación de este método y la amplia actuación de la Administración quedan justificadas ante: (i) la inactividad del contribuyente obligado a declarar (inciso *a* del artículo 53.1 de la LGT), (ii) una actividad de obstrucción (inciso *b* del artículo 53.1 de la LGT), (iii) el incumplimiento de obligaciones contables o registrales (inciso *c* del artículo 53.1 de la LGT) y, (iv) la desaparición, provocada o no, de la documentación necesaria (inciso *d* del artículo 53.1 de la LGT).

El presupuesto de hecho para la aplicación de este método, es que a la Administración le resulte imposible obtener los datos necesarios para liquidar por los otros dos regímenes, por las causas del artículo 53.1 de la LGT, las cuales hemos detallado. Entiéndase que, de ninguna manera constituye un mecanismo de sanción ante la renuencia del contribuyente de presentar la documentación necesaria que permita la determinación de la base imponible por los métodos regulares, sino que debe ser utilizado única y exclusivamente teniendo en cuenta objetivamente la imposibilidad de realizar dicha determinación por otro medio. Podría decirse que constituye una *ultima ratio*. En consecuencia, el hecho de que el contribuyente sea renuente a las exigencias formales de la Administración, no es requisito suficiente para la aplicación de este método, sino el que sea materialmente imposible determinar la base imponible por el método previsto en la norma.

En relación a los medios para determinar la base imponible, el artículo 53.2 de la LGT establece lo siguiente:

“2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*
- b) *Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*
- c) *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes”.*

Los medios para la estimación indirecta son indiciarios, y los criterios para la evaluación de éstos los tenemos en el punto 2 del artículo 53 de la LGT. Engloba todos los datos y antecedentes del propio sujeto, y las estadísticas o resultados de contribuyentes similares del sector de la sometida a evaluación, dejando a la discrecionalidad de la Administración la decisión de optar por una o por otra, o inclusive por los dos simultáneamente.

En razón de esta discrecionalidad y de las amplias facultades de la Administración en la aplicación de este método, la LGT en su artículo 158¹⁷ prescribe una serie de exigencias con cargo a

¹⁶ “(...) si en el caso de una comprobación administrativa, el contribuyente que no había declarado aporta los datos precisos (contabilidad, documentos, etc.) o éstos son descubiertos u obtenidos por la administración, no procede ya la estimación indirecta sino la estimación directa u objetiva que corresponda”. Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, pág. 425.

¹⁷ La LGT en su artículo 158 –primer punto–, señala lo siguiente: “1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) *Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.*
- b) *La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.*
- c) *La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.*
- d) *Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos”.*

la Administración para garantizar que los derechos de los contribuyentes sean respetados. De este modo se exige a la Administración un “informe razonado” de la inspección sobre la procedencia del régimen, los medios utilizados, y los resultados y valoraciones del mismo, intentando evitar abusos en la aplicación. Según el artículo mencionado, el informe razonado deberá versar sobre los siguientes puntos: (i) las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, (ii) la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, (iii) la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas, y (iv) los cálculos y estimaciones efectuado en virtud de los medios elegidos.

El resto del artículo 158 de la LGT regula el supuesto de la reacción tardía del contribuyente ante la inminencia de la aplicación del método de estimación indirecta. En este caso, si el contribuyente aporta datos y justificantes, sólo serán admitidos si se hicieren antes de la propuesta de regularización por el Acta de inspección, o demostrando que fueron de imposible aportación al procedimiento.

1.3. El método de estimación objetiva

Nos referimos, en relación al método de estimación objetiva, como aquél cuya determinación¹⁸ es hecha a partir de signos, índices y módulos, los cuales son prefijados por el legislador previo estudio del sector económico de cada actividad y su realidad concreta. La medida de la base no se hace directamente sino utilizando dichos signos, índices y módulos, datos que son más alejados de la realidad concreta de cada contribuyente en particular, y que, en contraposición con esta “desventaja”, son más fáciles de conseguir, más evidentes, menos discutibles y por tanto más objetivos¹⁹.

Resulta lógico y claro a todas luces que la estimación directa sirve mejor a los fines perseguidos por el legislador, los cuales van dirigidos a gravar la riqueza donde efectivamente ésta se encuentra. En esta línea de ideas, es prácticamente incuestionable afirmar que la estimación directa revela más claramente que la objetiva, la verdadera capacidad contributiva de cada contribuyente.

Las notas características de este método son fundamentalmente dos:

1. El carácter opcional o voluntario para su aplicación y,
2. La procedencia por previsión expresa de la Ley.

La voluntariedad para la aplicación del método de estimación objetiva está justificada, ya que optar por éste implica renunciar al conocimiento real de la base y aceptar la determinación de ésta en base a los parámetros objetivos indicativos de una capacidad económica presunta. En cuanto a la procedencia por previsión expresa de la Ley, sucede lo mismo pues, al ser la estimación directa el método por antonomasia, se requerirá que la Ley lo prescriba expresamente en caso distinto.

En relación a los parámetros objetivos respecto de los cuales se hará la evaluación para la determinación de la base imponible, estos son, los signos, índices y módulos, no está por demás señalar que se expresan en unidades físicas (consumo de energía, superficie de las instalaciones, número de empleados, etc.), a los que se les imputa un determinado rendimiento.

Los signos, índices y módulos a los que nos referimos, al ejercer una función ponderativa, lo que buscan es posibilitar la determinación de la base en relación a un rendimiento medio –al menos eso se pretende al aplicar dichos parámetros–, pero alcanzar este fin dependerá mucho de

¹⁸ Interesante reflexión sobre la naturaleza determinativa o estimativa del método objetivo, *vid.* Pagés i Galtés, Joan. Análisis dogmático de los sistemas de medición objetiva en los impuestos locales vigentes, en *Tributos Locales*, núm. 66, octubre-diciembre 2006, págs. 18-19.

¹⁹ Ferreiro añade en este sentido: “En esta línea de ideas, puede decirse que la base a tener en cuenta en esos casos no es ya la medida cierta de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los índices, módulos o datos previsto por la ley”. Ferreiro Lapatza, *op. cit.*, pág. 418.



que los módulos estén correctamente diseñados²⁰. Para esta tarea es necesaria la actuación responsable de la Administración al momento de realizar el análisis de la realidad económico-social de las actividades y de los sectores a los que éstas pertenecen, en cuyo ámbito se aplicará el método de estimación objetiva.

De otro lado, resulta conveniente especialmente para los pequeños y medianos empresarios la aplicación de este régimen, porque las obligaciones formales que se exigen son mucho menos estrictas y complicadas que en la estimación directa²¹.

En el ordenamiento tributario español, la estimación objetiva se encuentra reconocida y definida en la LGT²². Como régimen de estimación de bases, puede hablarse únicamente respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)²³ en el caso de actividades empresariales en situaciones determinadas, y que no superen los límites cuantitativos previstos por la norma. Como caso aislado encontramos la aplicación del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre Sociedades (IS), dentro de los variados regímenes especiales que tiene, respecto de las “entidades navieras”²⁴, cuya determinación de la base se hace en función del tonelaje. Existe también una implicación de este método en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), específicamente el denominado *régimen simplificado del IVA*²⁵ (nombre que recibe la estimación objetiva en este impuesto), pero en este caso lo que se determina a partir de los módulos no es la base imponible sino de manera directa la cuota del impuesto.

²⁰ “Podríamos decir que en el régimen de estimación objetiva lo que se altera es la propia delimitación del hecho imponible: en lugar de gravarse los rendimientos realmente obtenidos por cada sujeto, lo que se grava es el rendimiento medio presunto, que es lo que se deriva de la aplicación de los índices o módulos”. Pérez Royo, Fernando, *op. cit.*, pág. 195.

²¹ Huguet Torrema De, José. *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados*, Barcelona, Praxis, 1992, pág. 109.

²² LGT. “Artículo 52. Método de estimación objetiva.—El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”.

²³ Ley del IRPF, artículo 49, donde se desarrolla de manera detallada todos y cada uno de los métodos de determinación de la base imponible.

²⁴ Regulado en el artículo 125 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS).

²⁵ Artículos 122 y 123 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

CAPÍTULO 2. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

1. PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL EN TORNO A LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A TRAVÉS DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

1.1. Generalidades

Sin lugar a dudas es en el campo del Derecho constitucional donde la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible recibe los mayores cuestionamientos, por diversas razones que a lo largo de este capítulo iremos desarrollando.

No es para menos pues, un método de determinación en el cual se toman como base para la determinación de la cuota, unas cifras que no representan lo concretamente realizado por el sujeto a través del hecho imponible, incluso podría darse el caso que tal hecho imponible no hubiera acontecido, podría pensarse –con argumentos válidos–, que constituye una flagrante y clara contravención a los principales principios en materia tributaria y, por tanto, que su inconstitucionalidad es obvia.

A lo largo de este capítulo haremos un recorrido por los principios involucrados en el problema que hemos descrito y daremos unas pinceladas del sistema tributario en relación con el cuerpo constitucional, así también, reflexionaremos acerca de los fundamentos que respaldan la existencia del método de estimación objetiva, a qué intereses responde, y si son éstos los suficientemente válidos para justificar su presencia. Por otro lado, haremos uso de algunas líneas para ocuparnos brevemente de los principios constitucionales que en materia tributaria recoge la Constitución Política del Perú (CPP).

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

El Derecho es “principalista”²⁶, se sostiene en una serie de principios tanto generales como sectoriales, éstos últimos relativos a cada disciplina jurídica especializada dentro del Derecho como un todo. Ha sido objeto de amplio debate el cuestionamiento sobre la existencia de dichos principios, enfrentando la postura de aquellos que afirman que el Derecho está nutrido de leyes de carácter general no necesariamente plasmadas en un cuerpo normativo, y por otro lado, la del normativismo kelseniano que defiende que el Derecho es un sistema normativo, un conjunto de normas completo, sin lagunas, que se basta a sí mismo, concluyendo que no hay más principios que los positivizados en las propias normas, esto es, que no existe Derecho fuera de la norma positiva²⁷.

No es de nuestro interés desarrollar las discusiones en torno a la existencia y naturaleza de los principios, queda por decir únicamente que es incuestionable la existencia de ciertos principios constitucionalizados, plasmados en normas constitucionales, que por jerarquía rigen la materia que

²⁶ “(...) el Derecho es “principalista”, es decir, está orientado por unos principios que le dan sentido (principios generales). No hay “ordenamientos” (categoría que será fundamental para el principalismo) sin unos principios generales, o, dicho de otro modo, justamente porque todo Derecho contiene unos principios generales que lo identifican, todo Derecho es un “ordenamiento jurídico”. Aragón Reyes, Manuel. *Constitución y Democracia*, 1.ª edición, 1.ª reimpresión, Madrid, Tecnos, 1990, pág. 69.

²⁷ Aragón Reyes M., *op. cit.*, págs. 69-70.



regulan, y los cuales han de ser respetados en bienestar del sistema en general, sin negar –claro está–, la existencia de principios generales no positivados²⁸.

El artículo 31 de la Constitución Española (CE) recoge los principios constitucionales que regirán en materia tributaria²⁹. Si bien no los señala de manera enumerativa, no resulta difícil deducir del texto los siguientes principios: (i) principio de generalidad (ii) principio de capacidad económica, (iii) principio de igualdad, (iv) principio de progresividad y la no confiscatoriedad y, (v) el principio de reserva de ley.

El “deber de contribuir”, creemos, no puede entenderse alejado del principio de capacidad económica –principio fundamental del sistema y que da sustento y justifica el deber de contribuir–, éste a su vez, se ve complementado y asistido por los otros principios referidos.

Al mismo tiempo que el sistema tributario satisface los principios tributarios recogidos en la Constitución, debe respetar los otros principios constitucionales que son la base del ordenamiento jurídico y en los cuales se funda. La Constitución a través de estos principios busca una igualdad no meramente jurídica sino social, y promueve principios básicos rectores, como son: el de legalidad, seguridad jurídica, jerarquía normativa, etc. Particularmente vinculados por la materia tenemos a los principios financieros que dibujan los lineamientos de una justicia financiera³⁰.

2.1. La estimación objetiva y su adecuación a los principios constitucionales

Los principios de generalidad, reserva de ley y progresividad, que implica también la “no confiscatoriedad”, el cual no es en estricto un principio sino mas bien un límite al principio de progresividad y que se deriva de él, no se encuentran en el ojo de la tormenta respecto a la problemática existente en relación a la aparente inconstitucionalidad del método de estimación objetiva, al menos no en igual medida que los restantes principios, lo que no quiere decir que no existan ciertos cuestionamientos en relación a éstos, a los cuales nos referiremos. Resulta importante apuntar que el conflicto se presenta de manera fundamental con el principio de capacidad económica e igualdad.

2.1.1. El principio de progresividad y la no confiscatoriedad

El principio de progresividad³¹ (artículo 40 de la CE³²) propugna que, a medida que la riqueza de los sujetos pasivos se acumula, la obligación de contribuir aumenta en mayor medida de lo que se incrementa la riqueza.

El límite al principio de progresividad lo pone la “no confiscatoriedad”³³, que no es otra cosa que la consecuencia del reconocimiento del derecho de propiedad, pues “confiscar” significa

²⁸ “(...) el ordenamiento jurídico en su conjunto, se nutre no sólo de normas escritas (el texto constitucional), sino también de principios generales no positivados en ellas (...) cuya conformación se produce mediante la labor de la doctrina y la jurisprudencia”. Aragón Reyes, *op. cit.*, pág. 74.

²⁹ Acerca de la interpretación de las normas tributarias a la luz del Derecho constitucional, *vid.* Martín Queralt, Juan. Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional, en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, págs. 55-68.

³⁰ “Los principios materiales “justicia financiera”, operan como límites materiales para el legislador ordinario, pues afectan la producción normativa en la órbita financiera y a la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el “contenido esencial” de tales principios”. Martínez Lago, Miguel Ángel y García de la Mora, Leonardo, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 4.ª edición, Madrid, IUSTEL, 2007, pág. 75.

³¹ Interesante es el criterio de Martínez Lago y García de la Mora, quienes consideran que “más que un principio, es ante todo, una técnica instrumental al servicio de la redistribución”. Siendo coherentes con este planteamiento sostienen que al ser la progresividad tan sólo una técnica, ésta no puede estar presente en todos los tributos, y señalan que, debe estar presente en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de la sociedad. Martínez Lago M., *op. cit.*, pág. 88.

³² Constitución Española (CE). “Artículo 40. 1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica (...)”.

³³ En relación a la “no confiscatoriedad” en el Derecho español, *vid.* Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús. Vigencia y operatividad del principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español, en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, págs. 107-121.

privar a un sujeto de sus bienes y aplicarlos al fisco³⁴. Debemos entender que se refiere tanto al sistema tributario como a los tributos que son parte de él, así, se debe ser muy cuidadoso al sancionar como confiscatorio o no un tributo, no teniendo únicamente como referencia el gravamen aplicable sino otros factores³⁵.

No sólo es una manifestación del derecho de propiedad sino también responde a motivos financieros pues, un sistema confiscatorio implicaría el agotamiento de la fuente del tributo, la depredación de la capacidad económica³⁶. El hecho de prescindir de este límite significaría atentar contra la misma finalidad del sistema: la redistribución, pues traería como consecuencia la destrucción o eliminación de los derechos, rentas y bienes de los particulares. Luego, entonces, ¿qué redistribuir? Del mismo modo provocaría un desincentivo que iría en contra de la misma Administración pues el contribuyente no sabría para quien trabaja³⁷.

Como consecuencia de lo que sostienen los detractores de la estimación objetiva y por tanto, aquellos que defienden la inconstitucionalidad del método en base fundamentalmente a que contraviene el principio de capacidad económica, del cual nos encargaremos líneas adelante, se puede llegar a concluir la “confiscatoriedad” de la estimación objetiva, argumento que estaría basado en que, al no haber correspondencia entre lo gravado y la real capacidad del contribuyente, la Administración puede llegar a aplicar al fisco la propiedad del contribuyente y no el rendimiento producto de la actividad. Veremos más adelante³⁸ que el método de estimación objetiva es perfectamente coherente con el principio de capacidad económica, en consecuencia, la “aparente” confiscatoriedad del régimen es solo eso, “aparente”.

2.1.2. *El principio de reserva de ley tributaria*

Dentro de este primer grupo de principios, los cuales son los menos involucrados con la problemática del método de estimación objetiva, tenemos al principio de reserva de ley. Este principio no se asimila al concepto de “principio de legalidad”, es más bien una manifestación de este último. El principio de reserva de ley determina por mandato constitucional que ciertas materias sólo pueden ser reguladas por una norma con rango de ley. En nuestro campo de estudio estaremos ante el “principio de reserva de ley tributaria”.

No se crea que este principio alcanza a la totalidad de normas de Derecho tributario, sino sólo a aquellas que involucran a los elementos esenciales de la prestación tributaria³⁹, que no son pocas. En este sentido, ningún tributo puede ser establecido si no es por una ley (“*nullum tributum sine lege*”), de manera similar se manifiesta este principio en el Derecho anglosajón (“*no taxation without representation*”).

Existen normas tributarias que no requieren, como requisito indispensable para su validez, el respaldo del principio de reserva de ley de manera directa, éste es el caso de los reglamentos,

³⁴ Ferreiro Lapatza, J., *op. cit.*, pág. 286.

³⁵ En este sentido, *v. gr.*, el gravar con 30 por 100 alimentos de primera necesidad (leche, azúcar, pan, etc.) podría considerarse confiscatorio, y no así por ejemplo al gravar con 60 por 100 objetos suntuarios (autos de lujo, joyas exclusivas, etc.). En efecto, no es igual gravar al 30 por 100 a alimentos de la canasta básica que objetos de lujo. En un caso será confiscatorio y en el otro no, pese a que estamos hablando de gravámenes igualmente gravosos.

³⁶ El Tribunal Constitucional Español (TCE) ha manifestado que: “(...) la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir, sino conservarla y difundirla en mayor medida”. *Vid.* Martínez Lago, *op. cit.*, pág. 90.

³⁷ “A nuestro juicio, la prohibición de confiscatoriedad cumple la sola misión recordatoria de que la capacidad económica, concebida como fuente de la imposición, tiene unos límites que revelan la efectiva aptitud para contribuir al sostenimiento del gasto público. Por debajo, el límite mínimo afectaría al umbral de subsistencia que no resultaría ni lógico, pero tampoco justo, que fuese sometido a gravamen. Por arriba, el límite máximo de dicha capacidad económica, supondría la barrera que de sobrepasarse llevaría a la destrucción de esa propia capacidad”. Martínez Lago, *op. cit.*, pág. 90.

³⁸ *Vid. Infra*, capítulo II, apartado 1.4.

³⁹ El principio de reserva de ley deberá cubrir al menos “*todos aquellos elementos que afectan la identidad o a la entidad de la prestación (directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias)*”. PEREZ ROYO, citado por FERREIRO, *vid.* Ferreiro Lapatza, J., *op. cit.*, pág. 271.

las órdenes ministeriales, etc.; su validez esta garantizada según lo que regulen por normas de mayor jerarquía que así lo han determinado⁴⁰. Respecto a los reglamentos hay que decir que éstos tienen sentido sólo como ejecución, desarrollo o complemento de la ley, los cuales deben delimitar claramente el ámbito de su actuación como instrumento de regulación secundaria.

Es bueno recordar también que la exigencia de respeto al principio de reserva de ley viene dado en razón de garantizar de manera esencial la autonormación o autoimposición⁴¹, legitimándola. Este principio viene recogido en el artículo 133.1 de la CE⁴².

Pero, volviendo a los elementos esenciales de la prestación tributaria, ¿cuáles de estos deberán ser regulados necesariamente por una ley? Pues, definitivamente aquellos elementos componentes de la relación jurídica tributaria. El artículo 8 de la LGT⁴³ enumera una serie de elementos y ocasiones en que es necesaria la actuación de una norma con rango de ley. Ferreiro es de la idea que *“deberán estar cubiertos también por este principio aquellas normas que establezcan deberes formales que acompañan a los tributos pues en muchas ocasiones son tanto o más gravosas que las prestaciones tributarias, son en sentido estricto de carácter personal”*⁴⁴.

Sin embargo el mayor problema que enfrenta el método de estimación objetiva con este principio –en nuestra opinión–, es que mucho se cuestiona el hecho que la Orden Ministerial (OM), que cada año regula la aplicación del método de estimación objetiva, al ser una norma jurídica menor jerárquicamente que aquellas con rango de ley, no puede regular los elementos fundamentales de la determinación de la base imponible⁴⁵, como efectivamente sucede. La OM año a año modifica los distintos parámetros objetivos en función a la coyuntura económica y social, involucra nuevas actividades y desvincula a otras, varía los signos, módulos e índices, etc. Su protagonismo es innegable, como también lo es el hecho de que existe una deslegalización de los elementos esenciales de la base imponible del tributo. Para muchos la inconstitucionalidad es obvia.

⁴⁰ “La reserva de ley supone, ante todo, un límite general a la potestad reglamentaria de la Administración. La Administración puede no puede regular esta materia a través de una norma reglamentaria si una ley no le ha habilitado previamente para ello”. Ferreiro Lapatza, J., *op. cit.*, pág. 272.

⁴¹ Los representantes del pueblo, en el parlamento, consienten a qué tributos serán sometido sus representados.

⁴² CE. “Artículo 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

⁴³ LGT. “Artículo 8. Reserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

⁴⁴ Ferreiro Lapatza, J., *op. cit.*, pág. 271.

⁴⁵ Con suficiente rigor, y razón no le falta, Martín Queralt sostiene: “La parquedad del legislador ha sido extrema. Parquedad legislativa que va más allá de fijar los límites de los rendimientos que impiden la aplicación de este régimen, se resume en una amplia remisión reglamentaria que no constituye un modelo de respeto al principio de reserva de Ley. Máxime cuando ni siquiera es el Reglamento, sino una Orden Ministerial la que en último extremo aprueba los criterios según los cuales deberá pagarse el impuesto”. Vid. Martín Queralt, Juan; et. al. *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 4.ª edición, Navarra, Editorial Aranzadi S.A., 2007, pág. 134.

Ante este cuestionamiento, lo cierto es que, al ser un tema tan complejo y dinámico, someter todas estas normas al procedimiento regular de aquellas con rango de ley, sería perjudicial y contrario a la finalidad que ha venido persiguiendo el legislador al querer regular este método de determinación. Somos de la opinión que ante este problema lo único que puede hacerse, para no contravenir este principio, ni tampoco atentar contra la bondad que el método de estimación objetiva ofrece en relación a su practicidad, es dar a través de una norma con rango de ley, un cierto campo de acción al legislador para que pueda adecuar los parámetros objetivos y otras cuestiones vinculadas a los destinatarios del método a las condiciones económicas y sociales del momento, sin tener que apelar al engorroso mecanismo de dación de leyes. Es claro que estas prerrogativas deberán ser únicamente relativas a cuestiones objetivas y no a aquellas sobre los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, las cuales deberán estar previamente delimitadas por las mismas leyes que permiten cierta discrecionalidad en la implementación de las normas reguladoras de este método de determinación.

2.1.3. *El principio de generalidad*

Entendemos por principio de generalidad como aquél destinado a velar porque todos los contribuyentes resulten afectados en igual medida por la aplicación de la ley, lo que quiere decir que, no sólo no pueden existir privilegios amparados por ley, sino que tampoco pueden existir privilegios en aplicación de ésta. Este principio, a su vez, está muy relacionado al principio de igualdad⁴⁶ pues, generalidad implica una igualdad en la ley y –por otra parte–, una igualdad ante la ley⁴⁷.

El principio de generalidad se entiende en dos momentos distintos, el primero respecto del legislador que deberá tipificar los hechos imposables de manera tal que la presión fiscal afecte con una intensidad similar y proporcional a todos los contribuyentes involucrados, en este orden de ideas, si estamos en algún caso de exenciones, éstas deberán justificarse adecuadamente para no contravenir este principio. El segundo momento se refiere a la aplicación de la norma tributaria, en el sentido que la Administración no podrá actuar de manera discrecional al aplicar ésta.

En efecto, la generalidad equivale a la prohibición de discriminaciones o privilegios fuera del marco normativo. Prohibición de conceder beneficios tributarios injustificados constitucionalmente, que significaría contravenir de manera directa el deber genérico de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Asimismo, el principio de generalidad determina que resulten gravados bajo el sistema tributario tanto los nacionales como los extranjeros. El sistema tributario español utiliza el criterio llamado principio de residencia de renta mundial o el denominado principio de territorialidad, dependiendo de la clase de tributos. En los impuestos directos se aplica el principio de residencia o renta mundial, en consecuencia, el contribuyente –si es residente– resultará gravado con independencia de dónde se realice el hecho imponible (dentro del territorio español o en el extranjero), en caso de los “no residentes” se les aplicará el principio de territorialidad (son gravados en relación al lugar donde se entendió realizado el hecho imponible).

Dado que este principio viene estrechamente vinculado con el de igualdad, la problemática en relación al método de estimación objetiva será desarrollada en este punto.

2.1.4. *Los principios de capacidad económica e igualdad: fundamentos para la existencia del método de estimación objetiva*

Estrechamente vinculado al principio de generalidad se encuentra el principio de igualdad. Este principio se configura como una directriz para evitar que se discrimine a los contribuyentes

⁴⁶ “La generalidad de la norma no es sino el reflejo más genuinamente jurídico de la igualdad”. Ferreiro Lapatza, José J. Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Argentina, 2006, pág. 29.

⁴⁷ No queremos confundir ambos principios, el principio de “generalidad” reza sobre la obligatoriedad de que todos soportemos las cargas tributarias, por su parte, el principio de “igualdad” predica que todos somos iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del gasto público. La línea divisoria de ambos conceptos es tenue pero alcanza para darnos cuenta que son distintos y advertir también que están indiscutiblemente ligados.

por razones distintas a su capacidad contributiva. Al no ser igual la capacidad económica de los administrados el sistema no los puede tratar de manera similar, sólo en mérito de esta diferencia es que la Ley puede discriminar las situaciones⁴⁸. Este principio puede resumirse en: “*dar un trato igualitario a los sujetos que se encuentren en una situación homogénea, y discriminar de ese trato a aquellos que se encuentren en una situación diferente*”. Esta desigualdad de tratamiento no sólo es una prerrogativa otorgada por la norma constitucional sino que es una exigencia en virtud del principio de capacidad económica, contenido del deber de contribuir⁴⁹.

El principio de igualdad tributaria⁵⁰ viene regulado en el artículo 31 de la CE⁵¹, pero debemos señalar que este principio en el ámbito tributario tiene su fundamento en el principio de igualdad que se encuentra establecido en la base del ordenamiento constitucional, tal como podemos ver en el artículo 1 de la CE⁵², en el artículo 14 (igualdad ante la ley)⁵³ y en el artículo 9 inciso 2 (igualdad material)⁵⁴ del cuerpo constitucional.

El artículo 9 inciso 2 de la CE es muy importante ya que nos habla de la búsqueda de la “igualdad real”, una igualdad que va más allá de la igualdad tributaria. Esto reafirma lo que señalábamos anteriormente respecto de que el cuerpo normativo tributario no sólo debe velar por el respeto de los principios que le informan, sino también, para coherencia con todo el ordenamiento jurídico, debe respetar los principios constitucionales generales y procurar que esa igualdad real se haga efectiva.

De otro lado, el Tribunal Constitucional Español (TCE) a través de su vasta jurisprudencia ha ido dando algunos alcances en relación a la manera en que debe entenderse este principio. Estos criterios han establecido que⁵⁵: (i) no toda desigualdad de trato en la ley constituye una infracción a la Constitución, sino que ésta se produce únicamente cuando dicha desigualdad supone una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable; (ii) a iguales supuestos de hecho deben aplicarse iguales consecuencias jurídicas, deberán considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; (iii) el principio de igualdad no proscribiera el hecho de que el legislador introduzca alguna desigualdad de trato, sino sólo aquellas que resultan artificiosas e injustificadas y; (iv) para que la diferenciación no sea considerada contraria a la Constitución, no sólo es indispensable que el fin perseguido por la norma sea una diferenciación lícita, sino que las consecuencias jurídicas sean adecuadas y proporcionales a dicho fin, en suma, que el fin perseguido y el resultado obtenido sean proporcionales a la luz de los principios constitucionales.

El mayor cuestionamiento que se hace a la estimación objetiva en relación con este principio, es que no hay un criterio coherente para el reparto justo de la carga tributaria, esto se evidencia en el hecho que hay un tratamiento igualitario en función a parámetros ajenos al real rendimiento de

⁴⁸ “*El sistema de tributos más perfecto no es aquel en que se hace pagar a todos y cada uno una misma cantidad de dinero. Un sistema así sería por el contrario injusto. Injusto que se hiciera pagar al que no puede*”. Ferreiro Lapatz, J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 282.

⁴⁹ “*(...) el deber de contribuir a la luz del principio de igualdad es un instrumento tendiente a la solidaridad*”. Martínez Lago M., op. cit., pág. 84.

⁵⁰ Para ver los criterios del TCE, *vid.*, Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) N.º 91/2007, de 7 de mayo; STC N.º 295/2006, de 11 de octubre; STC N.º 193/2004, de 4 de noviembre; STC N.º 21/2002, de 28 de enero; STC N.º 33/2006, de 13 de febrero.

⁵¹ CE. “*Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (...)*”.

⁵² CE. “*Artículo 1.1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político (...)*”.

⁵³ CE. “*Artículo 14. Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”.

⁵⁴ CE. “*Artículo 9.2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos de que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social (...)*”.

⁵⁵ *Vid.* Martínez Lago M., op. cit., págs. 85-86. Los autores hacen un interesante análisis de los criterios adoptados por el TCE de manera muy oportuna.

las actividades de los contribuyentes, en consecuencia se trata de manera igual a los administrados que *in facto* manifiestan desigualdad en el rendimiento de sus actividades. Pero tal planteamiento no resiste el análisis, pues el régimen de estimación objetiva prevé como elemento importante, la facultad del contribuyente de decidir el método por el que determinará la base imponible de sus actividades, así, la estimación objetiva no constituye *per se* un régimen obligatorio, sino por el contrario facultativo, que ofrece ventajas incuestionables al grueso de sujetos en que se pensó para su implementación. Es así que, muy por el contrario de ser un régimen gravoso, la estimación objetiva se ha convertido en una alternativa notablemente ventajosa, que si bien es cierto plantea unos parámetros objetivos homogéneos para un grupo de contribuyentes, no atenta contra sus intereses pues éstos tienen la facultad de renunciar a él en caso no les resulte conveniente.

Para describir la importancia del principio de capacidad económica dentro del sistema tributario, Pérez Royo señala refiriéndose a él como el “*objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario*”⁵⁶, no podría ser de otra manera pues es la regla fundamental de la distribución de la carga tributaria.

Ferreiro distingue dos clases de capacidad contributiva: (i) la capacidad contributiva absoluta, que *a priori* busca discriminar de manera general a quien tiene capacidad contributiva y a quien no lo tiene y; (ii) la capacidad contributiva relativa, que alude a la medida —el montante—, en la que tiene que tributar cada uno de los contribuyentes. De la segunda es de la cual nos ocuparemos pues, es en ésta donde se puede notar la real capacidad del sujeto en función al hecho imponible en el que está inmerso.

Es en función del principio de capacidad económica, recogido en el artículo 31 inciso 1 de la CE, que el legislador diseña las normas tributarias identificando situaciones indicadoras de capacidad económica, y gravando la riqueza allí donde se encuentra de manera efectiva⁵⁷. El legislador se ve imposibilitado de establecer tributos en supuestos en los que el destinatario de la norma no revele de manera efectiva capacidad económica, y no sólo eso, sino que debe modular la carga tributaria en función a la intensidad con que la capacidad económica se ponga de manifiesto. La capacidad económica actúa como presupuesto de imposición⁵⁸.

Hemos dicho respecto a este principio que el legislador debe buscar supuestos fácticos que revelen una cierta capacidad económica y, consecuentemente con esto, que determinen una base imponible que plasme esa capacidad. Como hemos señalado, para la determinación de la base imponible sometible a tributación, el ordenamiento tributario prevé ciertos métodos, de los cuales el método de estimación directa es el que sin lugar a dudas refleja de modo más fidedigno la capacidad económica del contribuyente.

Para entender de manera correcta y coherente al cuerpo constitucional y sus principios, debemos tener claro, tal y como Ferreiro apunta que, “*tales métodos —refiriéndose a los métodos objetivos—, transforman los impuestos a los que se aplican en impuestos no sobre rentas o ventas reales, sino sobre rentas o ventas medias potenciales*”⁵⁹. En tal sentido no puede evaluarse la constitucionalidad o no del método haciendo una comparación entre ambos pues son distintos⁶⁰.

No puede establecerse una comparación válida entre los dos métodos de determinación con el fin de determinar su coherencia o no con los principios constitucionales en materia tributaria, ya

⁵⁶ Pérez Royo, F., *op. cit.*, pág. 54.

⁵⁷ “*La conexión entre el deber de contribuir y el principio de capacidad económica, entendido como exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra*”. Pérez Royo, F., *op. cit.*, págs. 54-55.

⁵⁸ “*(...) podemos decir que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder*”. Pérez Royo F., *op. cit.*, pág. 54.

⁵⁹ Ferreiro Lapatza, J. *Curso de Derecho Financiero Español*, *op. cit.*, pág. 420.

⁶⁰ “*La constitucionalidad o inconstitucionalidad de la estimación objetiva debe ser, en consecuencia, juzgada no desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un método de cuantificación, sino desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto sobre las rentas o ventas medias potenciales, y no sobre rentas o ventas reales*”. Ferreiro Lapatza, J. *Curso de Derecho Financiero Español*, *op. cit.*, pág. 420.

que responden a distintos criterios⁶¹ y, si bien persiguen lo mismo, uno ha sido diseñado para la estimación en función a datos reales, que manifiestan con alto grado de certeza el rendimiento del contribuyente, y el otro, con la finalidad de que se determine “un rendimiento medio o potencial” que la actividad, dependiendo de cual sea y al sector que pertenezca, puede ofrecer. Ambos cumplen la función de determinar con unos instrumentos u otros, de manera directa y real, o mediante índices, módulos y signos respectivamente, la capacidad contributiva del sujeto en consonancia no sólo con los principios constitucional en materia tributaria, sino de la constitución en su conjunto.

La crítica a la estimación objetiva, en relación al principio de capacidad económica, se ocupa de señalar como argumento principal que a través de ésta, no se mide de modo real e indiscutible la verdadera capacidad económica del sujeto⁶². En cuanto a este argumento –con poco fundamento, por cierto–, debemos decir que no existe un método de estimación que a ciencia cierta determine de manera exacta la capacidad económica de cada contribuyente, creer que el método de estimación directa lo hace, sería estar de espaldas a la realidad⁶³. Lo que sí puede afirmarse es que existen métodos que pueden determinar dicha capacidad de manera más próxima a la realidad; lo que no significa que otros no puedan hacerlo.

También revela la debilidad del argumento esgrimido que no es cierto que la estimación objetiva sea ajena a la realidad. Es evidente –al menos creemos que así es– que, los signos, índices y módulos son muestras más o menos cercanas –aproximadas– a la realidad de la situación de determinada empresa, así, si una empresa, de tener veinte (20) mesas de atención al cliente y tres (3) mozos pasa a duplicar el número de mesas y mozos, sin duda alguna este rasgo es manifestación de una cierta capacidad económica del contribuyente, que obviamente demuestra la mejora que ha tenido el desempeño de su actividad, a nuestro punto de vista, es algo innegable. El papel que cumple el método de estimación objetiva es justamente ese, aproximarse de la manera más conveniente a la realidad, y para corregir la inevitable inexactitud que puede provocar su aplicación, establece una serie de “correctores” muy bien diseñados, como consecuencia de una evaluación detallada de la actividad y el sector al que pertenece, además de otros incentivos que hacen de la estimación objetiva un método atractivo.

Ferreiro, que se ocupa de manera oportuna y con un análisis agudo sobre el tema, explica⁶⁴: *“De tal modo que, puede decirse, no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta de la capacidad a través de la estimación objetiva de la base. Ambas responden a distintos grados de aproximación a la realidad, a la riqueza que se quiere medir y toman como medida de la capacidad sin que pueda establecerse una diferencia radical, sino de grado. Dicho aún de otro modo: en toda estimación objetiva existe un cierto grado de estimación directa, pues ciertos hecho o datos se miden o toman directamente de la realidad considerada; y en toda estimación directa existe un cierto grado de estimación objetiva pues en ella se renuncia también a medir directamente ciertos extremos o elementos que determinan la base”*⁶⁵.

⁶¹ *“En la estimación objetiva se renuncia, pues, a calcular directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos) y se sustituye este cálculo por la aplicación de los módulos de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir (si los índices están bien confeccionados) con el rendimiento, pero no con el real de cada caso. Podríamos decir que en el régimen de estimación objetiva lo que se altera es la propia delimitación del hecho imponible: en lugar de gravarse los rendimientos realmente obtenidos por cada sujeto, lo que se grava es el rendimiento medio presunto, que es lo que se deriva de la aplicación de los índices o módulos”*. Vid. Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 18 edición, Navarra, Editorial Thompson-Civitas, 2008, págs. 191-192.

⁶² Acerca de la relativización de las diferencias entre la estimación directa y objetiva y las exigencias constitucionales para la adecuación de la estimación objetiva a la constitución, *vid.* Ferreiro Lapatza, José Juan. Apología contracorriente de la estimación objetiva, en *Crónica Tributaria*, núm. 116, 2005, págs. 65-66.

⁶³ *“(…) frente a tanto dogmatismo científico sobre cómo debe considerarse la base y la capacidad en los distintos impuestos desde la perspectiva económica o contable, la Ciencia del Derecho –que también ha padecido y padece los errores de un dogmatismo sin argumentos– sólo debe afirmar que la medición exacta e indiscutible de la capacidad es imposible; y que el legislador, cuando elige bases y métodos de estimación, lo más que puede hacer es tratar de aproximarse, en la medida de lo posible y sobre la base de la argumentación más plausible, a dicha capacidad; y que tal aproximación puede tener diversos grados”*. Ferreiro Lapatza, J. *Curso de Derecho Financiero Español*, *op. cit.*, pág. 421.

⁶⁴ Ferreiro Lapatza, J., *op. cit.*, pág. 421.

⁶⁵ Un ejemplo claro respecto al fundamento expuesto es que hay no pocas situaciones en las que la ley impone un valor determinado aún cuando el valor real es distinto (criterios objetivos dentro del método de estimación directa). Piénsese el caso de la venta de un inmueble. A efectos del impuesto correspondiente, la base imponible corresponde al valor de mercado del bien, aún cuando quizás el valor de transferencia haya sido menor por cualquier motivo. Del otro lado, cuando estamos en el método de estimación objetiva, para determinar la cuantía máxima de operaciones para ser considerado dentro del régimen, la Administración se vale de la cuantía real de las operaciones del sujeto, las cuales están sustentadas en facturas y otros documentos.

Ante lo expuesto, queda claro que lo que busca y debe buscar el legislador con la aplicación de cualquiera de los regímenes no es la determinación exacta de la capacidad del sujeto, sino una aproximación a esta capacidad en función no sólo del principio de capacidad económica que habrá de respetarse, también teniendo en cuenta además otros principios y valores constitucionales de los que hablábamos en el inicio de este capítulo, como son: seguridad, igualdad material, eficacia del sistema, etc. En efecto, no puede desnaturalizarse el sistema e ir en contra de estos principios por defender rígidamente un principio de capacidad económica que pretenda que se determine al milímetro la riqueza gravada (cosa que como hemos visto resulta imposible), en detrimento de la armonía de todo el ordenamiento⁶⁶. El juicio de constitucionalidad debe emitirse con referencia a todos los valores constitucionales⁶⁷.

El régimen de estimación objetiva satisface los valores constitucionales a los que nos hemos referido, además de constituirse en un instrumento muy importante en aquellos impuestos que son la columna vertebral del sistema tributario, como son el IRPF y el IVA. Con este régimen el sistema tributario se hace más eficaz, se desprende de recursos que antes eran utilizados para la difícil tarea de fiscalización de la gran cantidad de pequeños contribuyentes, lo cual no era rentable en comparación con lo que recaudaba de ellos, y los canaliza para un mejor control del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los grandes contribuyentes.

3. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ

Los principios constitucionales tributarios en el ordenamiento jurídico peruano se encuentran recogidos en el artículo 74 de la CPP⁶⁸. Estos principios que se señalan son: (i) el principio de reserva de ley, (ii) el principio de igualdad y, (iii) el principio que versa sobre el respeto de los derechos fundamentales; por otro lado expresamente prescribe la “no confiscatoriedad” del sistema, el cual no aparece en la CPP como un principio en estricto. De manera implícita podemos identificar al principio de capacidad económica, fundamento del deber de contribuir.

Traer nuevamente el concepto de cada principio sería ocioso teniendo en cuenta que han sido desarrollados ampliamente en los puntos precedentes, por tal motivo y con la finalidad de aportar algo distinto al análisis, tomaremos en cuenta los matices que se presentan en la legislación peruana al respecto, así como los distintos criterios que ha señalado la doctrina jurisprudencial a través del Tribunal Constitucional (TC).

Al igual que en el ordenamiento español, y tal como se ha visto corroborado por la doctrina, el ordenamiento tributario peruano no sólo se informa de los distintos principios que hemos enumerado sino que, además, siendo coherente con el ordenamiento en su conjunto, fomenta el respeto de los valores que él comprende; nos referimos a valores tales como: libertad, igualdad, justicia, participación democrática en la formación del orden social y económico, etc., que son reflejados por

⁶⁶ “Teniendo en cuenta todos estos valores -el autor se refiere a los valores de la Constitución-, entiendo tan contrario a la Constitución sería exigir una minuciosa contabilidad, con la documentación y tareas que aquello importa, a un modesto puesto de venta de periódicos para aplicar el método de estimación directa, como renunciar a la estimación directa del rendimiento neto obtenido por una empresa”. Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pág. 423.

⁶⁷ Ferreiro Lapatza, J., op. cit., pág. 423.

⁶⁸ Constitución Política del Perú (CPP). “Artículo 74. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

normas constitucionales como el artículo 58 de la CPP⁶⁹, que reconoce a la economía social de mercado como el régimen económico en el país y revela sus valores fundantes: libertad y justicia⁷⁰. Vale resaltar este aspecto pues es fundamento importante para el desarrollo de todo el sistema tributario y, en consecuencia claro está del tema que nos ocupa, pues da base para la adecuada implementación del régimen de estimación objetiva, más aún cuando –como hemos visto–, se ve cuestionada su existencia por argumentos inconsistentes basados en la contravención de ciertos principios –como el principio de capacidad económica al que nos hemos referido–, sin tener un panorama del ordenamiento en su conjunto y sus valores y principios fundantes.

De otro lado, el TC establece –tal como lo advertimos al ocuparnos del principio de reserva de ley–, las diferencias entre los principios de legalidad y reserva de ley en los siguientes términos: *“A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias”*⁷¹.

En tal sentido, no hay duda alguna que el principio de legalidad comprende al de reserva de ley. Este último se encuentra en relación directa con el Derecho tributario pues la creación de tributos se da únicamente a través de una ley y, tal como ya lo habíamos explicado, lo mismo sucede en cuanto a las exoneraciones. Cabe precisar que el artículo 74 alude también al Decreto Legislativo (DL)⁷² como instrumento normativo idóneo para la creación, modificación, exoneración⁷³ o derogación de tributos, debido a que es una norma jurídica con rango de ley. Así también, es pertinente señalar que han sido planteados en sede constitucional múltiples acciones cuestionando la regulación de los aranceles y las tasas mediante Decretos Supremos⁷⁴ (DS). Al respecto el TC ha establecido que al ser compleja la regulación en materia aduanera se ha dejado que los DS regulen la parte arancelaria, esto no quiere decir que se deje al arbitrio de un DS el nacimiento de la obligación de tributar, sino que dicha obligación se entiende que está previamente determinada por una Ley.

De otro lado, la CPP otorga competencia a los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales respecto de las tasas y contribuciones que administren, hecho que no merece mayor comentario.

El principio de capacidad económica no es revelado de manera expresa por el artículo 74 de la CPP, por el contrario, se deduce de los principios recogidos en él⁷⁵. En relación a este principio el TC ha señalado que: *“(…) la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tribu-*

⁶⁹ CPP. “Artículo 58. La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”.

⁷⁰ STC N.º 008 – 2003 – AI/TC.

⁷¹ STC N.º 02689 - 2004 – AA/TC.

⁷² “(...) ha de señalarse que la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79 de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa), para los supuestos contemplados en el artículo 74 de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley –en cuanto al tipo de norma– debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo”. STC N.º 02762 – 2002 – AA/TC.

⁷³ STC N.º 0042 – 2004 – AI/TC.

⁷⁴ STC N.º 0012 – 2003 – AI/TC.

⁷⁵ “(...) el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos sólo no de los aspectos que se encuentran ligados a la concepción del principio de capacidad contributiva”. STC N.º 0033 – 2004 – AI/TC.

*taria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria (...)*⁷⁶.

El contenido del principio de capacidad contributiva en el Derecho peruano no es distinto al delimitado por el Derecho español, aspecto que es muy relevante pues los fundamentos que respaldan la oportuna regulación del régimen de estimación objetiva, sirven para justificar del mismo modo su existencia en el ordenamiento tributario peruano. Tal como se ha recogido en la cita textual, el TC entiende el principio de capacidad económica en armonía entre el bienestar general, respaldado por el cuerpo constitucional en su integridad y el marco constitucional tributario, y no aisladamente. Así mismo, subraya el TC que el principio de capacidad económica no sólo puede ser medido en función a las rentas obtenidas sino que se pone de manifiesto también a través de otros tributos, como es el caso del impuesto sobre el patrimonio⁷⁷.

La “no confiscatoriedad” dentro del sistema tributario, y más en jurisdicción constitucional, es un tema recurrente. Como en caso de los otros principios no ensayaremos nuevamente una definición, pues la “no confiscatoriedad” es expresión del derecho de propiedad. El problema surge cuando en los distintos ordenamientos se plantea el dilema de lo que se considera confiscatorio y lo que no, en relación a la cuantía del gravamen aplicable. Este es un tema particularmente conflictivo donde cada sistema va matizando su contenido a través de la jurisprudencia. El TC evita entrar en el meollo del problema sin tomar una posición clara –en relación a cifras–, señalando lo siguiente: “(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”⁷⁸. Dentro de sus mismos argumentos apunta que la evaluación respecto a la confiscatoriedad o no de determinado tributo deberá hacerse poniendo a examen el caso concreto.

Finalmente en cuanto al principio de respeto a los derechos fundamentales e igualdad, el TC –haciendo referencia al primero de ellos–, en relación al Impuesto a la renta, apunta que: “(...) el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum, y (...) el Impuesto a la Renta no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de la capacidad económica o contributiva”⁷⁹. Por otro lado, en relación al principio de igualdad resalta la idoneidad del trato diferenciado de manera objetiva y razonable entre sujetos de derecho que no son sustancialmente iguales.

⁷⁶ STC N.º 0033 – 2004 – AI/TC. Interesante resolución en el marco de la Acción de Inconstitucionalidad promovida contra el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

⁷⁷ Así lo ha manifestado el Tribunal Constitucional (TC) respecto al caso del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), sosteniendo que “la capacidad contributiva, desde un plano objetivo, puede manifestarse, bien con la generación de renta, bien con la tenencia de patrimonio, como en el caso del IEAN, cuya estructura fue elaborada tomando como manifestación de capacidad contributiva los activos netos”. STC N.º 01907 – 2003 – AA/TC.

⁷⁸ STC N.º 2727 – 2002 – AA/TC. “(...) tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’ -hablando de la no confiscatoriedad-. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”. En similar sentido el TC se pronuncia -entre otras cosas- respecto al carácter no confiscatorio del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF). STC N.º 0004 – 2004 – AI/TC, 0011 – 2004 – AI/TC, 0012 – 2004 – AI/TC, 0013 – 2004 – AI/TC, 0014 – 2004 – AI/TC, 0015 – 2004 – AI/TC, 0016 – 2004 – AI/TC y 0027 – 2004 – AI/TC (Acumulados).

⁷⁹ STC N.º 2822 – 2003 – AA/TC.

CAPÍTULO 3. EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

1. EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

A lo largo de los años –hablamos de algunas décadas–, la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible de una serie de impuestos en el ordenamiento tributario español, ha sido objeto de moderados matices hasta cambios sustanciales que siempre surgieron, en mayor o menor medida, como respuesta a las necesidades coyunturales económicas y políticas y, como en cualquier otra rama del Derecho, producto de la evolución del Derecho tributario como disciplina. Estos cambios han desembocado en el tratamiento actual de la figura.

En definitiva, es dentro del IRPF donde tiene una gran importancia dado que, como hemos anotado en el capítulo anterior, la estimación objetiva constituye un instrumento adecuado para fomentar las actividades empresariales pequeñas y medianas por las facilidades que brinda. En igual grado de vinculación por como esta diseñado el sistema, la estimación objetiva se involucra con el IVA. Finalmente y de manera aislada se encuentra presente en el IS, en este último respecto a entidades navieras.

2. ANTECEDENTES

2.1. Los inicios de la “estimación objetiva”: la estimación indiciaria

Analizar los antecedentes de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible es estudiar lo que de manera general se conoce como “estimación indiciaria”, nombre que responde al concepto que en él está comprendido, dado que la determinación de la base imponible de un impuesto a través de la estimación objetiva es producto de la evaluación de una serie de parámetros objetivos –obviamente, previa configuración por parte del legislador a través de una ley–, en los que el contribuyente está inmerso por voluntad propia.

La evolución de la llamada estimación indiciaria⁸⁰ se inicia con la reforma en el ámbito financiero del año 1845, en ella se toma como modelo al régimen francés –dejando del lado al anglosajón–, pues permitía mayores ventajas en el momento de la recaudación, ya que posibilitaba gravar las manifestaciones de riqueza más importante de aquella época: la propiedad inmobiliaria y el consumo. Con esta reforma se ven las primeras muestras en relación a la determinación de las cuotas tributarias a través de procedimientos objetivos (v.gr. el número de inmuebles que posea el contribuyente o el número de cabezas de ganado, etc.).

Es a partir de una ley promovida en el año 1932⁸¹ que se implementa el Impuesto sobre la renta bajo la denominación de Contribución General sobre la Renta. Parte de la doctrina considera

⁸⁰ Vid. Calero García, María Luz. *Estimación Objetiva de la Renta Empresarial en el IRPF*, Tesis doctoral (Dir. Dr. D. Falcón y Tella), Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2004. Los principales datos en cuanto a este punto han sido tomados de la tesis doctoral referida. Para una mejor aproximación a este apartado también, Vid. Alonso Gonzáles, Luis Manuel. La simplificación de la tributación de las empresas en España, en *Crónica Tributaria*, núm. 124, 2007, pág. 12.

⁸¹ Ley de 20 de diciembre de 1932.

que es la primera manifestación de la determinación de la base imponible a través de signos externos⁸². El auspicioso ingreso del método de estimación de la base imponible del Impuesto a la renta por signos externos, que fue objeto de una serie de cuestionamientos, se consolidó mediante la Orden de 24 de marzo de 1956.

La evaluación de los signos externos en el incipiente método de estimación indiciaria era hecha por la Administración utilizando medios objetivos, los cuales respondían a la realidad social y económica de cada provincia en un periodo determinado. Así, dicha evaluación era realizada por el Ministro de Hacienda mediante Orden acordada por el Consejo de Ministros y publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE), previo informe del Jurado Central de Contribución sobre la Renta⁸³.

2.2. Las “Evaluaciones Globales” y los “Convenios”

La Ley de 26 de diciembre de 1957 dio inicio al régimen conocido como: “Evaluaciones Globales” y “Convenios”⁸⁴. Éstos eran métodos correspondientes al régimen de estimación objetiva para la determinación de la base de los distintos impuestos existentes. El régimen de las “Evaluaciones Globales” servía para determinar los beneficios tributarios en los impuestos directos y el régimen de “Convenios” servía para determinar las cuotas a satisfacer en los impuestos indirectos⁸⁵.

Según Calero García, la nota característica de estos sistemas de determinación de bases se encontraba en que la fijación del rendimiento o en otro caso, de cuotas, se hacía a través de un tratamiento conjunto de contribuyentes agrupados y no individualmente a cada uno de ellos, esto en función de sus actividades y su ámbito territorial⁸⁶. Así, se estudiaba la realidad económica-fiscal de una determinada actividad en un ámbito territorial específico, se calculaba una cifra global y luego ésta era dividida entre todos los sujetos pasivos, agrupados en función a ciertos módulos o índices. A dicho régimen se denominó “colaboración social de los contribuyentes”, pues la actuación y colaboración activa era de la Administración y los contribuyentes en conjunto.

Podría decirse que las características de este sistema de estimación giraban en torno a: (i) la determinación de las bases de cada grupo homogéneo por medio de estudios económicos, hechos a través de experiencias pasadas, (ii) la colaboración de los administrados y, (iii) la voluntad de la aplicación del sistema.

2.3. La estimación objetiva en la Ley General Tributaria

Progresivamente hemos visto cómo la estimación objetiva se fue consolidando dentro del sistema tributario español, aunque en un inicio con algunos problemas, posteriormente con más solidez.

⁸² Si bien con la Ley de 1932 se dio inicio a una nueva etapa con la implantación del Impuesto a la renta y la aparición de la estimación de la renta por signos externos, este comienzo no fue el mejor –al menos no para el cuestionado método de estimación de la renta por signos externos–, dado que el régimen estimativo fue suspendido por Orden de 29 de septiembre de 1939 y posteriormente con la Orden de 11 de marzo de 1943 fue suprimido. La suspensión y posterior supresión del régimen respondió –como era evidente en aquel momento–, a lo impopular que resultaba la medida, así pues, no sólo carecía de legitimidad –cuestión natural en un sistema tributario–, sino que un gran sector de la doctrina había propugnado por la supresión permanente de dicho régimen, esto último a propósito del anteproyecto de la Ley de 16 de diciembre de 1954, el cual pretendía restablecerlo. Luego de muchos cuestionamientos, a través de la Orden de 24 de marzo de 1956 se concretó el establecimiento de la estimación directa como método primordial para la determinación de la renta imponible, siendo de manera complementaria y subsidiaria los sistemas evaluativos (estimación de la renta percibida por signos externos de manera consentida).

⁸³ Son ilustrativas las Órdenes de 14 de mayo de 1955, de 15 de julio de 1955 y de 24 de marzo de 1956.

⁸⁴ Vid. Alemany Selfa, Miguel. *Las estimaciones objetivas globales en el sistema tributario español. Antecedentes. Implementación. Legislación. Crítica. Estadísticas*, 2 tomos, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, (Nota: aparentemente este trabajo constituye una tesis, pero no hay una referencia expresa de ello). También vid. González Páez, Eduardo. En torno a la exclusión del régimen de evaluación global de determinación de bases tributarias, en *Crónica Tributaria*, núm. 13, 1975, págs. 45-49.

⁸⁵ Calero García, M., *op. cit.*, pág. 80.

⁸⁶ Calero García, M., *op. cit.*, pág. 81.

Uno de los cuerpos normativos más importantes dentro del ordenamiento jurídico tributario, ya que congrega a las normas generales del sistema, es la LGT. Tal como la conocemos hoy en día –como un compendio normativo básico en materia tributaria–, su origen se remonta al año 1963 y, a efectos del objeto de nuestra investigación, debemos decir que ya este primer texto general contemplaba a la estimación objetiva como uno de los métodos de determinación de la base imponible.

Cabe señalar que el tratamiento de la estimación objetiva sufrió una reforma el año 1985 –a propósito de la más importante modificación hecha a la Ley de 1963, hasta esa fecha–; ésta consistió en añadir el término “singular” al *nomen iuris* original, así, luego de la reforma quedaría como “estimación objetiva singular”. Es importante apuntar y subrayar que la reforma a la que hacemos referencia es en el marco de la LGT, tema que estamos desarrollando, pues dentro del sistema tributario ésta fue anterior⁸⁷.

La importante modificación respondió fundamentalmente al propósito de abandonar la antigua concepción de este método de estimación, es decir, de aquél que trataba de manera generalizada a un grupo de contribuyentes vinculándolos de manera global con un determinado hecho imponible y posteriormente dividiendo la cuota tributaria entre ellos, a un método más personal, que evaluara la realidad económica de cada uno de los contribuyentes de manera individual.

En ese sentido, con el nuevo régimen, el hecho imponible vinculaba única y exclusivamente al contribuyente individualmente considerado y, de acuerdo a la intensidad en que se producía el hecho imponible presupuesto por la norma tributaria, que obviamente estaba determinado por una serie de módulos, se calculaba la cuota que debía ingresar a la Administración por concepto de sus tributos.

Una nueva reforma a la LGT vio la luz el año 1991. En relación a la estimación objetiva, en esta oportunidad producto de la publicación de la Ley del IRPF, se suprime el adjetivo “singular” que más de una década había estado vigente⁸⁸.

La nueva LGT del año 2003 es el último paso que hasta la fecha se ha dado en este tema. Esta Ley sigue manteniendo los tres métodos de determinación tradicionales dentro de los cuales prevalece el de estimación directa, y reserva el método de determinación objetiva para situaciones que el legislador ha considerado conveniente, teniendo en la voluntariedad a su rasgo característico principal, y delineando los fundamentos para que la normativa propia de cada tributo establezca los parámetros a tener en cuenta al momento de la determinación.

En el Capítulo III, correspondiente al Título II (Los Tributos), la LGT⁸⁹ regula los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal. El artículo 50 define lo que debe entenderse por base imponible, enumera las modalidades de determinación de ésta y señala las consideraciones a tener en cuenta para aplicar uno u otro método según sea el caso. De manera específica del método de “estimación objetiva” se ocupa el artículo 52 de forma muy escueta⁹⁰, y reenvía su regulación a la prevista para cada tributo.

⁸⁷ Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular.

⁸⁸ La existencia del término “singular” respondió en su momento al afán del legislador de advertir que el nuevo método de estimación objetiva -en ese entonces-, se aplicaba a los contribuyentes de manera individual (“singular”), y no como había sido el caso de las Evaluaciones Globales, en la cual se calculaba la base imponible en relación a un grupo de contribuyentes.

⁸⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Boletín Oficial del Estado (BOE) del 18 de diciembre, General Tributaria.

⁹⁰ LGT. “Artículo 52. Método de estimación objetiva. –El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”.



3. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

3.1. Antecedentes

3.1.1. La estimación objetiva singular⁹¹

La primera referencia a la que podemos hacer alusión en este tema en particular es la Ley 44/1978⁹², cuya entrada en vigencia significó el punto de quiebra entre un antiguo sistema de evaluaciones globales (estimaciones objetivas de carácter global), y el novísimo que pretendía una determinación de la base imponible a partir de la aplicación de un método de estimación objetiva singular, en sus variantes normal y simplificada.

De primera intención podemos decir que el método de estimación objetiva singular, limitaba su aplicación a personas físicas que desempeñaban actividades profesionales o empresariales con un determinado volumen de ingreso, este límite era previamente establecido por el legislador a través de la norma respectiva⁹³.

En esta primera etapa, la estimación objetiva singular se presenta bajo dos modalidades: (i) la normal, aplicable a profesionales y empresarios y, (ii) la simplificada, aplicable sólo a empresarios.

Luego de este importante avance, el cual se vio reflejado en un necesario y oportuno desarrollo normativo coordinado, que vinculaba las normas básicas contenidas en la LGT y las más especializadas en la Ley del IRPF, además de las normas complementarias reglamentarias que permitían su correcta aplicación, la Ley del IRPF fue objeto de una importante modificación dentro del régimen de la estimación objetiva singular⁹⁴. Debe resaltarse dentro de esta modificación la flexibilidad de la Ley para que ésta pueda ser desarrollada a través de reglamentos, la limitación de la modalidad simplificada y, de manera muy especial, la voluntariedad de asumir el método de estimación objetiva singular deja de entenderse aceptada tácitamente, salvo renuncia expresa, y se convierte en aplicable sólo a solicitud del interesado. Además de los importantes cambios señalados se modifican algunos índices y se imponen algunas obligaciones contables que no existían.

Una nueva modificación acompaña el periplo de la consolidación de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en España. A través de la Ley 18/1991 se

⁹¹ La estimación objetiva singular generó gran interés, muestra de ello es el gran número de publicaciones al respecto, significativamente mayor a otros en relación al mismo tema. Vid. Alemany Selfa, Miguel. La estimación objetiva singular. Comentarios al Real Decreto 2.833/1983, de 13 de octubre, en *Crónica Tributaria*, núm. 47, 1983, págs. 21-39. Carbajo Vasco, Domingo; et. al. Análisis de los resultados cuantitativos de la estimación objetiva singular. Ejercicio 1991, en *Hacienda Pública Española*, núm. 88, 1984, págs. 471-481. Carbajo Vasco, Domingo; et. al. Análisis de los resultados cuantitativos de la estimación objetiva singular. Ejercicio 1982, en *Hacienda Pública Española*, núm. 93, 1985, págs. 311-322. Durán – Sindreu Buxadé, Antonio. La estimación objetiva singular como método de estimación de bases imponibles, en *Gaceta Fiscal*, núm. 69, agosto – septiembre 1989, págs. 201-216. Gatóo de Echarri, Joaquín. Comentarios al nuevo régimen de estimación objetiva singular, en *Crónica Tributaria*, núm. 47, 1983, págs. 61-64. Lamoca Pérez, Carlos. *La estimación objetiva singular de rendimientos. Manual de Aplicación*, Monografía 67, Ministerio de Economía y Hacienda, (s.a.), (s.p.). Martín Fernández, F. Acotaciones al régimen de estimación objetiva singular. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1990, en *CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, octubre - diciembre 1990, págs. 583-590. Merola Macanás, Tomás. La tributación de pequeños empresarios y la estimación objetiva singular: necesidad de una reforma, en *Cuadernos de actualidad*, núm. 6, 1990, págs. 10-15. Perulles Moreno, Juan Manuel. Desarrollo normativo de la nueva regulación de la estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en *CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, enero-marzo 1984, págs. 79-87.

⁹² Creemos es oportuno comentar que antes de la Ley 44/1978 -que regulaba la renta de las personas físicas-, el sistema tributario se presentaba como deficiente e injusto. En palabras de Banaloché: “Un hecho cierto es que la tributación de la renta ganada por la personas físicas antes de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, era injusta en sus consecuencias, deficiente en su técnica y escasa en la recaudación que proporcionaba, debiendo ser la mejor expresión de la aportación al sostenimiento de las cargas públicas según un sistema tributario justo, progresivo y no confiscatorio, basado en la capacidad económica para contribuir (...)”. Banaloché, Julio. IRPF: Un impuesto intrínsecamente injusto, en *Cuenta y Razón. Una publicación de Estudios Sociológicos. Este recurso bibliográfico se encuentra disponible en: www.cuentayrazon.org/revista/doc/087/Num087_009.doc*

⁹³ El procedimiento para la determinación de los rendimientos de la estimación objetiva singular fue regulado por vez primera en la Orden de 23 de marzo de 1979.

⁹⁴ Dicha modificación se dio a través del Real Decreto (RD) 2922/1983 de 17 de octubre, y la Orden del 13 de mayo de 1984.

suprime el adjetivo “singular” y se establecen dos nuevas modalidades: (i) por coeficientes y (ii) por signos, índices y módulos. Calero, al respecto señala: “El objetivo de la reforma fue el diseño de un régimen auténticamente objetivo de determinación conjunta del rendimiento de la actividad en IRPF y de cuota en IVA, que minorase al máximo la presión fiscal indirecta para los contribuyentes afectados”⁹⁵.

3.1.2. La estimación objetiva por coeficientes y por signos, índices y módulos

A) La estimación objetiva por coeficientes

En líneas generales la determinación de la base imponible a través de la estimación objetiva por coeficientes⁹⁶ se hacía en base a la declaración de activos y pasivos del contribuyente, la utilidad era determinada por la diferencia de los ingresos y los gastos. La diferencia con la estimación directa radicaba en que no eran deducibles todos los gastos sino sólo los más significativos, aquellos establecidos taxativamente por el Reglamento. Para el resto de los gastos que no podían deducirse se aplicaba el sistema objetivo, aplicando unos determinados coeficientes en sustitución, solamente en este último punto era aplicable el régimen de estimación objetiva.

Era el caso de aquellos empresarios que no se encuadraban en el método de estimación objetiva por signos, índices y módulos por alguna circunstancia, pero que no tenían más de doce (12) trabajadores en planilla, que sus operaciones no superaban las cincuenta (50) millones de pesetas y, obviamente, que no determinaban su cuota bajo el régimen de estimación directa⁹⁷.

La determinación del rendimiento neto era producto de la deducción, al importe total del volumen de ventas (totalidad de ingresos), de los siguientes gastos: el corte del personal, la compra de mercancías y demás bienes adquiridos para revenderlos, consumo de energía y agua, alquiler de los locales en los que se ejercía la actividad, intereses de los capitales ajenos y demás gastos financieros aplicados a la actividad, tributos no estatales, reparaciones y conservación, y en caso que el desarrollo de la actividad se viese afectado por situaciones fortuitas (V. gr. incendios, inundaciones, etc.), u otras circunstancias excepcionales⁹⁸ que hubieren determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio (deber de acreditarlos en el plazo de treinta (30) días desde la ocurrencia), éstos se tenían en cuenta para la deducción respectiva.

El fin del método de estimación objetiva por coeficientes llegó con la Ley 66/1997 –la cual declaraba únicamente al método de estimación objetiva por signos, índices y módulos–, que modificaba el contenido de la Ley del IRPF. Es importante hacer mención a esta modificación pues marca el término de la modalidad por coeficientes, modificación que se hizo efectiva desde el 1 de enero de 1998.

B) La estimación objetiva por signos, índices y módulos

Éste es el método de determinación que subsiste y del cual hablaremos ampliamente al desarrollar el tratamiento actual de la estimación objetiva, de manera especial en el IRPF. De primera intención podemos decir que es aplicable a empresarios y profesionales, aunque a la fecha no se han incluido en los módulos ninguna actividad independiente, en consecuencia, actualmente todos los profesionales efectúan sus declaraciones correspondientes al IRPF en estimación directa.

⁹⁵ Calero García, *op. cit.*, pág. 98.

⁹⁶ Vid. Peña Alonso, José Luis. Estimación objetiva por coeficientes: Ámbito de aplicación y cálculo de rendimientos, en *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, págs. 86-106.

⁹⁷ Artículo 24 del RD 1841/1991 IRPF.

⁹⁸ Debía evaluarse adecuadamente cada situación pues, a criterio del contribuyente, cualquier hecho no previsto podría constituir un caso fortuito o excepcional, el cual –en estricto– podía no ser así. Así por ejemplo, no se consideraría excepcional la muerte de un semental en caso de un ganadero en condiciones normales, pues dicho riesgo ya estaría previsto e incluido en el rendimiento neto calculado para la aplicación del método de estimación objetiva por coeficientes. AA.VV. *Estimación Objetiva. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Granada, Editorial Comares, 1994, pág. 15.



Cuando el régimen de determinación de la base imponible a través de parámetros objetivos estaba representada únicamente por la llamada "estimación objetiva singular"⁹⁹, el cálculo de la cuota tributaria que el contribuyente debía ingresar a la Hacienda pública se obtenía, aplicando al rendimiento neto de las actividades empresariales, un porcentaje sobre la cifra de ventas. Con el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos –incluso con el de coeficientes–, aquel modo de determinación se cambió a uno más realista, que reunía un conjunto de signos, índices y módulos generales o característicos de determinadas actividades en particular¹⁰⁰.

Respecto a las importantes modificaciones que a través de los años sufrió la regulación de los métodos de estimación de la base imponible, Calero anota: *"Por último debe subrayarse la imprecisión del legislador al emplear de forma generalizada la expresión "estimación" para referirse a cada uno de los distintos métodos enumerados en el artículo 50.2 de la LGT, imprecisión que debía haberse subsanado aprovechando la posibilidad que nos brindó, no sólo, la modificación parcial de la misma acometida en 1985, sino además, la reciente promulgación de la nueva LGT."*

En relación a esta opinión vertida debemos decir que discrepamos del punto de vista expuesto por Calero, pues no creemos que el legislador haya cometido un error al generalizar la expresión "estimación" para referirse a cada uno de los distintos métodos. En efecto, tal como Ferreiro lo ha manifestado, en estricto ningún método ofrece certeza absoluta a la hora de determinar la base imponible, en consecuencia, cada uno de los métodos son solamente estimativos, con mayor o menor aproximación a la realidad, pero sí hay que enfatizar, respetando siempre las garantías de los contribuyentes plasmadas en las normas tributarias, y en su caso, en los principios constitucionales rectores.

3.2. La estimación objetiva en el IRPF: su actual tratamiento

El método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible en el IRPF, viene regulado actualmente en el artículo 31 de la Ley del IRPF, así como por los artículos 27 y del 32 al 39 de su respectivo Reglamento. No debemos olvidar de mencionar también que cada año el Ministerio de Economía y Hacienda¹⁰¹, hace público una serie de normas concernientes a la aplicación del método de estimación objetiva los cuales establecen, entre otras cosas, las actividades comprendidas en dicho régimen, los signos, índices y módulos aplicables con ocasión de la norma, los plazos de renuncia o revocación, etc.

El IRPF admite la posibilidad de determinar las rentas de actividades económicas a través de: (i) el método de estimación directa en las modalidades: normal o simplificada y, (ii) el método de estimación objetiva. En el caso de la estimación objetiva, el artículo 32 del Reglamento del IRPF¹⁰² admite únicamente la aplicación de ésta a las actividades determinadas por Ley, específicamente a las detalladas por Órdenes ministeriales que año a año publica el Ministerio de Economía y Hacienda.

Estas Órdenes ministeriales son las normas de mayor trascendencia en cuanto a la aplicación del régimen de estimación objetiva. Por su importancia dentro de la aplicación del régimen –como nos referimos en el capítulo anterior–, parte de la doctrina ha cuestionado la deslegalización de los elementos esenciales de la base imponible por éstas, hecho que se ha visto plasmado con la amplia y

⁹⁹ Esto es, hasta la Ley 18/1991, de fecha 6 de junio de 1991.

¹⁰⁰ En relación a la nueva faceta del método de estimación objetiva que abandonó el término "singular", *vid.* Arenales Rasines, Antonio. *Estimación objetiva 92. Rendimiento de actividades empresariales y profesionales*, 2.ª edición, Valladolid, Lex Nova, 1992. Huguet Torremadé, José. *Todo sobre la estimación objetiva. Retenciones y pagos fraccionados 92*, Barcelona, Editorial Praxis, 1992. Huguet Torremadé, José. *Todo sobre la estimación objetiva. Retenciones y pagos fraccionados 93*, Barcelona, Editorial Praxis, 1993. López Sánchez, María José. La estimación objetiva de bases en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 1, 1992, págs. 288-318.

¹⁰¹ Para el ejercicio 2008, el Ministerio de Economía y Hacienda ha establecido dichos parámetros a través de la Orden EHA/3462/2007, publicada en el BOE con fecha 26 de noviembre.

¹⁰² RD 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo 2007), por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

mayoritaria regulación del régimen en base a aquéllas y a los reglamentos; incluso se ha llegado a cuestionar su constitucionalidad¹⁰³.

3.2.1. *Ámbito objetivo de la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF*

Habíamos dicho que a tenor del artículo 32 del Reglamento del IRPF¹⁰⁴, el ámbito de aplicación de la estimación objetiva se circunscribe a ciertas actividades económicas taxativamente enumeradas por Ley. Debemos partir por señalar qué es lo que entiende el ordenamiento tributario español por el término “actividades económicas”. Esta respuesta podemos encontrarla en el artículo 79.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹⁰⁵, en los siguientes términos: “*Actividad económica gravada.- 1. Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios*”.

Para efectos prácticos –a pesar que el concepto delimita el campo de acción de la norma–, resulta bastante lata la definición pues comprende casi todo; por eso debemos echar mano de las Órdenes que cada año publica el Ministerio de Economía y Hacienda, las cuales se ajustan a la coyuntura económica, y en las que se detalla cada una de las actividades sometidas al régimen.

Asimismo, se desprende de la norma que son dos los tipos de actividades que vienen regulados en este régimen: (i) las empresariales y (ii) las profesionales. El artículo 27 de la Ley del IRPF¹⁰⁶, de manera más precisa que el contemplado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto de las actividades empresariales y profesionales, señala que éstas suponen por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios. Este artículo no sólo aclara el concepto sino que se anima a detallar de manera más específica qué actividades estarían inmersas en él, como es el caso de actividades extractivas, de fabricación, comercio, prestación de servicios, artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras, y por el lado de las profesionales, el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Así también, este mismo artículo 27 en su segundo punto, prescribe que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se entenderá realizada como actividad económica cuando: (i) en el desarrollo de la actividad exista al menos un local destinado de manera exclusiva para gestionar la actividad y, (ii) que para la llevanza de aquella actividad se cuente con al un empleado con contrato laboral y a jornada completa.

¹⁰³ “La reconocida complejidad y prolijidad de la regulación que exige el desarrollo normativo de la estimación objetiva en el IRPF no es causa suficiente para derivar en una siempre Orden ministerial la articulación de la deuda tributaria que afecta a millones de contribuyentes”. Alonso Gonzáles, Luis M., *op. cit.*, pág. 27.

¹⁰⁴ El Reglamento del IRPF en su artículo 32 prescribe: “Ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.- 1. El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda (...)”.

¹⁰⁵ Real Decreto Legislativo (RDL) 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9 de marzo; c.e. BOE de 13 de marzo de 2004), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁰⁶ Ley del IRPF. “Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.- 1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestaciones de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

3.2.2. *Ámbito subjetivo de la aplicación de la estimación objetiva en el IRPF*

Por las características que presenta el régimen de estimación objetiva, de manera clara se advierte que su aplicación ha sido ideada y está destinada a la determinación del rendimiento neto de los pequeños y medianos empresarios, y profesionales, por la gran cantidad de éstos y el difícil control que conlleva. Por esta razón la aplicación del régimen se circunscribe a las personas físicas¹⁰⁷, y el artículo 8 de la Ley del IRPF, en su inciso 3, ratifica el criterio sentenciando en el sentido que no se considerarán contribuyentes a las entidades sin personalidad física (en caso de las sociedades civiles con o sin personalidad jurídica), y las rentas correspondientes a ellas serán atribuidas de manera indefectible a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, según sea el caso¹⁰⁸.

Quedan excluidas del régimen de estimación objetiva, en atención a lo dicho, las sociedades y demás personas jurídicas.

De acuerdo al artículo 8 de la Ley del IRPF, las personas físicas, que realizando actividades empresariales o profesionales, vayan a determinar su rendimiento en estimación objetiva, pueden tributar y ser sujetos pasivos del IRPF de dos formas:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, en este caso, les será de aplicación el régimen de estimación objetiva cuando reúnan los requisitos que para cada modalidad establece el Reglamento del IRPF, siempre y cuando no hubieran renunciado a ella expresamente.
- b) Las personas físicas con residencia habitual en el extranjero que estén comprendidas en el artículo 10 de la Ley del IRPF¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Ley del IRPF. "Artículo 8. Contribuyentes.- Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Las personas físicas que no tuviesen su residencia habitual en el extranjero (...)"

¹⁰⁸ Ley del IRPF. "Artículo 86. Régimen de atribución de rentas.- 1. Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.^a Continúa el regulando el régimen de atribución de rentas el artículo 87 en los siguientes términos: "Entidades en régimen de atribución de rentas. 1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas (...) 3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades". Respecto a la referencia hecha por esta norma sobre la LGT, ésta, en el artículo 8.3, inciso 3, dice lo siguiente: "3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.^a del Título X de esta Ley." (artículos 86 y 87 a los que nos hemos referido). Por su parte, el artículo 35.4 de la LGT a la que se ha hecho alusión específica y detalla que: "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición". De igual manera el Reglamento del IRPF, en su artículo 39 establece lo siguiente: "Entidades en régimen de atribuciones.- 1. El método de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto (...)"

¹⁰⁹ Ley del IRPF. "Artículo 10. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero. 1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicio de la misión.
- b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No sería de aplicación lo dispuesto en este artículo:

- a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuviesen su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

Por otro lado, respecto a las entidades en régimen de atribución de rentas, tanto el artículo 86 de la Ley del IRPF –que nos remite a su vez al artículo 8.3 de la misma Ley–, como el artículo 39 del Reglamento de dicho Impuesto, consideran como sujetos pasivos únicamente a las personas físicas que pertenezcan a sociedades civiles con o sin personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

De lo expuesto cabe resaltar que la Ley hace referencia a estos sujetos con la finalidad de disponer, ya que por su naturaleza colectiva podría presentar alguna confusión pues no son personas físicas, la no sujeción al IS, tal como lo señala el artículo 10 de la Ley del IRPF al referirse a la atribución de rentas respecto de estos sujetos pasivos: “(...) se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente (...)”

Respecto de las sociedades civiles con personalidad jurídica, debemos advertir que en principio deberían ser sujetos del IS, pero el legislador no lo ha querido de ese modo y hace tributar sus rentas en la persona de sus socios a través del IRPF. En este sentido, a efectos tributarios, la personalidad jurídica de las sociedades civiles es irrelevante pues ambas tributarán bajo el IRPF.

Es pertinente mencionar también que el artículo 87 de la Ley del IRPF –en su inciso 2–, excluye del régimen de atribución de rentas a las sociedades agrarias en transformación, quienes tributarán por el IS.

3.2.3. Acerca de la admisión y sujeción al régimen de estimación objetiva

La admisión y sujeción al régimen de estimación objetiva viene regulada de manera negativa, tanto en la Ley del IRPF como en el Reglamento del mismo, pues fija los supuestos de exclusión del régimen¹¹⁰, y no los de admisibilidad o permanencia. Estos supuestos son:

- a) Que el volumen para el conjunto de actividades económicas no supere los 450 000 euros anuales. El artículo 31 de la Ley del IRPF¹¹¹ que regula estos supuestos de exclusión, especifica que el cómputo de este monto máximo anual se hará con las operaciones que estén obligadas a anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF¹¹², o el Libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del IVA¹¹³, y las operaciones por

b) *En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.*

¹¹⁰ A propósito de una sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1974, *vid.* Arias Velasco, José. Legitimación para impugnar disposiciones de carácter general. estimación objetiva de bases imponibles: El volumen de operaciones como determinante de la exclusión, en *Crónica Tributaria*, núm. 14, 1975, págs. 145 – 151.

¹¹¹ Ley del IRPF. “Artículo 31. Normas para la determinación del rendimiento neto de estimación.- (...) 3.ª Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

- a) *Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.*
- b) *Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:*
Para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales.
Para el conjunto de sus actividades agrícolas y ganaderas, 300.000 euros anuales (...)

Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite (...)”

En igual sentido, y repitiendo lo establecido por el artículo 31 de la Ley del IRPF, el Reglamento del IRPF, en su artículo 32 enumera las circunstancias de exclusión del régimen.

¹¹² Reglamento del IRPF. “Artículo 68. (...) 7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos”.

¹¹³ Reglamento del IVA. “Artículo 40. Obligaciones formales. 1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las acti-

las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación¹¹⁴. El legislador entiende que, al superar ese volumen, la actividad alcanza un tamaño suficiente como para soportar el rigor material y formal de la estimación directa. La cifra del volumen se ve rebajada a 300.000 euros cuando se trata de actividades agrícolas y ganaderas.

- b) Que el volumen de compras de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones en inmovilizado en el ejercicio anterior, no supere los 300.000 euros anuales. En este caso se prevé un dato de carácter indiciario respecto de la capacidad económica reflejada en la generación de riqueza del empresario, el cual será corroborado con los datos contables que a efectos del IRPF y del IVA están obligados los sujetos pasivos. Debe tenerse en cuenta, respecto de la obligación de facturar que, en no pocos supuestos hay ausencia de tal obligación (V. gr. cuando el destinatario de la misma es un consumidor final)¹¹⁵. Como puede verse, la justificación de volumen de compras necesariamente se ve respaldada por obligaciones de carácter contable las cuales poco a poco se harán más rigurosas.
- c) El último supuesto que se prevé es la exclusión de aquellas actividades que sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto. El fin de esta medida es claramente evitar el fraude fiscal.

3.2.4. La voluntariedad como presupuesto “sine qua non” de la aplicación del método de estimación objetiva

Como hemos visto en el capítulo pertinente, la aplicación del método de estimación objetiva, así como es un método práctico que busca aprovechar eficientemente los recursos de la Administración e incluir al grueso de contribuyentes que se encuentran en la informalidad por motivos diversos, es también un régimen que puede amenazar drásticamente los derechos de los contribuyentes —derechos que están fundados en principios constitucionales—, por el hecho de prescindir de la determinación real de la base imponible y aplicar un método puramente indiciario. Es por esta razón que la estimación objetiva requiere para su aplicación la voluntad del contribuyente¹¹⁶, una voluntad que manifieste el deseo de exclusión de un régimen que *a priori* es aplicado a todo contribuyente que cumpla con los requisitos previstos por la Ley. En otras palabras, el contribuyente tiene el derecho de elegir qué método de estimación se le aplicará a fin de determinar la base imponible de los rendimientos generados por su actividad, derecho que se traduce en la facultad de renunciar a la aplicación del régimen de estimación objetiva.

vidas por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno.B) y C) de la Ley del Impuesto, y se harán constar, en relación con estos últimos, todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciando de actividad.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos realizado habrán de llevar asimismo un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades”.

¹¹⁴ RD 1496/2003, de 28 de noviembre. Por su parte, al respecto, el Reglamento del IRPF en su artículo 68, inciso 6 prescribe lo siguiente: “Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe”.

¹¹⁵ Reglamento de Facturación aprobado por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre. Artículo 3.1.c).

¹¹⁶ Acerca de la voluntariedad para la aplicación del régimen, *vid.* Simón Mataix, María. Consideraciones acerca del plazo y de la forma de la opción por la estimación objetiva y por la estimación directa simplificada en el IRPF, en *Crónica Tributaria*, núm. 94, 2000, págs. 125-133.

Debido a que la admisión al régimen es automática si el contribuyente está inmerso en los presupuestos contemplados en aquellas normas que versan sobre los requisitos de sujeción al régimen de estimación objetiva –ya referidos en el punto anterior–, nos enfocaremos en la “renuncia” como instrumento del contribuyente para hacer efectivo su derecho de elegir el método por el que se determinará la base imponible de su renta sometida a tributación.

En este sentido, la admisión al régimen –como hemos visto–, y por tanto, la aceptación tácita de la aplicación del régimen de estimación objetiva, viene regulada en los artículos 31 de la Ley del IRPF, y 33 del Reglamento del mismo Impuesto.

La renuncia viene regulada de manera detallada por el artículo 33 del Reglamento del IRPF. En él se dispone de manera general lo siguiente:

- a) La renuncia podrá tener lugar durante el mes de diciembre al inicio del año natural en que deba surtir efectos. Si la actividad se iniciara en mes distinto, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.
- b) La renuncia se entenderá efectuada cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa. En caso de que se inicie la actividad, la renuncia deberá entenderse efectuada cuando se efectúe, en el plazo reglamentario, el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad. En este supuesto, el contribuyente tiene un periodo de tiempo mayor para meditar y decidir qué régimen aplicará a su actividad.

En el caso de las entidades en régimen de atribución de rentas (comunidades de bienes, sociedades civiles con personalidad o sin ella, herencias yacentes, etc.), la renuncia deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, según dispone el inciso 3 del artículo 39 del Reglamento del IRPF¹¹⁷. Esta norma, que se constituye en una excepción a la regla general, establece que la solicitud de renuncia ha de ser individual.

En cuanto a los efectos de la renuncia, es conveniente señalar que el rendimiento de todas las actividades que realice el contribuyente habrán de determinarse bajo el régimen de estimación directa, y no únicamente respecto de la actividad afectada por la renuncia, esta es una manifestación de la incompatibilidad de ambos regímenes, regulada por el artículo 35 del Reglamento del IRPF¹¹⁸. De igual modo, y tal como veremos en el acápite pertinente, la renuncia a la estimación objetiva lleva consigo aparejada la renuncia al Régimen simplificado del IVA, en los términos del artículo 36 del Reglamento del IRPF¹¹⁹.

Para evitar el carácter especulativo de los contribuyentes, de estar saltando de régimen en régimen, que podría ser utilizado a su vez para la comisión de conductas evasivas y fraudulentas, el legislador ha puesto un coste. En caso de que el contribuyente abandonara el régimen de estimación obje-

¹¹⁷ Reglamento del IRPF. “Artículo 39. Entidades en régimen de atribución. (...) 3. La renuncia al método, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes (...)”.

¹¹⁸ Reglamento del IRPF. “Artículo 35. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad”.

¹¹⁹ Reglamento del IRPF. “Artículo 36. Coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario. 1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente (...)”.



tiva para pasarse al de estimación directa, no podrá volver al régimen abandonado hasta que transcurran tres (3) años, así lo establece de manera clara el artículo 33.3 del Reglamento del IRPF¹²⁰.

Sobre la voluntariedad y la elección por parte del contribuyente del régimen de estimación objetiva, el TCE (Sentencia 46/2000) ha hecho referencia a ella como la *“posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”*¹²¹.

3.2.5. Compatibilidad entre los distintos métodos de determinación de la base imponible

Como hemos visto, los métodos de determinación de la base imponible son: el método de estimación directa, el método de estimación objetiva, y subsidiariamente el método de estimación indirecta. Toca entonces analizar si existe compatibilidad entre los distintos métodos de estimación.

En relación a la compatibilidad con el método de estimación directa, el artículo 35 del Reglamento del IRPF¹²² establece que no son compatibles ambos métodos de determinación, es decir, si el contribuyente viene determinando cualquiera de sus actividades por estimación directa, el resto de sus actividades también deberán determinarse por el mismo método.

Conviene también referirnos en este punto respecto a la relación entre el método de estimación objetiva y el método de estimación indirecta. El artículo 52 de la LGT respecto al método de estimación indirecta señala: *“El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible (...)”*. Para la aplicación del método de estimación indirecta se exige que el contribuyente esté inmerso dentro de alguna de las causales siguientes: (i) falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, (ii) resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, (iii) incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales (en el caso de los contribuyentes sometidos al régimen de estimación objetiva, las mínimas que prevé la Ley así como los deberes de facturación y obviamente la constancia de ello) y; (iv) desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. Consideramos que no hay mayor inconveniente en este punto dado que la Administración no debe exigir se le proporcione ninguna información en relación al rendimiento obtenido, sino que únicamente se aplicarán los módulos sin importar el montante real. En efecto, lo único que tiene que hacer la Administración es calcular el tributo de acuerdo a los parámetros que le corresponden al contribuyente. Aún si existiera por parte del contribuyente la carga de entregar a la Administración cierta documentación que estuviera obligado en virtud a la aplicación del método de estimación objetiva, y no lo hiciera, creemos que no existe óbice alguno -es más, nos parece lo más conveniente-, para que la Administración aplicara el método de estimación objetiva para determinar la base imponible; a nuestro criterio, la aplicación del método de estimación directa ante la inexistencia o renuencia por parte del contribuyente de entregar información, sería inconveniente, más aún si tomamos en cuenta que dicha información no es del todo determinante en la aplicación del método, pues son obligaciones formales mínimas.

¹²⁰ Reglamento del IRPF. *“Artículo 33. Renuncia al método de estimación objetiva (...) 3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquella.*

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superarán los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada (...).”

¹²¹ La referencia sobre esta sentencia del Tribunal Constitucional ha sido tomada de: Alonso González, Luis M., *op. cit.* pág. 30.

¹²² Reglamento del IRPF. *“Artículo 35. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente.*

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que venían realizando con anterioridad”.

Por otra parte, el artículo 16 de la Ley del IRPF, refiriéndose a aquellos contribuyentes que hubieran renunciado al régimen de estimación objetiva, en su inciso 3, establece que: *“El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible”*. Esta norma se ocupa de aquellos contribuyentes que ya no se encuentran dentro del régimen de estimación objetiva pero que en algún momento lo estuvieron. Tampoco ofrece mayores complicaciones.

Lo que sí genera dudas, queda por determinar y al respecto la Ley no es clara, es qué sucede con aquellos que estando dentro del régimen de estimación objetiva sobrepasan los límites prefijados por la Ley. Es sabido que, tal como lo prescribe el artículo 34 del Reglamento del IRPF¹²³, en el ejercicio próximo serán excluidos del régimen de estimación objetiva y pasarán al de estimación directa, pero, ¿cómo se debe realizar la determinación en el ejercicio donde se han sobrepasado los límites estando todavía sometidos al método de estimación objetiva? Si además se tiene en cuenta que es bastante probable que el contribuyente a sabiendas de que sus operaciones superan los límites, ha pretendido seguir en el régimen de estimación objetiva, ocultando o no otorgando información completa a la Administración.

Si tenemos en cuenta lo establecido por el artículo 16 de la Ley del IRPF y pretendemos extenderlo a este caso, aplicando los módulos, índices y signos reservados para aquellos que renunciaron al método de estimación objetiva, sería como pretender seguir aplicando el régimen de estimación objetiva aún cuando el contribuyente ha sobrepasado los parámetros permitidos, además no se establecería ninguna diferencia entre aquel contribuyente que respete los rangos permitidos y aquel que no lo haga, pues las consecuencias prácticas serían las mismas.

Nos encontramos frente a un contribuyente que estando bajo el régimen de estimación objetiva ha sobrepasado los límites establecidos, al cual la Administración pretende determinar la base imponible de su actividad tomando como referencia un rendimiento que no se corresponde con los módulos objetivos a los que en un principio se sometió, pues el sujeto pasivo ha pretendido estar bajo el método de estimación objetiva generando rentas superiores, presumiblemente conciente de su situación. Ante este supuesto creemos que tratar al contribuyente a tenor del artículo 16 de la Ley del IRPF no sería justo, pues sería como si se estuviese determinando la base imponible de su renta por el método de estimación objetiva; a nuestro parecer, lo correcto sería determinar la base haciendo uso de la estimación directa –método de carácter general–, analizando la documentación que es exigible al sujeto (la contabilidad limitada y básica que se le exige así como la facturación obligatoria). Resulta obvio que es limitada la actuación de la Administración, pues al no haber mayores obligaciones formales las exigencias son mínimas, en este sentido, creemos que la Administración deberá valerse de otros recursos, como verificar la información con los contribuyentes relacionados con el sujeto, cruzar información, etc., y como último recurso valorar las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los obligados tributarios de condición similar, esto último claro está, ya dentro de un marco de estimación indirecta, que creemos tampoco es improcedente, siempre y cuando se den los presupuestos para su aplicación.

Una última interrogante que puede ofrecer el tema es, qué sucede si el contribuyente ha venido determinando la base imponible de su actividad a través del método de estimación directa y se le tiene que aplicar el método de estimación indirecta, ¿se podría aplicar el método de estimación objetiva como recurso para determinar la base imponible, en el marco de la aplicación del método de estimación indirecta? A pesar de que el artículo 53 de la LGT¹²⁴ prevé tal posibilidad, a nuestro criterio no sería conveniente fundamentalmente porque favorecería la realización de conductas fraudulentas

¹²³ Reglamento del IRPF. *“Artículo 34. Exclusión del método de estimación objetiva. 1. (...) La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia”*.

¹²⁴ LGT. *“Artículo 53. Método de estimación indirecta.–(...) 2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente: (...) c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes”*.



por parte de los sujetos pasivos, pues dado que la aplicación del método de estimación objetiva en general resulta más beneficiosa para el contribuyente, como consecuencia de que la estimación está dirigida a determinar un “rendimiento medio”, provocaría el ocultamiento de información por parte del contribuyente, que ante una posible aplicación del método de estimación indirecta se vería beneficiado frente a la aplicación del método de estimación directa que le correspondería. El hecho de que la Administración generalice la aplicación del método de estimación objetiva en la aplicación del método de estimación indirecta podría traer como consecuencia los actos fraudulentos a los que nos hemos referido. Sin perjuicio de lo expuesto, la Administración es libre de elegir el mecanismo que crea más idóneo a fin de determinar la base imponible del contribuyente sometido al método de estimación indirecta, en este sentido, la aplicación del método de estimación objetiva sería perfectamente compatible, y por que no, conveniente en ciertos casos. En este orden de ideas, para evitar las posibles conductas fraudulentas que podría generar la previsibilidad de la aplicación del método de estimación objetiva en los procesos de estimación indirecta, sería recomendable que la aplicación del método de estimación objetiva sea la excepción y no la regla, es decir, se aplique estrictamente cuando sea conveniente y necesaria.

3.2.6. *Aproximaciones a la determinación del rendimiento neto: sobre la aplicación del método de estimación objetiva*¹²⁵

El objeto de la estimación objetiva es determinar el rendimiento neto de la actividad económica del sujeto pasivo, dicho cálculo no obedece a las reglas generales (diferencia del activo y el pasivo), sino responde a reglas propias del régimen. Del mismo modo tampoco se aplican las deducciones que en condiciones normales prevé la Ley del IRPF. Como veremos más adelante, en caso de la estimación objetiva relativa al IS (en relación a entidades navieras), tampoco se aplican ninguna de las deducciones que de manera regular corresponden a los contribuyentes por este Impuesto.

El cálculo del rendimiento neto se hace mediante la utilización de los signos, índices y módulos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda a través de la OM respectiva.

Los módulos que se toman en cuenta para este cálculo y que están detallados por dicha OM son: (i) el personal no asalariado, (ii) el personal asalariado, (iii) la superficie del local, (iv) si el local es independiente o no, (v) el consumo de energía eléctrica, (vi) la potencia de la energía eléctrica, (vii) la superficie del horno, (viii) el número de mesas, (ix) el número de habitantes, (x) la carga del vehículo, (xi) la longitud de la barra, (xii) el número de asientos, (xiii) las máquinas recreativas, etc.

Éstos son gran parte de los parámetros que se toman en cuenta dependiendo de la actividad que este sometida al régimen. Como ya hemos señalado en su oportunidad la utilización de este método se basa en la aplicación de determinados parámetros objetivos vinculados a la producción, que son tomados por el legislado procurando que revelen un rendimiento neto medio dependiendo de la actividad.

Para llegar al rendimiento neto a través del método de estimación objetiva se tienen que pasar por diferentes fases. En primer lugar, el “rendimiento neto previo” se obtiene a través de la suma de las cuantías correspondientes a los distintos signos o módulos establecidos para las diferentes actividades, a su vez, estas cuantías se obtienen multiplicando los importes fijados para los módulos, por el número de unidades del mismo empleadas, o bien, multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Posteriormente se procede a “minorar el rendimiento previo” con la aplicación de dos tipos de minoraciones: (i) minoración por incentivos al empleo y (ii) minoración por incentivos a la inversión (amortizaciones).

La razón de estos ajustes es simple pues, con los límites que pone la norma para determinar la base imponible a través del régimen de estimación objetiva, estaría desincentivando la promoción de empleo y por otro lado la propia inversión. Las pequeñas y medianas empresas (PYMES),

¹²⁵ Los datos consignados han sido tomados de la Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2008 el método de estimación objetiva del IRPF y el Régimen especial simplificado del IVA.

contribuyentes a los que está destinada la aplicación de este régimen fundamentalmente, son fuente importante de empleo, en este sentido sería claramente desfavorable para estos intereses la limitación de los módulos respecto a los empleados que contrate el contribuyente, es por esta razón que el régimen —de manera muy conveniente—, prevé incentivos minorando así el impacto de su aplicación¹²⁶. Dichos incentivos se materializan a través de una serie de coeficientes, los cuales reducen el valor que corresponde a cada persona asalariada haciendo más difícil alcanzar el tope de exclusión, así, “el papel que se asigna a los coeficientes es el de 'estabilizadores' del sistema de módulos”¹²⁷.

Los incentivos a la inversión tienen el propósito de favorecer el crecimiento de los contribuyentes. Evidentemente “sancionar” la inversión con la exclusión del régimen desincentivaría el desarrollo económico de éstos. Tales incentivos se materializan con la posibilidad de deducir las amortizaciones del inmovilizado¹²⁸. La OM prevé los siguientes bienes cuya amortización puede ser objeto de deducción: (i) edificios y otras construcciones, (ii) útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos, (iii) batea, (iv) barco, (v) elementos de transporte y resto del inmovilizado material y; (vi) inmovilizado inmaterial. A la luz de estos datos puede verse que ofrece más ventajas que el IS.

Finalmente se aplican “índices correctores” al rendimiento neto minorado. Estos índices previstos son: (i) índices correctores especiales (en función de la actividad y de la población correspondiente a la localidad en la que se ejerce)¹²⁹; (ii) índices correctores generales, que atienden a cuatro circunstancias: a) empresas de pequeña dimensión, b) actividades de temporada, c) índice corrector de exceso (cuando el rendimiento neto minorado resulte superior a lo señalado en los índices la diferencia será corregida con este índice) y; d) inicio de nuevas actividades.

El legislador ha previsto también una serie de reducciones para casos les¹³⁰(V. gr. incendios, inundaciones, etc.). Debemos recalcar que estas reducciones están únicamente reservadas para situaciones imprevistas y excepcionales así calificadas por la norma, ya que los riesgos comunes de cada actividad ya han sido tomados en cuenta a la hora del establecimiento de los módulos¹³¹.

3.2.7. Problemática subyacente a la aplicación de la estimación objetiva: el fraude fiscal

Si bien el régimen de estimación objetiva presenta ventajas indiscutibles, razones por las cuales se implementó, especialmente relativas a la asignación eficiente de recursos con la finalidad de enfocar o liberar éstos hacia al control de otro tipo de contribuyentes, menores en número pero con mayor volumen de operaciones y complejidad, existe también un problema mayúsculo vinculado

¹²⁶ Incentivos tales como la reducción de un 60 por 100 si el personal asalariado es menor de 19 años y está sometido bajo contrato de aprendizaje, o si el empleado padece de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

¹²⁷ Alonso González, L., *op. cit.*, pág. 34.

¹²⁸ Reglamento del IRPF. “Artículo 37. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva. (...) 2. (...) Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda”. En cuanto a las obligaciones formales, el artículo 68 en su inciso 7 establece: “Los contribuyentes acogidos a este método -de estimación objetiva- que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro de registro de ventas o ingresos”.

¹²⁹ Sobre esta diferencia en cuanto al lugar del ejercicio de la actividad y la aplicación del método objetivo, *vid.* Pascual, Pilar; *et. al.* Diferencias entre territorio común y País Vasco en la relación entre la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, febrero 2002, págs. 29-43.

¹³⁰ Reglamento del IRPF. “Artículo 37. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva (...) 4. 1. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos”.

¹³¹ En atención a esto, no será excepcional por ejemplo la muerte de un semental por alguna epidemia pues son riesgos propios de la actividad ganadera.



al fraude fiscal, consecuencia de un aprovechamiento indebido de la aplicación del método de estimación objetiva, el cual es usado como un instrumento de cobertura¹³².

El problema surge por la naturaleza misma de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible, fundamentalmente porque la renta realmente percibida por el contribuyente no es relevante para la determinación de la cuota, en el sentido que la Administración sólo aplica los parámetros objetivos de acuerdo a los signos, índice y módulos previamente establecidos, y únicamente controla que el sujeto no sobrepase los límites permitidos para su aplicación; en consecuencia, el monto que percibe el contribuyente como renta –en tanto esté dentro de los parámetros de la norma–, es completamente irrelevante. Cosa distinta sucede en la aplicación del método de estimación directa.

Lo dicho en el párrafo anterior implica que la carga probatoria, que en una situación regular –léase, en un tributo cuyo método de determinación de su base sea la estimación directa– corresponde al contribuyente, en este caso se aligera pues se asume la existencia de la renta –no siendo relevante el montante de ésta–, por la sola ocurrencia de los requisitos reflejados en los parámetros objetivos, sin necesidad de justificarla.

No hace falta ser tan agudo para advertir que al no controlar la Administración la renta real percibida por el contribuyente, y por otro lado, al no tener éste la obligación de justificar dicha renta, claramente queda abierta la posibilidad de que se impute a esa renta indeterminada y desconocida un incremento patrimonial proveniente de otra fuente no declarada, buscando no tributar por este último.

Para evitar el fraude fiscal, que no es otra cosa que comportamientos destinados a evadir la obligación tributaria, el legislador ha implementado una serie de medidas. En el plano legislativo, a través de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal¹³³, en la Disposición Adicional Segunda –que se refiere a las medidas aplicables a los contribuyentes del IRPF que ejerzan determinadas actividades económicas–, el legislador ha buscado hacer frente a tales conductas fraudulentas estableciendo dos medidas concretas¹³⁴: (i) la obligación de retener el 1 por 100 de los rendimientos de actividades económicas determinados por estimación objetiva y, (ii) el límite de ingreso no sólo comprendiendo las operaciones del contribuyente, sino también los correspondientes a los desarrollados por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en los que estos participen.

Consideramos atinada la iniciativa del legislador de limitar los ingresos no sólo del contribuyente sino también de su cónyuge, descendientes y ascendientes, y de las entidades en las que éstos participen, pese a las sólidas críticas hechas por un sector de la doctrina¹³⁵. En efecto, ajustar

¹³² “(...) poco a poco esta ventaja inicial se ha manifestado como un instrumento al servicio de actuaciones que dan cobertura de legalidad al fraude fiscal, en cuanto que puede ser un instrumento para aflorar patrimonio procedente de actividades no declaradas”. Vid. García –Torres Fernández, María Jesús. Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF: la problemática de la prueba, en *IMPUESTOS, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, n.º 22, Año XXIII, noviembre 2007, pág. 13.

¹³³ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

¹³⁴ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. *Disposición adicional segunda. Medidas aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades económicas.*

1. *Adicionalmente a los supuestos previstos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estarán sujetos a un porcentaje de retención del 1 por 100 los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.*

2. *Para el cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva se tendrá en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias:*

Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

¹³⁵ García Novoa, C. El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II), en *Quincena Fiscal*, num. 10, 2006, (s.p. versión online Westlaw).

un poco la norma en el sentido de que se determine de manera más precisa el grado de parentesco, la manera de efectuar la cuantificación del límite y definir lo relativo a las funciones de dirección común, sería óptimo.

Respecto a la primera medida, los sujetos obligados a retener, deberán practicar una retención del 1 por 100 del importe que se abonen por servicios que reciban de empresarios o profesionales. Estas actividades, cuyos servicios deberán ser objeto de retención se encuentran establecidas por el Real Decreto (RD) 1576/2006, de 22 de diciembre (*V. gr.* si un empresario dedicado a la construcción subcontrata con otro el servicio de pintado de una obra suya, deberá retenerle el 1 por 100 del importe que abone). Aunque esta iniciativa revela las buenas intenciones para frenar el fraude fiscal, no son pocas las críticas que ha merecido esta medida¹³⁶.

Pese a las críticas recibidas, creemos que la obligación de retener este 1 por 100 (monto significativo), tiene como finalidad que ésta revele las posibles operaciones económicas encubiertas, y no que la cuantía de la retención en sí disuada la realización de actos fraudulentos, en este sentido, no estamos de acuerdo con la crítica formulada por una parte de la doctrina que se enfoca en cuestionar el monto de la retención, dado que lo valioso de la medida no se encuentra en la cantidad a retener sino, como hemos explicado, en que es un instrumento revelador de las operaciones económicas realizadas por el beneficiario del método de estimación objetiva.

No obstante, las medidas antes expuestas no garantizan de manera absoluta la no ocurrencia del fraude, que viene siendo utilizado no sólo para encubrir una que otra ganancia patrimonial de fuentes extrañas no declaradas, sino fundamentalmente para el “lavado de activos” provenientes de actividades ilícitas.

El problema del fraude fiscal es sin duda uno de los problemas más grandes que afronta toda Administración, pues atenta contra los recursos destinados a satisfacer el gasto público, además de favorecer al incremento de la presión fiscal para aquellos contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones. En tal sentido, creemos que implementar algunas obligaciones contables mínimas, obviamente sin desnaturalizar todo aquello que implica la aplicación del método de estimación objetiva, sería saludable en pos de –al menos– hacer más complicada la realización del fraude, ya que pensar en desterrar su práctica sería una utopía, más aún en relación al tema objeto de estudio, por las razones ya expuestas¹³⁷.

Es pertinente exponer también la problemática que involucra el “incremento patrimonial”. Sin perjuicio de lo que trataremos al respecto, creemos que el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), constituye un medio indirecto –desde nuestro punto de vista–, muy importante a la hora de controlar la aplicación correcta del método de estimación objetiva y prevenir el fraude fiscal. La razón de esto es que permite conocer, o al menos presumir con cierto grado de certeza, si el aumento del patrimonio del sujeto pasivo es coherente o no con los ingresos declarados a la Administración.

No nos estamos refiriendo al caso en el que el contribuyente oculta sus bienes y que éstos son descubiertos por la Administración (*V. gr.* el caso de lavado de activos al que nos referíamos anteriormente donde el contribuyente oculta los bienes que adquirió con recursos provenientes de fuentes de los cuales la Administración no tiene conocimiento), sino nos referimos al caso de la

¹³⁶ García considera la “no idoneidad de la figura de la retención y a la proporcionalidad de esta medida respecto del fin anti-fraude perseguido”. García Novoa, C., *op. cit.*, (s.p. versión on-line Westlaw). Falcón y Tella, R. Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2007, pág. 38. FALCÓN explica que resulta insuficiente esta medida y por tanto inútil, ya que no va a impedir la proliferación de facturas falsas. Propone la posibilidad de establecer otros mecanismos de control antifraude. No compartimos ambas posiciones pues consideramos que la idoneidad de la figura no gira en torno al monto de la retención sino en que ésta pone en evidencia las operaciones realizadas por el contribuyente.

¹³⁷ García-Torres, respecto a las medidas recogidas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sostiene: “Por otra parte, como sistema de control lo considero insuficiente, dado el reducido número de actividades en las que se aplica y que se limita a los supuestos en los que el retenedor ha de ser empresario o profesional”. Por otro lado, plantea una alternativa, la que compartimos, en los siguientes términos: “Por tanto, se puede plantear que si el objeto es establecer un control de los ingresos de la actividad, en lugar de establecer la obligación de retención, o además de, no habría sido más eficaz establecer obligaciones contables respecto a los ingresos generados que se podría extender a todas las actividades en estimación objetiva”. García-Torres Fernández, M., *op. cit.*, pág. 27.



incorporación de bienes declarados en el IP, cuya existencia es conocida, pero que las fuentes de financiación de éstos no son considerados acordes –por la Administración–, con los montos declarados en el IRPF¹³⁸.

Habíamos dicho que el IP constituye un instrumento de control al fraude, pues conociendo el patrimonio declarado en relación a este tributo, puede conocerse de manera indirecta si la aplicación del método de estimación objetiva se está realizando de manera correcta, y no está sirviendo para encubrir recursos provenientes de otras fuentes generadoras de renta no declaradas. Es aquí donde toma importancia el hecho de imponer ciertas cargas de contabilidad al contribuyente, adecuadas con el régimen de estimación objetiva (ni muy laxas, ni demasiado estrictas), pues será útil no de manera exclusiva para la Administración, sino también para el contribuyente que deberá probar que su incremento patrimonial responde de manera coherente con la aplicación adecuada del método de estimación objetiva al que se sometió¹³⁹.

En efecto, y compartiendo los argumentos expuestos, Málvarez expone que: *“el contribuyente está más seguro frente a la actividad comprobadora de la Administración si lleva contabilidad mercantil o, al menos, libros registros. Al mismo tiempo, si se establece el deber de contabilidad, la Administración simplificará y asegurará la labor comprobadora frente al fraude, no necesitando establecer otras medidas cuestionables respecto de su eficacia y procedencia”*¹⁴⁰. Con estas medidas contables se evitaría de igual modo la avalancha normativa que se produce con el fin de evitar el fraude, contraofensiva legislativa que produce más desventajas que beneficios.

3.2.8. El régimen de la estimación objetiva en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales

El régimen de estimación objetiva, que de manera general hemos abordado, difiere un poco en cuanto a su aplicación respecto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Se advierte este tratamiento un tanto diferenciado, a partir de las particularidades que para este régimen señala el Anexo 1 de la OM.

La primera diferencia importante, de la cual hemos dado cuenta al tocar la admisión al régimen, es el umbral de exclusión del régimen que para estas actividades se rebaja a 300 000 euros (de los 450 000 euros que la Ley prevé en general).

Otra de las diferencias muy importantes es que el rendimiento de estas actividades es calculado en base al volumen real de los ingresos obtenidos y no –como puede imaginarse–, aplicando los módulos, índices y signos como normalmente sucede. El rendimiento de estas actividades es real, es decir, sucede como si el régimen a aplicar fuera el método de estimación directa. Lo característico es que ese rendimiento se modula mediante parámetros objetivos (aplicación de coeficientes). La finalidad de este ajuste es equilibrar el rendimiento en función de los gastos y riesgos que acarrearán estas actividades en particular, distintas a las demás. En razón de esta finalidad es que este año, aunque manteniendo la estructura de la Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, aplicable al año 2007 (estimación objetiva del IRPF y Régimen especial simplificado del IVA), se han reducido los índices de rendimiento neto aplicables a determinadas actividades agrícolas y ganaderas, debido al incremento de los costes de producción que han presentado estas actividades.

Entonces, la cuota a pagar por los contribuyentes de este sector económico estará determinado preliminarmente por el rendimiento neto obtenido a partir de la aplicación del índice de ren-

¹³⁸ “(...) los bienes en los que se materializa la inversión, y que son la base para el cálculo de las ganancias patrimoniales no justificadas, no se encuentran acreditados a través de ninguna presunción legal, sino que se desprenden de la misma declaración del Impuesto sobre el Patrimonio (...) el problema no se centra en la existencia de los bienes, sino en la cuantificación de la ganancia de patrimonio para ver si está legítimamente dentro de la aplicación del régimen de estimación objetiva”. García-Torres Fernández, M., *op. cit.*, pág. 14.

¹³⁹ “Llevar una contabilidad de la actividad económica permitirá al sujeto pasivo poder disponer de un medio de prueba a la hora de beneficiarse de la ventaja, que no es poca, de una ganancia patrimonial no sujeta a tributación que se deriva de la aplicación del régimen de estimación objetiva”. García-Torres Fernández., *op. cit.*, pág. 29.

¹⁴⁰ Vid. Málvarez Pascual, A. La adecuación a la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas, en *Gaceta Fiscal*, núm. 200, julio 2001, pág. 22.

diminuto neto al volumen de ingresos obtenidos, a este rendimiento neto previo se aplicarán las deducciones correspondientes, según la tabla prevista en la OM, resultando así el rendimiento neto minorado. Finalmente, a este rendimiento minorado se aplicarán los índices correctores que tiene como finalidad aproximar a la realidad el rendimiento del contribuyente, y que atienen a circunstancias particulares de estas actividades.

4. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA: OTROS CASOS APLICABLES

El método de estimación objetiva está minuciosamente desarrollado para el IRPF, y es que la necesidad de aplicar este régimen se funda en el grueso de contribuyentes sometidos a él. Es aplicado también respecto de otros impuestos, de manera directa como es el caso de las “entidades navieras”, cuya regulación se encuentra bajo el marco del IS, o indirectamente como es el caso del IVA, que va de la mano con el IRPF, el cuál hemos desarrollado ampliamente y del que nos ocuparemos para ver cuál es el grado de relación del que hablamos y cómo se da.

4.1. La estimación objetiva en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El Régimen simplificado del IVA¹⁴¹ es regulado por el Capítulo II del Título IX (título que corresponde a los regímenes especiales) de la Ley del IVA, en los artículos 122 y 123.

El artículo 122 en su inciso 1¹⁴² deja claramente definido el ámbito de aplicación del Régimen, dejando al descubierto la intención del legislador al momento de implementar éste: la coordinación plena con el régimen de estimación objetiva en el IRPF. No queda la menor duda de esta afirmación pues la exclusión de los sujetos pasivos del método de estimación objetiva en el IRPF supone automáticamente la separación del Régimen simplificado del IVA. Por si esto fuera poco, el Régimen simplificado del IVA se asemeja tanto al régimen de estimación objetiva del IRPF, que ha establecido los mismos límites respecto a la admisión y sujeción al régimen¹⁴³.

El Régimen simplificado del IVA, al haber sido instrumentalizado para su actuación conjunta con el régimen de estimación objetiva del IRPF, ofrece en general las mismas características que este último, y es que no podría ser de otro modo si la intención fue el trabajo coordinado entre ambos¹⁴⁴. Esto también se pone de manifiesto cuando el Reglamento del IVA alude a los sujetos sobre quienes podrá recaer el Régimen¹⁴⁵.

¹⁴¹ Vid. Irala Galán, Juan Antonio; *et. al. Estimación objetiva y régimen simplificado del IVA*, 2.^a edición actualizada, Bilbao, Ediciones Deusto S.A., (sa). También, *vid.* Betés Toro De, Juan Manuel. El nuevo régimen de estimación objetiva en el IRPF y su coordinación con el IVA, en *Cuadernos de actualidad*, núm. 10, 1991, págs. 277-284.

¹⁴² Ley del IVA. “Artículo 122. Régimen simplificado. Uno. El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

¹⁴³ Ley del IVA. “Artículo 122. Régimen simplificado. (...) Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado: (...) 2. (...) Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes: Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, 450.000 euros anuales. Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda, 300.000 euros anuales (...)”.

¹⁴⁴ Reglamento del IVA. “Artículo 37. Ámbito objetivo. 1. El régimen simplificado se aplicará respecto de cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, excepto aquellas a las que fuese de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales (...). A efectos de la aplicación del régimen simplificado, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en la Orden ministerial que regule este régimen (...)”.

¹⁴⁵ Reglamento del IVA. “Artículo 34. Extensión subjetiva. Tributarán por el régimen simplificado los sujetos pasivos del Impuesto que cumplan los siguientes requisitos. 1.º Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas (...)”.



Es así que la voluntariedad en la adopción del Régimen se materializa de igual modo mediante la posibilidad de renuncia al mismo¹⁴⁶, así también, como sucede en la estimación objetiva del IRPF, la penalidad por la renuncia se extiende hasta por un periodo de tres (3) años¹⁴⁷.

La finalidad del Régimen simplificado del IVA es la determinación de las cuotas del IVA devengadas o repercutidas mediante la aplicación de índices, módulos y demás parámetros objetivos que disponga el Ministerio de Economía y Hacienda, como sucede con el método de estimación objetiva no se atiende a lo realmente ocurrido sino únicamente se somete a la aplicación de los módulos¹⁴⁸.

A efectos de que la Administración pueda fiscalizar la correcta aplicación del Régimen simplificado, es obligación de los contribuyentes conservar los justificantes de los índices o módulos aplicables¹⁴⁹.

Es imprescindible precisar que la aplicación de este método en el IVA es diferente que en el IRPF. En el IVA la estimación objetiva no sirve para determinar de manera directa la cuota del IVA a ingresar, sino para calcular aproximadamente el importe del IVA. El IVA se calcula mediante el procedimiento regular, es por eso que se exige la documentación a la que nos referíamos en el párrafo anterior.

El IVA a ingresar por el contribuyente a la Administración será obtenido de sustraer del “IVA soportado” el “IVA devengado”. La magnitud del “IVA devengado” es producto de la aplicación de los índices y módulos previstos por la respectiva OM. El “IVA soportado” se conoce perfectamente producto de la información de las operaciones del contribuyente.

$$\text{IVA devengado} - \text{IVA soportado} = \text{Cuota del IVA a ingresar}$$

La aplicación de los módulos en relación al IVA devengando es justificada pues de acuerdo al artículo 3 inciso 1 del Reglamento de Facturación, los empresarios acogidos al Régimen simplificado del IVA no tienen la obligación de expedir facturas.

En caso de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales el régimen varía un poco. La cuota devengada por operaciones corrientes se calcula multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso previo de mercado, por el índice de cuota devengada que establece la OM para cada una de las actividades, de ésta se restará el importe de las cuotas soportadas por operaciones corrientes. El resultado vendría a ser lo que se tendría que ingresar por concepto de IVA derivado de la aplicación del Régimen simplificado.

¹⁴⁶ Ley del IVA. “Artículo 120. Normas Generales. (...) Dos. Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario (...) Cuatro. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determine reglamentariamente (...)”. En igual sentido el Reglamento del IVA. “Artículo 33. Opción y renuncia a la aplicación de los regímenes especiales. (...) 2. Los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca se aplicarán a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos señalados al efecto por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no hayan renunciado expresamente a los mismo (...)”.

¹⁴⁷ Reglamento del IVA. “Artículo 35. Renuncia del régimen simplificado. Los sujetos pasivos podrán renunciar a la aplicación del régimen simplificado en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este Reglamento. La renuncia al régimen especial simplificado por las entidades en régimen de atribución deberán formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes”.

Reglamento del IVA. “Artículo 33. (...) 2. (...) La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto (...)”.

¹⁴⁸ En cuanto al falseamiento de los índices y módulos, el artículo 123 de la Ley del IVA establece: “Tres. Los sujetos que hubiesen incurrido en omisión o falseamiento de los índices, módulos a que se refiere el apartado uno anterior, estarán obligados al pago de las cuotas tributarias totales que resulten de la aplicación del régimen simplificado, con las sanciones e intereses de demora que proceda”.

¹⁴⁹ Reglamento del IVA. “Artículo 40. Obligaciones formales. 1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos (...)”.

4.2. La estimación objetiva en el Impuesto de Sociedades

Es en el año 2001¹⁵⁰ en que por primera vez el método de estimación objetiva se ve involucrado dentro del IS. Nos estamos refiriendo a la única actividad a la que alcanza este régimen: la vinculada a las entidades navieras. Su aplicación es en función al tonelaje. Cabe afirmar por esta razón que nos encontramos ante un régimen de estimación objetiva de bases imponibles de rendimientos empresariales de personas jurídicas, el único caso previsto por el ordenamiento tributario español.

La regulación de este régimen se encuentra en los artículos 124 al 128 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRIS) y en los artículos del 50 al 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Tal y como puede deducirse de la lectura del artículo 124 del TRIS, lo que busca la implementación del régimen de estimación objetiva en este sector es incentivar que estas actividades sean desarrolladas dentro del territorio español y la Unión Europea, evitando que las empresas emigren a otras latitudes en busca de ventajas fiscales, especialmente a aquellos lugares denominados "paraísos fiscales". Es así que la norma prescribe que quienes podrán acogerse al régimen especial serán¹⁵¹: (i) las entidades inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos de Estado y de la Marina Mercante, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados y; (ii) las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques desde España o desde el resto de la Unión Europea, y cuya actividad esté destinada al transporte de mercancía, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar (remolque, dragado, etc.). Claramente el inciso 4 de este artículo excluye del régimen a las empresas que no tengan la totalidad de sus buques registrados en España o en otro estado miembro de la Unión Europea, así como a las que desarrollen actividades pesqueras, deportivas y de recreo, además de otras circunstancias establecidas en el inciso 5¹⁵².

La determinación de la base imponible se hará conforme al siguiente cuadro (artículo 125 del TRIS):

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas - Euros
Entre 0 y hasta 1.000	0,90
Entre 1.001 hasta 10.000	0,70
Entre 10.001 hasta 25.000	0,40
Desde 25.001	0,20

Como establece la citada norma, "para la aplicación de la escala se tomarán los días del período impositivo en los que los buques estén a disposición del sujeto pasivo o en los que se haya realizado la gestión técnica y de tripulación, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias".

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 126 del TRIS remite a estas actividades al régimen general previsto por el artículo 28 de la misma Ley, es decir que el gravamen aplicable será

¹⁵⁰ Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Fiscal. Con esta Ley se modifica la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En la actualidad esta incorporación se ha mantenido y esta vigente dentro el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRIS), aprobado por el RDL 4/2004, de 5 de marzo.

¹⁵¹ También regula al respecto el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

¹⁵² TRIS. "Artículo 124. (...) 5. No resultará de aplicación este régimen durante los períodos impositivos en los que concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea.

b) Que perciba una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.

c) Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración".

del 35 por 100. De otro lado, el inciso 2 de este artículo establece algo muy importante: " 2. La parte de la cuota íntegra atribuible a la parte de base imponible determinada (...) no podrá reducirse por la aplicación de ningún tipo de deducción o bonificación. Asimismo, la adquisición de los buques que se afecten al presente régimen no supondrá la aplicación de ningún incentivo ni deducción fiscal". De lo que se puede deducir que se priva a estas entidades, a las cuales se les aplica el régimen especial, de acceder a las deducciones por doble imposición (artículo 30, 31 y 32 del TRIS), y bonificaciones (artículos 33 y 34 del TRIS), y otras posibilidades que impliquen deducciones (artículos del 35 al 43 del TRIS).

Finalmente, el artículo 128 del TRIS regula la aplicación del régimen¹⁵³. En él se establece que ésta estará condicionada a la autorización por el Ministerio de Economía y Hacienda, previa solicitud del sujeto pasivo. Dicha autorización será concedida por un plazo máximo de diez (10) años y puede solicitarse la prórroga por periodos iguales. Como recordaremos hay una clara diferencia con el régimen en el IRPF, dado que la aplicación de la estimación objetiva en este caso no es a solicitud del sujeto pasivo, sino que se da de manera tácita siendo la exclusión del régimen a solicitud del contribuyente. Asimismo, ante el incumplimiento de las condiciones del régimen y la renuncia a su aplicación¹⁵⁴, acarrearán la imposibilidad de formular una nueva solicitud hasta que haya transcurrido un mínimo de cinco (5) años, dos (2) años más que los previstos para el régimen en el IRPF en caso de renuncia.

5. ALGUNAS REFLEXIONES EN CUANTO A SU APLICACIÓN

Como hemos podido advertir a lo largo del desarrollo de este capítulo, las vicisitudes de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en el sistema tributario español han sido muchas. Debemos tomar particular atención al periodo comprendido desde la llamada "estimación objetiva singular" hasta la actualidad, pues es con ésta con la que se configura en estricto un método de estimación de carácter particular, ya que anteriormente las denominadas "Evaluaciones Globales", como su propio nombre lo sugiere, involucraban a grupos con ciertas cualidades comunes, los cuales a través de los llamados "Convenios" establecían la cuota a pagar, la cual eran dividida entre la totalidad de contribuyentes.

La implantación del método de estimación objetiva singular en su momento generó más expectativas que resultados debido a que su aplicación demostró, en sus años de vigencia, un insuficiente nivel de tributación de los pequeños empresarios y profesionales que se acogieron a él, muy a pesar de que aumentó en una cifra considerable el número de declarantes, este último logro atribuible más bien a la mejora en la gestión tributaria que a la aparente eficacia del sistema¹⁵⁵.

Al parecer el gran problema de este sistema giraba en torno a que se tomaba la cifra de ventas como la base del sistema¹⁵⁶, siendo muy complicado el control ya que requería de importantes

¹⁵³ El procedimiento de solicitud del Régimen es regulado por el artículo 51 del RIS.

¹⁵⁴ La renuncia es regulada también por el artículo 52 del RIS.

¹⁵⁵ AA.VV. *Los nuevos métodos de estimación Objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA*, Valencia, Grupo Editorial Siete, 1992, págs. 40 y ss.

¹⁵⁶ Consideramos que el "método de estimación objetiva singular", como se denominó y concibió en un principio, no era en estricto un método de estimación objetiva, no al menos con la apropiada objetividad que se contempla en el actual método de estimación objetiva, el cual se sirve únicamente de parámetros objetivos –léase signos, módulos e índices– prefijados por el legislador, previo estudio de la realidad económica y social del sector y la actividad en concreto. En el caso del "método de estimación objetiva singular", lo que se tomaba como base de cálculo era la cifra de ventas del contribuyente, dato del cual se partía para determinar la cuota a ingresar, y que como puede darse cuenta el lector, no es del todo un parámetro objetivo, sino por el contrario, responde a un indicador más bien real. Es razonable pensar que se consideró esta cifra de ventas como referencia para la aplicación del método de estimación objetiva singular, debido a que las ventas netas en ocasiones no reflejan el rendimiento neto del sujeto, o éste puede variar considerablemente de un sujeto a otro dependiendo de la actividad desarrollada. Por otro lado, las importantes obligaciones documentarias como sustento del volumen de ventas brutas son contraproducentes para el propio sistema, pues lo que se busca es un control más eficiente por parte de la Administración, con la consecuente reducción de gastos de gestión u optimización de éstos en otras labores, objetivo difícil de cumplir si tenemos en cuenta que la documentación a la que nos referimos debe ser verificada. En suma, creemos que no resultaría muy distinto del régimen de estimación directa.

obligaciones formales para su contraste. La consecuencia de esto era la baja recaudación y por lo general el fraude en el IVA.

Uno de los mayores inconvenientes, desde nuestro punto de vista, fue el igual tratamiento (aplicación de coeficientes, de parámetros objetivos), en cuanto al rendimiento neto de la actividad reflejado en las ventas, sin discriminar el sector económico de cada actividad, criterio no razonable pues cada una de estas actividad tiene una realidad económica distinta, cuya heterogeneidad está determinada por múltiples factores.

Como consecuencia de la deficiencia del régimen surge el método de estimación objetiva por índices y módulos, que persigue un tratamiento diferenciado en función a cada sector económico. Motivó también la reforma del antiguo régimen las considerables dificultades que presentaban las prácticas contables rigurosas a los pequeños empresarios y profesionales, que no eran coherentes con los fines perseguidos por dicho método, el cual busca dinamicidad y maximización de los recursos de la Administración.

En efecto, lo que se ha buscado con la reforma es hacer más efectiva la bondad del sistema, optimizando los recursos de la Administración, lo que se traduce en una sencilla gestión, un incentivo al cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera voluntaria, una adecuada asignación de recursos humanos al control de aquellos contribuyentes de mayor poder económico y, como consecuencia de todo esto, una mayor recaudación en términos económicos, que es lo que al fin y al cabo le interesa a la Administración. Por otro lado, también se ha buscado, claro está, simplificar las obligaciones contables de los contribuyentes, así como facilitar el cumplimiento de sus obligaciones.

El actual régimen de estimación objetiva en el IRPF, luego de las importantes modificaciones y de la mano de una Administración –sin temor a equivocarnos– con uno de los sistemas de control más eficientes del medio, es hoy en día el pilar del sistema tributario español, cuyas bases se encuentran en la legalidad (en el sentido de que se podrán acoger los contribuyentes de aquellas actividades establecidas por Ley) y la voluntariedad, y que además posee una suficiente regulación respecto del régimen de inclusión, de separación, de compatibilidad con otros tributos –como es el caso del IVA–, y todo lo necesario para su correcta aplicación.

Frente a las muchas bondades que ofrece el régimen, hay no pocos problemas que han surgido como consecuencia de su aplicación, uno de ellos y que merece particular atención es el tema del fraude fiscal, que ha tenido lugar como consecuencia de las mismas fortalezas del sistema, como el hecho de determinar la base imponible en función de signos, índices y módulos, y no conforme al rendimiento real, la laxitud de las obligaciones de contabilidad y registro, entre otras. Resulta necesario –en nuestra opinión–, sin ir en contra de la razón de ser del régimen, implementar normas de carácter contable que sin ser demasiado laxas ni rígidas permitan, para beneficio de la Administración y el contribuyente, la aplicación correcta de la estimación objetiva, evitar el fraude fiscal y la contraofensiva legislativa para resolver este problema, que contrariamente a la finalidad perseguida termina complicando la situación.

CAPITULO 4. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA Y EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

1. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO

1.1. Generalidades

El Impuesto a la Renta (IR) en el sistema tributario peruano grava, tal como lo pone de manifiesto el artículo 1 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)¹⁵⁷, las rentas provenientes del capital, del trabajo, o de ambos, siempre que se originen de fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, entre otras manifestaciones de riqueza que también establece la LIR.

Al igual que la mayoría de sistemas, el IR en el Perú discrimina a los contribuyentes entre aquellos domiciliados y no domiciliados. El mismo artículo 6 de la LIR –refiriéndose a los sujetos domiciliados–, especifica que no es relevante la nacionalidad de las personas naturales para ser contribuyente de este Impuesto, ni el lugar de constitución de las personas jurídicas, tampoco la ubicación de la fuente productora. De acuerdo con el artículo 7 de la LIR, se consideran domiciliados: (i) las personas naturales de nacionalidad peruana con domicilio en el país, (ii) las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce (12) meses, (iii) las personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, (iv) las personas jurídicas constituidas en el país, (v) las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú, en cuanto a su renta de fuente peruana, (vi) las sucesiones, cuando el causante tuviera condición de domiciliado a la fecha de su fallecimiento, (vii) los bancos multinacionales conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno y, (viii) las empresas unipersonales, sociedades de hecho y entidades establecidas en el país.

Así como la Ley parte de una primera diferenciación entre domiciliados y no domiciliados, también toma en cuenta para fines de este Impuesto la clasificación entre personas naturales y personas jurídicas, e incluye otros entes sin personalidad jurídica (sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares, y sociedades conyugales). Para efectos del IR, la Ley considera personas jurídicas a las siguientes: (i) las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, (ii) las cooperativas, (iii) las empresas de propiedad social, (iv) las empresas de propiedad parcial o total del Estado, (v) las asociaciones, comunidades laborales, algunas fundaciones no inafectas, (vi) las empresas unipersonales, y otras que perciban renta de fuente peruana, (vii) las empresas individuales de responsabilidad limitada, (viii) las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas constituidas en el exterior, (ix) las sociedades agrícolas de interés social y, finalmente (x) las sociedades irregulares, la comunidad de bienes, Joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial con contabilidad independiente¹⁵⁸.

Es importante destacar también que las rentas de fuente peruana afectas al IR están divididas en cinco (5) categorías, además de existir un régimen especial de aquellas rentas percibidas de fuente extranjera. Las cinco (5) categorías de las que hablamos son: (i) primera categoría: rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento, el valor de las mejoras provenientes de los predios rústicos y urbanos o de bienes muebles, así como la cesión de bienes, (ii) segunda categoría:

¹⁵⁷ Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), por Decreto Supremo (DS) N.º 179 – 2004 – EF, publicado con fecha 08 de diciembre de 2004. “Artículo 1.º El Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (...)”.

¹⁵⁸ TUO de la LIR. Artículo 14.

rentas de otros capitales (intereses por colocación de capitales, regalías, patentes, rentas vitalicias, derechos de llave y otros), (iii) tercera categoría: las derivadas de actividades comerciales, industriales, servicios o negocios, (iv) cuarta categoría: rentas del trabajo independiente (obtenidas por el ejercicio individual de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio) y, (v) quinta categoría: rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas de trabajo independiente, expresamente señaladas por la Ley¹⁵⁹.

Es bueno advertir asimismo que, el artículo 9 del TUO de la LIR prescribe que serán consideradas como fuentes de renta peruana, sin tener en cuenta el domicilio ni la nacionalidad de la partes, tampoco el lugar de celebración de las operaciones o su cumplimiento, las siguientes: (i) las producidas por predios situados dentro del territorio nacional, (ii) las producidas por bienes o derechos cuando éstos estén situados físicamente o sean explotados económicamente en el país, así como capitales, (iii) las derivadas de actividades civiles, comerciales, empresariales, que se lleven a cabo dentro de territorio nacional y, (iv) las provenientes por la enajenación de acciones o participaciones representativas del capital de empresas o sociedades constituidas en el Perú.

En relación al gravamen aplicable, el TUO de la LIR establece que para los contribuyentes domiciliados que generen renta de tercera categoría se aplicará el 27 por 100 sobre la renta imponible, dicha cuota será del 30 por 100 en caso de contribuyentes no domiciliados que obtengan renta de fuente peruana. De otro lado, en el caso de personas naturales que obtengan renta de cualquier categoría, con excepción de la de tercera categoría, la tasa aplicable será de carácter progresivo, 15 por 100 por rentas de hasta 27 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), 27 por 100 cuando sobre pase este primer margen hasta 54 UIT y, 30 por 100 sobre el exceso de 54 UIT¹⁶⁰.

Por las características que presentan, tanto el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER) como el Nuevo Régimen Único Simplificado (RUS) serán objeto de análisis dentro del presente capítulo con la finalidad de establecer si efectivamente ambos cuentan con el método de estimación objetiva a la hora de determinar la base imponible del IR.

2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

La complejidad normativa no es ajena al sistema tributario, por el contrario, es recurrente. Este tema no ha sido la excepción. Actualmente el RER viene regulado en el TUO de la LIR, en los artículos del 117 al 124, aprobado por DS N.º 179 – 2004 – EF, y publicado con fecha 8 de diciembre de 2004, el cual derogó al TUO de la LIR aprobado por el DS N.º 54 – 99 – EF. Fue este TUO de la LIR derogado que por primera vez, en su capítulo XV, incorporó el RER. Luego de esta aparición por vez primera en el año 1999, el RER sufrió una importante modificación a través del DL N.º 938 (publicado el 14 de noviembre de 2003), en lo relativo a: *“Del régimen especial del Impuesto a la Renta (capítulo XV del TUO de la LIR, aprobado por DS 54 – 99 – EF)”*. Esta modificación fue mantenida tal cual con la llegada del Nuevo TUO de la LIR, de 2004.

Finalmente, la modificación hecha por el DL N.º 938 se mantuvo hasta que fuera derogada por el DL N.º 968, publicado con fecha 24 de diciembre de 2006 y vigente a partir del 1 de enero de 2007 hasta la fecha. Por su parte el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), aprobado por DS N.º 122 – 94 – EF, publicado con fecha 21 de setiembre de 2004, regula el régimen especial en su capítulo XV (*“Del Régimen Especial del Impuesto a la Renta – RER”*), en los artículos del 76 al 85. Cabe subrayar que este Reglamento sufrió una modificación en este capítulo mediante el DS. N.º 169 – 2007 – EF, publicado con fecha 31 de octubre de 2007 y vigente desde el 1 de noviembre del mismo año.

¹⁵⁹ TUO de la LIR. Artículos del 22 al 34.

¹⁶⁰ TUO de la LIR. Artículo 53.

El RER precisa que dentro de los sujetos que pueden someterse a este Régimen especial se encuentran: (i) las personas naturales, (ii) las sociedades conyugales, (iii) las sucesiones indivisas y, (iv) las personas jurídicas domiciliadas en el país. Luego de verificarse esta condición, deberán acogerse para aquellas actividades que obtengan renta de tercera categoría. Del mismo modo, la norma restringe a ciertas actividades la obtención de esta renta, es así que no cualquier actividad que genere renta de tercera categoría podrá acogerse a este Régimen. Estas actividades que pueden acogerse al RER son las siguientes: (i) actividades de comercio y/o industria, entendiéndose por tales a la venta de los bienes que adquieran, produzcan o manufacturen, así como la de aquellos recursos naturales que extraigan, incluidos la cría y el cultivo y, (ii) actividades de servicio. Asimismo añade la norma que, ambas actividades podrán realizarse en forma conjunta¹⁶¹.

Con la finalidad de restringir el acceso a este Régimen y destinarlo a cierto grupo de contribuyentes, el artículo 118 del TUO de la LIR señala algunos supuestos de exclusión del Régimen, límites de los cuales dependerá la aplicación del RER, éstos son¹⁶²: (i) cuando el monto de sus ingresos netos superen los S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles)¹⁶³, (ii) cuando el valor de los activos fijos afectados a la actividad, con excepción de los predios y vehículos, supere los S/. 87,500.00 (Ochenta y Siete Mil Quinientos y 00/100 Nuevos Soles), (iii) cuando el monto de sus adquisiciones afectadas a la actividad acumuladas supere los S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles). Las adquisiciones a las que hace referencia no incluyen los activos fijos.

Además de los límites mencionados, la norma excluye a ciertos contribuyentes en función de determinadas actividades económicas específicas, en consecuencia serán excluidos los sujetos que: (i) realicen actividades de construcción, (ii) realicen actividades destinadas a prestar servicio de transporte de mercancías (capacidad del vehículo mayor o igual a 2 toneladas métricas) y/o el servicio de transporte terrestre nacional o internacional de pasajeros, (iii) realicen actividades que impliquen cualquier espectáculo público, (iv) sean notarios, martilleros, comisionistas y/o rematadores, agentes corredores de productos, de bolsa de valores y/u operadores especiales que realizan actividades en la bolsa de productos, agentes de aduana y los intermediarios de seguros, (v) sean titulares de negocios de juegos de azar (casinos, tragamonedas, etc.), (vi) realicen venta de inmuebles, (vii) desarrollen actividades de comercio de combustibles, (viii) sean titulares de agencias de viaje o publicidad, (xi) presten servicio de depósito y, (x) realicen ciertas actividades técnicas y profesionales¹⁶⁴.

¹⁶¹ TUO de la LIR. Artículo 117.

¹⁶² El régimen, a propósito del Decreto Legislativo (DL) N.º 938, ganó complejidad, manifestada ésta en los múltiples parámetros objetivos que se incluyeron. Así el artículo 118 –de este DL ya derogado–, señalaba lo siguiente: “a) No están comprendidas en el presente Régimen las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que incurran en cualquiera de los siguientes supuestos: 1. Desarrollen sus actividades generadoras de rentas de tercera categoría con personal afectado a la actividad mayor a 8 (ocho) personas. Tratándose de actividades en las cuales se requiera más de un turno de trabajo, el número de personas se entenderá por cada uno de éstos. 2. Desarrollen sus actividades en más de 2 (dos) unidades de explotación, sean éstas de su propiedad o las exploten bajo cualquier forma de posesión, y que el área total de dichas unidades superen en su conjunto lo 200 (doscientos) metros cuadrados, de acuerdo a lo señalado por Resolución de Superintendencia de la SUNAT. 3. El valor de los activos fijos destinados al desarrollo de sus actividades con excepción de los predios, supere las 15 (quince) Unidades Impositivas Tributarias. Mediante Resolución de Superintendencia, la SUNAT podrá dictar las disposiciones para la mejor aplicación de este numeral. 4. El precio unitario de venta de los bienes, en la realización de las actividades de comercio y/o industria, supere los s/. 3,000.00 (tres mil y 00/100 Nuevos Soles). Este parámetro no será de aplicación tratándose de la venta del activo fijo del sujeto. La SUNAT podrá dictar las disposiciones para la mejor aplicación de este numeral. 5. Su consumo total de energía eléctrica afectado a la actividad, en un período mensual exceda los 2,000 (dos mil) kilovatios-hora (...) 6. Su consumo total de servicio telefónico afectado a la actividad, en un período mensual supere el 5 por 100 del total de los ingresos declarados por el contribuyente (...) 7. El total de sus adquisiciones en 3 (tres) meses consecutivos exceda el total de sus ingresos netos acumulados en dichos meses. 8. Cuando en el transcurso del ejercicio gravable el monto de sus adquisiciones acumuladas supere el monto referencial señalado en el artículo 119 de esta Ley multiplicado por 12 (doce) (...)”.

¹⁶³ “El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza” (Artículo 20, cuarto párrafo, del TUO de la LIR). Debe incluirse también el artículo 28, literal h) del TUO de la LIR (rentas de tercera categoría). En el mismo sentido el Reglamento del LIR (RLIR). “Artículo 76º. De los ingresos netos, activos fijos y adquisiciones. 1. De los ingresos netos. a. Se considera ingreso neto: (i) Al establecido como tal en el cuarto párrafo del artículo 20 de la Ley, independientemente de la actividad por la que se obtenga rentas de tercera categoría; y, (ii) A la renta neta a la que se refiere el inciso h) del artículo 28, de la Ley de ser el caso”.

¹⁶⁴ Actividades de médicos y odontólogos; actividades veterinarias; actividades jurídicas; actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría, asesoramiento en materia de impuestos; actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico; actividades informáticas y conexas; actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión (artículo 118 del TUO de la LIR).



En relación a la inclusión al Régimen se tendrá en cuenta lo siguiente: (I) si los contribuyentes inician sus actividades, éstos deberán acogerse al momento de efectuar su declaración y pago de la cuota que les corresponda al período de inicio de actividades, dentro de la fecha de vencimiento y, (ii) en el caso de los contribuyentes que provengan del Régimen General del Impuesto a la Renta (RGR) o del RUS, el acogimiento se realizará únicamente con ocasión de la declaración y pago de la cuota correspondiente al período en que se efectúa el cambio de régimen, dentro de la fecha de vencimiento. En ambos casos la inclusión surte efectos a partir del período correspondiente a la fecha de la declaración como inicio de actividades en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), o a partir del período en que se efectuó el cambio de régimen, según corresponda¹⁶⁵. Cabe indicar que el RER tiene carácter permanente a menos que se incurra en alguno de los supuestos de exclusión o voluntariamente el contribuyente quiera determinar la base imponible de sus rentas a través de otro régimen.

El artículo 120 del TUO de la LIR se ocupa de la “cuota aplicable” correspondiente a este Régimen, así, establece una cuota del 1.5 por 100 de los ingresos netos mensuales por rentas provenientes de actividades de comercio y/o industria, 2.5 por 100 de los ingresos netos mensuales por rentas provenientes de actividades de servicios, e igual monto para actividades de realización conjunta.

Los contribuyentes que se hayan acogido al RER, tal como lo señala el artículo 121 del TUO de la LIR, podrán ingresar al RGR en cualquier mes del ejercicio gravable, en sentido contrario, los contribuyentes del RGR podrán optar por acogerse al RER en cualquier mes del año pero sólo una vez en el ejercicio gravable, esto sin perjuicio –como resulta obvio–, de sus obligaciones tributarias originadas mientras estuvieron en el RGR¹⁶⁶.

De otro lado, si en un determinado momento los contribuyentes sometidos al RER incurren en alguno de los supuestos de exclusión del régimen, ingresarán al RGR a partir de dicho momento¹⁶⁷.

En caso los contribuyentes acogidos al RER perciban adicionalmente renta correspondiente a otras categorías, éstas deberán regirse de acuerdo a las normas del RGR¹⁶⁸.

El último artículo de este capítulo XV establece que las obligaciones contables de los contribuyentes serán establecidas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), mediante Resolución de Superintendencia.

Es importante señalar que para el RER, constituyen activos fijos destinados a la actividad, los bienes tangibles que estuvieran destinados al uso y no para su enajenación, y a su vez, que su utilización esté prevista para un plazo mayor a doce (12) meses. Respecto a las adquisiciones, además del costo del bien, se tomarán en cuenta los tributos que graven la operación. En relación a las devoluciones, bonificaciones y descuentos, éstos deberán ser hechos en el mes en que se produzcan¹⁶⁹.

El RLIR, respecto a las empresas unipersonales, establece que: “los contribuyentes que tengan más de un negocio unipersonal deberán considerar globalmente el conjunto de sus ingresos

¹⁶⁵ TUO de la LIR. Artículo 119.

¹⁶⁶ RLIR. “Artículo 78. Acogimiento. 1. Tratándose de contribuyentes que inicien sus actividades en el transcurso del ejercicio hubieran estado acogidos a otro régimen, podrán optar por acogerse al Régimen Especial según lo previsto en el inciso b) del primer párrafo del artículo 119 de la Ley. 2. Tratándose de contribuyentes que provengan del Régimen General o del Nuevo Régimen Único Simplificado: a) Que hubieran comunicado la suspensión temporal de sus actividades y que opten por acogerse al Régimen Especial, les será de aplicación lo previsto en el inciso b) del primer párrafo del artículo 119 de la Ley. b) Que hubieran solicitado la baja de su inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o cuya inscripción hubiera sido dada de baja de oficio por la SUNAT y que opten por acogerse al Régimen Especial, efectuarán el acogimiento únicamente con la declaración y pago de la cuota que corresponda al período de reactivación en el referido registro, y siempre que se efectúe dentro de la fecha de su vencimiento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 120 de la Ley. En este caso, el acogimiento surtirá efecto a partir del período en que se efectúa la reactivación en el Registro Único de Contribuyentes”.

¹⁶⁷ TUO de la LIR. Artículo 122.

¹⁶⁸ TUO de la LIR. Artículo 123.

¹⁶⁹ RLIR. Artículo 76 (punto 3).

*netos, así como el total de sus activos y de sus adquisiciones afectas a la actividad (...)*¹⁷⁰. La *ratio legis* de la norma es clara: evitar que a través de la fragmentación de las actividades en varias unidades empresariales se busque un beneficio tributario fraudulento. Aunque consideramos que este mecanismo establecido por el legislador resulta insuficiente, pues nada establece sobre la actividad desarrollada por el cónyuge o los ascendientes y descendientes, con quienes fácilmente se puede defraudar la norma fragmentando la actividad.

Tal y como lo establece el artículo 79 del RLIR, el impuesto en el RER, a diferencia del RGR –el cual es de determinación periódica anual–, será determinado mensualmente, aplicando la tasa que corresponda y la cual se detalla en el artículo 120 del TUO de la LIR. El pago del Impuesto, del mismo modo que la determinación, será efectuado mensualmente con carácter definitivo con la debida declaración –mensual–, aún cuando no exista Impuesto por pagar en el mes; en consecuencia, los contribuyentes sometidos al RER se encuentran exceptuados de la obligación de presentar declaración anual del IR¹⁷¹.

En el tema de retenciones, el artículo 82 del RLIR ordena que los sujetos que se acojan al RER deberán cumplir con efectuar las retenciones correspondientes a las rentas de segunda y quinta categorías, así como las correspondientes a contribuyentes no domiciliados.

De la exposición hecha respecto al RER advertimos que difícilmente podemos asumir que el método de estimación objetiva esté presente de manera plena a la hora de determinar la base imponible, por razones que expondremos en el apartado final de este capítulo. El motivo por el que ha sido incluido dentro de este trabajo responde a las confusiones que ha despertado¹⁷². El hecho de establecer una serie de parámetros objetivos, podría dar la impresión de que nos encontramos frente a módulos, índices o signos, conducentes a la estimación de la base por el método objetivo, además de que se considera “cierta dosis de objetividad” desde el momento que se determina la base imponible en función a los ingresos netos y no a la renta neta¹⁷³. No nos queda duda alguna –a pesar de lo señalado– que, el método de determinación que opera en el RER es el de estimación directa con algunos matices –un cierto criterio de objetividad–, y algunas otras características que hacen que sea un poco más sencillo que el RGR; además de que goza de un gravamen privilegiado.

3. EL NUEVO RÉGIMEN ÚNICO SIMPLIFICADO

La aparición del Régimen único simplificado se remonta a diciembre de 1992, año en que es introducido a través del DL N.º 777. En la actualidad este Régimen es regulado por el DL N.º 937, publicado con fecha 14 de noviembre de 2003 y vigente a partir del 1 de enero de 2004, el cual implantó el actualmente denominado “Nuevo Régimen Único Simplificado” (RUS), que ha sido modificado de manera importante por el DL N.º 967, publicado el 24 de diciembre de 2006 y vigente a partir del 1 de enero de 2007. Reglamentariamente viene regulado por el DS N.º 097 – 2004 – EF, norma que ha sido a su vez modificada por el DS N.º 167 – 2007 – EF.

¹⁷⁰ RLIR. Artículo 77.

¹⁷¹ RLIR. Artículo 80.

¹⁷² Bravo Cucci, Jorge. *La estimación objetiva de la base imponible en el impuesto a la renta de las empresas*, Comunicación Técnica del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Lima, 12 de noviembre de 2006. Este recurso se encuentra disponible en: <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/11/la-estimacin-objetiva-de-la-base.html>.

¹⁷³ “La base imponible que toma el Régimen Especial de Renta son los ingresos netos de los contribuyentes, con lo cual se produce una determinación con cierta dosis de “objetividad” debido a que no se toman en cuenta en este procedimiento las rentas netas del contribuyente” (Los ingresos se definen como los ingresos brutos menos descuentos, devoluciones y bonificaciones. Las rentas netas involucran las deducciones y los gastos del período que permite deducir el RGR). *Vid.* Sotelo Castañeda, Eduardo. Determinación objetiva de la base imponible en el impuesto a la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas (Relatoría Nacional de Perú), en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Argentina, 2006. pág. 418.



Es llamado Régimen único simplificado pues se consolidan en este Régimen único, tres importantes impuestos¹⁷⁴: (i) el Impuesto a la Renta, (ii) el Impuesto General a las Ventas (IGV), y (iii) el Impuesto de Promoción Municipal; en efecto, este régimen sustituye a los impuestos que hemos mencionado y se constituye en un monotributo¹⁷⁵.

El RUS, en su artículo 2, circunscribe el ámbito de aplicación del Régimen a los siguientes sujetos: (i) las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, que exclusivamente obtengan rentas por la realización de actividades empresariales y, (ii) las personas naturales no profesionales, domiciliadas en el país, que perciban rentas de cuarta categoría únicamente por actividades de oficios. Resulta claro que las personas jurídicas así como los entes de atribución –a excepción de las sucesiones indivisas–, están excluidas de la posibilidad de acceder a este Régimen. En caso de las sociedades conyugales, los ingresos serán tomados en cuenta independientemente a cada uno de los cónyuges, y no como un ente distinto. Así, la norma ha sido diseñada para ser aplicable a dos clases de sujetos pasivos: personas naturales y sucesiones indivisas.

Si bien la norma da luz verde para que los sujetos que hemos mencionado en el párrafo anterior puedan acceder al Régimen sólo al verificarse su condición, ésta a su vez establece ciertos parámetros que además deberán cumplir tales sujetos, aspecto que es regulado de manera negativa señalando a los sujetos “no comprendidos” dentro del Régimen. En este sentido, no estarán comprendidos dentro del Régimen¹⁷⁶: (i) aquellos cuyos ingresos brutos –nos estamos refiriendo a las personas naturales y sucesiones indivisas– superen los S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles), (ii) aquellos que realicen su actividad económica en más de una unidad de explotación¹⁷⁷, (iii) aquellos cuyo valor de los activos fijos afectados a la actividad con excepción de los predios y vehículos, supere los S/. 70,000.00 (Setenta Mil y 00/100 Nuevos Soles), (iv) aquellos cuyas adquisiciones afectadas a la actividad –en cada ejercicio gravable– exceda de S/. 360,000.00 (trescientos sesenta mil y 00/100 Nuevos Soles), no se incluyen los activos fijos, así como (v) ciertas actividades empresariales taxativamente comprendidas en la Ley¹⁷⁸.

De manera similar al régimen español, el legislador peruano ha previsto para el RUS la no aplicación: (i) del límite de establecimientos para la realización de sus actividades, así como (ii) del límite del valor de los activos fijos afectados a la actividad por un monto de hasta S/. 70,000.00 (Setenta Mil y 00/100 Nuevos Soles), para los siguientes sujetos: (i) los pequeños productores agrarios¹⁷⁹ (ingresos netos y adquisiciones anuales no superiores a S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y

¹⁷⁴ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). “Artículo 4.º –Impuestos comprendidos. El presente Régimen comprende el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que deban pagar en su calidad de contribuyentes los sujetos mencionados en el artículo 1.º que opten por acogerse al presente Régimen”.

¹⁷⁵ Bravo Cucci, Jorge, *op. cit.*, (s.p. Versión on-line).

¹⁷⁶ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 3.

¹⁷⁷ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). “Artículo 3.º (...) Se considera como unidad de explotación a cualquier lugar donde el sujeto de este Régimen desarrolle su actividad empresarial, entre otros, el local comercial o de servicios, sede productiva, depósito o almacén, oficina administrativa”.

¹⁷⁸ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). “Artículo 3.º, –inciso 2.– (...) a) Presten el servicio de transporte de carga de mercancías siempre que sus vehículos tengan una capacidad de carga mayor o igual a 2 TM (dos toneladas métricas). b) Presten el servicio de transporte terrestre nacional o internacional de pasajeros. c) Efectúen y/o tramiten algún régimen, operación o destino aduanero; excepto los contribuyentes cuyo domicilio fiscal se encuentre en zona de frontera, quienes podrán realizar importaciones definitivas que no excedan de US\$ 500 (quinientos y 00/100 dólares americanos) por mes, de acuerdo a lo señalado en el Reglamento. d) Organicen cualquier tipo de espectáculo público. e) Sean notarios, martilleros, comisionistas y/o rematadores; agentes corredores de productos, de bolsa de valores y/u operadores especiales que realizan actividades en la Bolsa de Productos; agentes de aduana y los intermediarios de seguros. f) Sean titulares de negocios de casinos, máquinas tragamonedas y/u otros de naturaleza similar. g) Sean titulares de agencias de viaje, propaganda y/o publicidad. h) Realicen venta de inmuebles. i) Desarrollen actividades de comercialización de combustibles líquidos y otros productos derivados de los hidrocarburos, de acuerdo con el Reglamento para la Comercialización de Combustibles Líquidos y otros productos derivados de los Hidrocarburos. j) Entreguen bienes en consignación. k) Presten servicios de depósitos aduaneros y terminales de almacenamiento. l) Realicen alguna de las operaciones gravadas con el Impuesto Selectivo al Consumo. m) Realicen operaciones afectas al Impuesto a la Venta del Arroz Pilado”.

¹⁷⁹ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). “Artículo 3.º –inciso 3.– (...) A tal efecto, se considera pequeño productor agrario a la persona natural que exclusivamente realiza actividad agropecuaria, extracción de madera y/o de productos silvestres”.

00/100 Nuevos Soles) cada uno), (ii) las personas dedicadas a la pesca artesanal para consumo humano (ingresos netos y adquisiciones anuales no superiores a S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles) cada uno) y, (iii) los pequeños productores mineros y los mineros artesanales (ingresos netos y adquisiciones anuales no superiores a S/. 360,000.00 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles) cada uno).

En lo que respecta a la inclusión al Régimen, el artículo 6 del RUS prevé dos formas de acceder a éste, el primero es el caso de los contribuyentes que inicien sus actividades en el transcurso del ejercicio, en este caso el apartado a) del inciso primero establece que el contribuyente podrá acogerse únicamente al momento de inscribirse al RUC, el segundo involucra a aquellos sujetos que quieran pasar del RGR o del RER. La parte final de este artículo evidencia la vocación de permanencia del RUS, salvo que los contribuyentes opten por el REG o por el RGR, o se vean obligados por la circunstancias a incluirse en este último¹⁸⁰.

De manera similar a la aplicación del régimen de la estimación objetiva en el IRPF español, el artículo 6 A del RUS¹⁸¹, de manera tácita, asume que aquellos sujetos que estén dentro de los límites del RUS, y que no hayan optado por tal –ni por alguno de los otros regímenes (RGR o RER)– de manera voluntaria, serán adheridos a éste de oficio. Lo que busca el legislador con esta medida es incluir a todos aquellos que estén defraudando al fisco con la realización de actividades no sujetas a tributación o control por parte de la Administración, así, la última parte del artículo de manera textual señala: *“La afectación antes señalada –inclusión al RUS– operará a partir de la fecha de generación de los hechos imponible determinados por la SUNAT, la que podrá ser incluso anterior a la fecha de la inscripción o reactivación de oficio”*¹⁸².

Para que los contribuyentes puedan regirse por el RUS, deberán de ubicarse en alguna de las cinco (5) categorías establecidas:

CATEGORÍAS	Total de Ingresos Brutos Mensuales (Hasta S/.)	Total de Adquisiciones Mensuales (Hasta S/.)
1	5.000	5.000
2	8.000	8.000
3	13.000	13.000
4	20.000	20.000
5	30.000	30.000

Adicionalmente a estas categorías existe una “categoría especial”, en caso que el total bruto de sus ingresos y adquisiciones anuales no excedan de S/. 60.000.00 (Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles). Esta categoría esta diseñada para determinados contribuyentes: *“(a) sujetos que se dediquen únicamente a la venta de frutas, hortalizas, legumbres, tubérculos, raíces, semillas y demás bienes especificados en el Apéndice I de la Ley del IGV e ISC¹⁸³, realizada en mercados de abastos, b) sujetos dedicados exclusivamente al cultivo de productos agrícolas y que vendan sus productos en su estado natural”*¹⁸⁴. Asimismo, la parte final del artículo 7 del RUS establece que, en caso el contri-

¹⁸⁰ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). *“Artículo 6.º–inciso 2.–. –El acogimiento al Nuevo RUS tendrá carácter permanente, salvo que el contribuyente opte por ingresar al Régimen General o al Régimen Especial, o se encuentre obligado a incluirse en el Régimen General (...)”*

¹⁸¹ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). *“Artículo 6 A.º. –Si la SUNAT detecta a personas naturales o sucesiones indivisas que: a) Realizan actividades generadoras de obligaciones tributarias y, al no encontrarse inscritas en el Registro Único de Contribuyentes o al estar con baja de inscripción en dicho Registro, procede de oficio a inscribirlas o a reactivar el número de su Registro, según corresponda, asimismo; las afectará al Nuevo RUS siempre que: (i) Se trate de actividades permitidas en dicho Régimen; y, (ii) Se determine que el sujeto cumple con los requisitos para pertenecer al Nuevo RUS”.*

¹⁸² RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). *“Artículo 6 A.º. –(...) b) Encontrándose inscritas en el Registro Único de Contribuyentes en un régimen distinto al Nuevo RUS, hubieran realizado actividades generadoras de obligaciones tributarias con anterioridad a su fecha de inscripción, las afectará al Nuevo RUS por el (los) período(s) anteriores a su inscripción siempre que cumplan los requisitos previstos en los acápite (i) y (ii) del inciso anterior”.*

¹⁸³ Impuesto Selectivo al Consumo.

¹⁸⁴ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). *“Artículo 7.º–inciso 2.–. (...) “Los contribuyentes ubicados en la “Categoría Especial” deberán presentar anualmente una declaración jurada informativa a fin de señalar sus 5 (cinco) principales proveedores (...)”*



buyente no se ubique en alguna de las categorías, se le comprenderá en la más alta hasta el mes que comunique la categoría que le corresponde.

En correspondencia con el cuadro anterior que establece las categorías existentes en el RUS, el artículo 8 del RUS señala la cuota mensual a pagar de acuerdo a la categoría a la que pertenezca el contribuyente.

CATEGORÍAS	CUOTA MENSUAL (S/.)
1	20
2	50
3	200
4	400
5	600

En el caso de los contribuyentes pertenecientes a la “categoría especial”, la cuota asciende a S/. 0.00 Nuevos Soles¹⁸⁵.

Por otro lado, la recategorización en el RUS es automática, es decir que, dado que la determinación de la base imponible y consecuentemente de la obligación tributaria, así como el pago, es hecho mensualmente, en cuanto se verifique el ingreso a una nueva categoría el contribuyente deberá ingresar la cuota que corresponda a ésta. De igual forma sucede en caso que sobrepase los límites y deba ser incluido en el RGR, en el mes que se verifique este hecho el contribuyente deberá pasar al RGR¹⁸⁶. Los contribuyentes también podrán optar libremente por el cambio de régimen al RGR o al RER en cualquier mes del año, con la sola manifestación de voluntad materializada en la declaración por el régimen en el que quieran incluirse¹⁸⁷, en sentido contrario –del RGR o RER al RUS– lo podrán hacer únicamente una vez en el ejercicio gravable.

Un aspecto muy importante respecto al RUS es la regulación referente a los comprobantes del pago, la norma admite que los contribuyentes únicamente puedan emitir por las operaciones que realicen: *“boletas de venta, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que no permitan ejercer el derecho al crédito fiscal ni ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios (...)”*¹⁸⁸, por lo tanto, están impedidos de emitir facturas, liquidaciones de compra y todo aquel documento que permita ser utilizado para efectos tributarios; en caso el contribuyente transgreda la norma, éste será incluido de manera inmediata en el RGR¹⁸⁹. Si bien están impedidos de emitir los documentos antes mencionados, no lo están de exigir éstos a quienes estuvieran obligados a entregarlos¹⁹⁰.

El RUS también prevé una serie de presunciones que son aplicables a los sujetos sometidos a este Régimen, éstas vienen clasificadas de la siguiente manera: (i) presunciones de ventas o ingresos omitidos por haber excedido el límite mensual de adquisiciones correspondiente a la cate-

¹⁸⁵ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 8.º.

¹⁸⁶ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 12.

¹⁸⁷ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 13.

¹⁸⁸ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 16.

¹⁸⁹ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). “Artículo 16 –inciso 2–. –(...) están prohibidos de emitir y/o entregar, por las operaciones comprendidas en este Régimen, facturas, liquidaciones de compra, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal o ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios, notas de crédito y débito, según lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la SUNAT. La emisión de cualquiera de dichos comprobantes de pago determinará la inclusión inmediata del sujeto en el Régimen General (...) La inclusión en el Régimen General operará a partir del mes de emisión del primer comprobante no autorizado. De no poderse determinar la fecha de emisión del primer comprobante no autorizado, la inclusión en el Régimen General será a partir del mes en que sea detectado por la Administración Tributaria (...)”.

¹⁹⁰ RUS, DL N.º 937 (modificado por el DL N.º 967). Artículo 17.

goría más alta¹⁹¹ y, (ii) presunción de ventas o ingresos omitidos por exceder el monto máximo de adquisiciones permitidas¹⁹².

Como puede notarse, el régimen de determinación en el RUS, es en esencia, el mismo del RER, ya que la determinación de la base imponible (base monetaria, a cuyo rango le corresponderá una determinada cuota que funge como gravamen), se hace a través de la sustentación de las ventas hechas por el contribuyente, así como de los gastos, además de las presunciones que a estos efectos establece la normativa del RUS. De otro lado, es inexistente la utilización de módulos, índices, o cualquier otro indicador objetivo de la actividad, dado que el soporte de la base se encuentra exclusivamente en las obligaciones formales, que la Ley le asigna al contribuyente. Mas allá de que existan dichas obligaciones formales, es evidente que las posibilidades para la comisión de fraude dentro del RUS son elevadas, pues la no entrega de boletas de venta –conducta a la que se ven tentados los contribuyentes–, significa la reducción de la base monetaria por la cual deberán tributar y en consecuencia una carga fiscal tributaria menor. Una política disuasoria en este sentido, como la que existe, a través de sanciones administrativas, a nuestro criterio es totalmente ineficiente por la cantidad de contribuyentes existentes.

Por estas razones, se hace necesaria la implementación de un “adecuado” método de estimación objetiva para este grueso de micro y pequeños contribuyentes, a quienes más allá de exigirles el sustento de sus ingresos, se les pueda gravar a través de ciertos parámetros, como los que hemos visto en el modelo español.

4. ALGUNAS REFLEXIONES DERIVADAS DE LA COMPARACIÓN ENTRE EL RÉGIMEN ESPAÑOL Y EL PERUANO

El IR en las actividades empresariales puede hacerse efectivo a través de los diferentes regímenes que prevé la norma tributaria, siempre y cuando los contribuyentes cumplan con los parámetros que dichas normas establecen para su aplicación, pues en principio, el sujeto es libre de elegir el régimen por el cual deberá someterse al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, claro está, en función a que su condición se lo permita.

El análisis del RER y el RUS en concreto, supone *a priori* una vinculación, sino real, aparente –en algún caso– con el tema objeto de este trabajo: la determinación de la base imponible de la renta proveniente de actividades empresariales a través del método de estimación objetiva.

¹⁹¹ RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 18 –inciso 1–. “(...) la SUNAT presumirá, sin admitir prueba en contrario la existencia de ventas o ingresos por servicios omitidos, cuando compruebe a través de la información obtenida de terceros o del propio sujeto, que las adquisiciones de bienes y/o servicios sin incluir activos fijos realizadas por el referido sujeto dentro de un mes, han superado el total de adquisiciones permitidas para la categoría más alta del Nuevo RUS”.

¹⁹² RUS, DL N.º 937 (modificado por DL N.º 967). Artículo 18 –inciso 2–. “(...) a) La SUNAT presumirá la existencia de ventas o ingresos por servicios omitidos por todo el ejercicio gravable, cuando detecte a través de información obtenida de terceros, que las adquisiciones de bienes y/o servicios, exceden en 50 por 100 (cincuenta por ciento) los S/. 360,000.00 (trescientos sesenta mil y 00/100 Nuevos Soles) siempre que adicionalmente el deudor tributario se encuentre en la situación de no haber para efectos tributarios o no presente y/o exhiba lo requerido por la Administración Tributaria en los plazos establecidos (...) b) Para efecto del IGV, el monto de las ventas o ingresos mensuales omitidos se obtendrá de adicionar a las compras mensuales promedio, el monto resultante de aplicar a dichas compras el margen de utilidad bruta promedio expresado en porcentaje. El referido margen de utilidad se obtendrá de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que corresponda a por lo menos dos empresas o negocios de giro y/o actividad similar. Para la determinación del impuesto por pagar, se aplicarán las normas que regulan dicho impuesto. Las compras mensuales promedio se obtienen de dividir el total de adquisiciones de bienes y/o servicios del año entre doce (12) meses, salvo que el contribuyente haya iniciado operaciones en el año, para tal caso se dividirán entre los meses comprendidos entre el inicio de operaciones y el mes de diciembre, inclusive. De no contarse con una fecha cierta de inicio de operaciones, se considerará la señalada en el Registro Único de Contribuyentes. c) Para efecto del Impuesto a la Renta, se considerará renta neta a la diferencia entre las ventas determinadas y el costo de las adquisiciones”.



EL motivo por el que hemos decidido abordar el RER, responde fundamentalmente a que se ha asumido –algunos con una posición más definida que otros–, que éste tiene como método de determinación de la base imponible el de estimación objetiva¹⁹³, posición que no compartimos.

Tal como ya hemos expuesto en el capítulo correspondiente, el método de estimación objetiva es un método de determinación de la base imponible que prescinde de los datos reales relativos al rendimiento de la actividad para, en lugar de tomar éstos, aplicar una serie de signos, índices y módulos, en función a la actividad desarrollada, y así lograr calcular la cuota que el contribuyente deberá ingresar a la Hacienda. En consecuencia, dicha cuota es producto de la aplicación de los módulos sin tener en cuenta, en ningún momento el rendimiento real del contribuyente, a esto se debe que se le denomine “estimación objetiva”.

En el RER no sucede lo que acabamos de explicar, los parámetros objetivos que señala la norma son límites para establecer qué sujetos pueden acogerse a este Régimen especial. El panorama no ha sido distinto incluso pese a que en el DL N° 938, ya derogado, se contemplaban una serie de “aparentes módulos”¹⁹⁴, que en realidad no eran otra cosa que límites para determinar quienes podían considerarse aptos para determinar sus rentas por este Régimen, lo cual podía hacer suponer –de manera equivocada– que estábamos frente a un régimen de estimación objetiva. En suma, no se tomaban en cuenta dichos parámetros objetivos al momento de determinar la base imponible sino que eran requisitos que debían de cumplir los sujetos para permanecer dentro del RER.

La determinación de la base imponible en el RER, tal como lo señala de manera clara el TUO de la LIR en su artículo 120, es sobre los ingresos netos mensuales y no sobre la ponderación de ningún módulo, signo o índice; ante esto, resulta claro que el método que se aplica es el de estimación directa¹⁹⁵. Lo que se toma en cuenta para establecer la cuota son los ingresos netos (ingresos realmente obtenidos y, no a través de indicios), que se obtienen deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos, etc. A estos ingresos netos se les aplica un gravamen del 1.5 por 100 y 2.5 por 100, dependiendo si estamos ante actividades comerciales o de industria, o de servicios, respectivamente. Esto revela que el método de estimación de la base en el RER es la directa (aplicación del gravamen sobre el ingreso neto, un ingreso que es real)¹⁹⁶.

Es bueno aclarar a su vez que no estamos ante un método de estimación directa regular, sino ante uno que plantea cierta objetividad¹⁹⁷ dado que la determinación es sobre los ingresos netos y no sobre la renta neta, en consecuencia tampoco podríamos afirmar que nos encontramos en un caso similar al del Régimen de estimación directa simplificada del sistema español pues éste sí permite aplicar un sistema de deducción de gastos simplificado a diferencia del RER. Se compensa esta imposibilidad de deducir los gastos y determinar la base imponible en función a los ingresos netos y no a la renta neta, con el gravamen privilegiado que se establece para este Régimen.

¹⁹³ Vid. *Supra* nota núms. 169 y 170.

¹⁹⁴ El Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), en el DL N.º 938, no es aplicable a los sujetos que: (i) cuenten con más de 8 (ocho) trabajadores por turno de trabajo, (ii) tengan más de 2 (dos) unidades de explotación y que el área total de las mismas sea mayor a 200 (doscientos) metros cuadrados, (iii) posean activos destinados a sus actividades, con excepción de los predios, y supere quince (15) Unidades Impositivas Tributarias, (iv) el precio unitario de venta de los bienes en la realización de las actividades de comercio y/o industria supere los S/. 3,000, (v) su consumo de energía eléctrica afectado a la actividad, en cada período mensual exceda de dos mil (2,000) kilovatios-hora, (vi) su consumo de servicio telefónico afectado a la actividad en un período mensual, supere el 5 por 100 del total de los ingresos declarados por el contribuyente, (vii) tengan adquisiciones en tres (3) meses consecutivos cuyo valor exceda el total de los ingresos netos acumulados en dichos meses, y (viii) en el transcurso del ejercicio gravable, hayan realizado adquisiciones que superen la suma de S/. 240,000.

¹⁹⁵ Tal como hemos analizado en el acápite correspondiente, *vid.* Capítulo 3.º, el RER posee parecidas características de la derogada “estimación objetiva singular”, que en el fondo, tal como estamos exponiendo, es más un método de estimación directa que objetiva, pues la determinación de la cuota se hace en base a la aplicación de un determinado porcentaje –preferencial– sobre las ventas reales del contribuyente.

¹⁹⁶ Esta posición es compartida por FERREIRO, quien, en cuanto a los métodos de estimación objetiva señala de manera clara: “tales métodos, transforman los impuestos a los que se aplican en impuestos no sobre rentas o ventas reales, sino sobre rentas o ventas medias potenciales”. Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Financiero Español*, *op. cit.*, pág. 420. La determinación de la base imponible en el RER no se practica sobre parámetros objetivos. Si bien no se realiza sobre la renta neta, se tiene en cuenta un aspecto totalmente real, como es la “venta neta”.

¹⁹⁷ Sotelo Castañeda, E., *op. cit.*, pág. 418.

De otro lado es pertinente señalar que viene a ser un “*Régimen de estimación directa especial*” pues posee rasgos importantes que la diferencian del RGR, como el hecho que la determinación de la obligación es mensual y tiene carácter cancelatorio, además de ser un régimen simple y con muy pocas formalidades a cumplir.

En conclusión, afirmar que la determinación en el RER es puramente directa sería caer en un error de apreciación, pero por otro lado afirmar la objetividad del Régimen lo sería en mayor medida, por eso creemos que se encuentra más cercanamente vinculado al método de estimación directa que al objetivo, por tanto, para llegar a concluir lo expuesto no es tan siquiera necesario elaborar un forzado análisis de la institución ya que claramente y aceptado de manera unánime está establecido que: “ (...) en la estimación directa la Ley ordena la medición directa e inmediata de la magnitud elegida como base y, por tanto, de la realidad o hecho que se mide (renta, valor de un bien, etc.)”¹⁹⁸, y para efectos del problema en cuestión queda sumamente claro que los “ingresos netos” han sido la magnitud elegida por el legislador y ésta constituye base de la realidad.

En el caso del RUS, dentro del rigor del análisis, habría que decir que existe, al igual que en el RER, una estimación de la base imponible (base monetaria), en base a las ventas reales del contribuyente, sustentadas en ciertas obligaciones formales exigidas, así como en algunas presunciones establecidas por la Ley. Lo que sucede con el RUS es que la norma establece de manera directa la cuota que deberá ingresar el sujeto de acuerdo a la categoría a la que pertenezca, las cuales están señaladas en base a ciertos límites. La norma del RUS parte de una “base monetaria”¹⁹⁹ (base imponible), la cual es determinada –como ya hemos señalado anteriormente– en base a ciertos comprobantes de venta admitidos, así como –de darse el caso–, de determinadas presunciones. Es preciso señalar que dicha “base monetaria” es determinada de manera directa si tenemos en cuenta que se conocen las operaciones de adquisición y venta del contribuyente, las cuales están sustentadas en ciertos documentos. También resulta evidente que existe un matiz objetivo, el cual está presente en las presunciones que establece la norma. A esta “base monetaria”, en base a una escala gradual, le corresponde un monto dinerario (gravamen), que no es otra cosa que la cuota a ingresar. Esto mismo sucede en caso del IVA, no se determina la base imponible sino la cuota de manera directa, claro que esta determinación de la cuota responde fundamentalmente a aspectos objetivos.

A estas alturas, hacer una evaluación comparativa entre el método de estimación objetiva aplicado en el Derecho español y el desarrollado de manera incipiente y con no pocas limitaciones en el Derecho peruano sería inadecuado, por la simple razón de que en el sistema tributario peruano no existe en estricto la aplicación de un método objetivo en la determinación de la base imponible. En el caso del RER, lo que existe es un “método de estimación directa especial” (especialidad que se debe a su ligero matiz objetivo), y en el RUS, pasa en esencia lo mismo, sino que resulta más evidente que hay un establecimiento directo de la cuota tributaria.

Salvando estas grandes diferencias, tampoco huiremos a la tarea de señalar algunos aspectos que son relevantes y están vinculados de una u otra manera, porque la intención ha sido implementar políticas que permitan la objetivación al momento de determinar las obligaciones tributarias por un criterio de eficiencia del sistema.

Una de las primeras cosas que debemos decir es que a diferencia del modelo español, que regula el régimen de estimación objetiva de manera detallada, el que podría asimilarse no de manera estricta como un “método de estimación objetiva”, en el Derecho tributario peruano –y con esto me estoy refiriendo fundamentalmente al RUS–, resulta ser –a nuestro modo de ver–, completamente ajeno a la realidad y a las exigencias que se plantean. Esto se evidencia de manera clara en las normas que lo regulan. Por un lado tenemos la norma que regula el RUS y su Reglamento, y por

¹⁹⁸ Vid. Ferreiro Lapatza, José Juan. La simplificación de la estimación de bases de las pequeñas empresas, en *Col.lecció Homenajes. Doctor Magín Pont Mestres. Tributos y Empresas*, 2004, pág. 272.

¹⁹⁹ “Un caso intermedio –en relación a los tipos de gravamen– es el de los tipos que la doctrina llama graduales, que son aquellos consistentes en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria pero dividida en tramos: según en qué tramo de la escala sea encajable la base en cada caso concreto, corresponderá la aplicación de un tipo u otro de los establecidos en la propia escala”. Vid. Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 18 edición, Navarra, Editorial Thompson-Civitas, 2008, pág. 196.



el otro, tenemos la regulación del régimen de estimación objetiva en el IRPF y su respectivo Reglamento, además de la muy importante OM que año a año es dado por el Ministerio de Economía y Hacienda, y que contiene y desarrolla el régimen al detalle.

El sólo hecho de establecer los módulos evidencia que las actividades y los sectores a los que éstos van dirigidos han sido estudiados lo suficiente para conocer de manera clara la realidad socio-económica a la cual se aplicará potencialmente el método. Asimismo, maneja una serie de variantes que en el sistema tributario peruano deberían ser indispensables (*V. gr.*, ciertos incentivos y módulos más beneficiosos para los sujetos cuyas actividades empresariales se encuentren en centros poblados pequeños), dado que la realidad de las grandes ciudades –especialmente la capital– no es la realidad del Perú por la desigualdad existente, aspecto importante que no ha sido tomado en cuenta²⁰⁰.

Otro de los aspectos trascendentes que sí ha tomado en cuenta el sistema español son los ajustes y corrección de los módulos para el fomento del empleo. En un país como el Perú donde la promoción del empleo es tarea pendiente, resulta importante contar con estas medidas en el sector de las pequeña y medianas empresas (PYMES), pues es allí donde se genera la mayor cantidad de puestos de trabajo.

Por otro lado, en relación a la política para la prevención del fraude fiscal, consideramos que en el sistema peruano no se ha hecho mucho. Creemos que ha sido un error por parte del legislador el hecho de tomar en consideración de manera independiente los ingresos de cada uno de los cónyuges de manera independiente, y no asumir que pertenecen éstos a la sociedad conyugal, esto facilita la fragmentación de las actividades económicas logrando así que sea sencillo no sobrepasar los límites que establecen las distintas categorías del RUS y así obtener ventajas claramente contrarias a la finalidad de la norma. De igual modo ha sucedido en referencia a la retención como política ante el fraude fiscal, aspecto que no ha sido tomado en cuenta por el sistema peruano.

Si pretendemos apuntar todas las falencias comparativas entre ambos regímenes tendríamos que referirnos a todas y cada una de las situaciones reguladas por el régimen de estimación objetiva español –tarea que ha sido hecha en el capítulo correspondiente–, además que, tal como hemos señalado, ambos son considerablemente diferentes y, en consecuencia, se hace difícil –además de metodológicamente incorrecto– hacer una analogía comparativa.

El método de estimación objetiva dentro del IRPF español es un régimen que ha venido funcionando eficientemente debido a la política legislativa seria del Ministerio de Economía y Hacienda, la cual se ha visto traducida en un trabajo detallado, con clara noción de la situación socio-económica del país, y todos los factores que influyen en determinar –de manera más aproximada a la realidad–, el rendimiento medio según las actividades y los sectores a donde pertenecen; a diferencia del régimen aplicado en el Perú que adolece de ser un sistema demasiado simple, que no responde a un estudio de la realidad, con poco rigor técnico, lo cual inevitablemente lleva a una situación de desigualdad, baja recaudación y obstrucción de políticas con fines extrafiscales.

CONCLUSIONES

1. El primer capítulo de este trabajo ha servido como marco general para ubicar la problemática del método de estimación objetiva dentro del fenómeno tributario.

Siendo la disciplina tributaria eminentemente normativa, el método de estimación objetiva va íntimamente ligado a la base imponible pues es en ésta en la que incide. La estimación objetiva

²⁰⁰ *V. gr.*, una empresa en la ciudad de Lima está inmersa en una situación muy distinta a la que puede tener otra empresa del mismo rubro en la ciudad de Huancavelica y algunas de la selva. Hacerlas tributar del mismo modo es totalmente ajeno a la realidad y manifiestamente contrario al principio de igualdad.

es un método de determinación de la base imponible. Dejando claro este primer punto, queda por decir que la base imponible, sobre la cual operará el método de estimación imponible, es el elemento cuantificador, la magnitud dineraria —en la generalidad de casos— o de otro tipo, revelado en el caso concreto. Es la manifestación cuantitativa que mide la intensidad en que el hecho imponible ha sido realizado, siendo el hecho imponible, en sentido estricto, el supuesto de hecho previamente establecido por el legislador a la que le seguirá una consecuencia jurídica, como en cualquier otra norma jurídica.

Habiendo delimitado el campo de acción del método de estimación objetiva, queda por decir que es uno de los tres métodos contemplados en el sistema tributario, método alternativo al método de estimación directa, que viene a ser el método de determinación de la base imponible por excelencia, el cual toma como fuente el rendimiento real obtenido por la actividad sometida a tributación. El otro de los métodos es el de estimación indirecta, el cual es aplicado de manera subsidiaria a los dos métodos anteriores ante la imposibilidad de acceder a la información necesaria y suficiente para la determinación regular de la base.

El método de estimación objetiva podría definirse como²⁰¹:

“Aquel método de determinación pensado y dirigido a determinar la base imponible de determinadas actividades empresariales, taxativamente establecidas por el legislador, desarrolladas por medianos y pequeños empresarios —dentro de los límites que establece la norma—, que tiene en la voluntariedad a un rasgo característico fundamental, y que se vale de ciertos índices, módulos y signos, previamente definidos y detallados por el legislador, para calcular dicha base, prescindiendo por completo de aquellos datos que manifiesten el rendimiento real de la actividad; la inmediata capacidad económica del contribuyente”.

2. En definitiva es el tema constitucional el más escabroso a la hora de tratar el método de estimación objetiva. No hemos rehuído de la labor de hacerle frente pero tampoco hemos enfocado este trabajo en torno, únicamente, a este problema, el cual —creemos—, merece una atención especial.

El conflicto más importante en materia constitucional se ha dado, no cabe duda, en relación al principio de capacidad económica; menores han sido con el principio de reserva de ley, cuyo cuestionamiento ha girado en torno a la idoneidad y legalidad de que normas de rango inferior a la ley, como puede ser una OM, regulen aspectos medulares del tributo.

Como hemos señalado, el principio de capacidad económica es el fundamento utilizado por los detractores del método de estimación objetiva que defienden su manifiesta inconstitucionalidad, partiendo de este principio, puede concluirse fácilmente que del mismo modo afecta a los principios de igualdad y generalidad, y a la “no confiscatoriedad”, entendida como una manifestación del derecho constitucional de propiedad.

Sostienen que este método no mide la real capacidad económica del contribuyente, en consecuencia puede gravar situaciones en las que no exista un verdadero rendimiento de la actividad, esto genera que se aplique al fisco no una parte del rendimiento sino la misma propiedad. De igual manera sucede con el principio de igualdad, pues *in facto*, cabe la posibilidad de que dos sujetos generando la misma rentabilidad en una misma actividad tributen de manera sustancialmente diferente dependiendo del régimen por el que determinen su base imponible. De manera abstracta, esta desigualdad afectaría el principio de generalidad.

Se produce esta confusión por cuanto quieren evaluar tanto el método de estimación directa, como el método de estimación objetiva de la misma manera, cuando los dos procuran fines inmediatos distintos, si bien ambos buscan la determinación de la base imponible, el primero busca que ésta sea determinada teniendo en cuenta los datos realmente acontecidos al contribuyente, utilizando como sustento la documentación respectiva; por otro lado la estimación objetiva busca algo distinto: establecer un “rendimiento medio” para lo cual el legislador ha establecido una serie de sig-

²⁰¹ Nuestra propuesta de definición.

nos, índices y módulos que procuran este “rendimiento medio”, en base a un estudio detallado de las actividades y los sectores, es más, con la finalidad de tener una aproximación a la realidad, ha previsto una serie de “correctores” en distintos supuestos. Por tanto, tan válido es el método de estimación objetiva como lo es el método de estimación directa, pues ambos responden a dos aproximaciones de la realidad distinta, lo que sí no cabe duda alguna, es que ambos revelan la capacidad económica concreta del sujeto, siendo esto así, de ninguna manera contradicen este principio y en consecuencia tampoco los otros; por el contrario el método de estimación objetiva, a diferencia del método de estimación directa, que muchas veces es aplicado de manera puramente mecánica, impulsado por un dogmatismo sin mayor fundamento, busca no sólo un respeto por el principio de igualdad en materia tributaria, sino que se alinea a la “igualdad real”, principio rector de la Constitución.

Al respecto son más que ilustrativas las palabras del profesor Ferreiro, quien se ha ocupado muy convenientemente de este tema:

“(…) entiendo tan contrario a la Constitución sería exigir una minuciosa contabilidad, con la documentación y tareas que aquello importa, a un modesto puesto de venta de periódicos para aplicar el método de estimación directa, como renunciar a la estimación directa del rendimiento neto obtenido por una empresa”.

3. En el Derecho tributario español el régimen de estimación objetiva, de manera sucinta podría reducirse a los siguientes caracteres: (i) se aplica de manera exclusiva a empresarios y profesionales, (ii) cada una de las actividades deberán estar incluidas en la OM que desarrolla el régimen de estimación objetiva, y no deberán excederse de los límites establecidos en la misma para cada actividad, (iii) el volumen de los rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere los 300 000 euros al año para actividades agrícolas y ganaderas, y los 450 000 euros para cualquiera otra actividad sujeta al régimen, (iii) el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 300 000 euros anuales, si se inició la actividad el volumen de compras se elevará al año, (iv) las actividades económicas no deberán ser desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF, (v) que no hayan renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de este régimen, (vi) que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA, y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) según sea el caso, (vii) que no hayan renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC, (viii) que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

El método de estimación objetiva para la determinación de la renta empresarial de las PYMES, nace ante la necesidad de dotar de una considerable simplificación al sistema debido a que la realidad ha demostrado que el método de estimación directa requiere de un despliegue importante de recursos de la Administración, en su labor de comprobación de aquello que da sustento a la base imponible a determinar, verificación que implica el cotejo minucioso de la documentación del contribuyente, que conlleva a una inversión importante en tiempo y recursos.

Por el contrario, la aplicación de la estimación objetiva permite la facilidad de comprobación para la Administración, ya que únicamente deberá confirmar si el contribuyente se encuentra dentro de los módulos que ha establecido previamente, y aplicarle los índices conforme corresponda, siendo éste un proceso más rápido –un procedimiento casi mecánico–, y por consiguiente más económico. Por otro lado, no es un régimen cuya imposición es arbitraria sino por el contrario, queda a la libre determinación del contribuyente la decisión de determinar o no la base imponible de su actividad por cualquiera de los dos métodos que ofrece el sistema.

Otra de las bondades que ofrece el método de estimación objetiva es que fomenta la eficiencia del empresario. Siendo estable el índice a aplicar únicamente teniendo en cuenta los parámetros objetivos desarrollados por el legislador y, habiendo sido diseñado el sistema teniendo como presupuesto una “renta media”, queda dentro de las posibilidades del empresario poder desarrollar su actividad y obtener una rentabilidad muy superior a la media, sin tener que tributar por el exceso. Como es obvio, el mismo sistema sancionará al empresario poco eficiente que obtenga rentas por debajo de la media pues tendrá que tributar aún por aquella rentabilidad que no obtuvo. Muchos han

cuestionado esto último, pero lo cierto es que la realidad se ha encargado de rebatir sus argumentos debido a que el método de estimación objetiva ha logrado en los pocos años que lleva una aceptación considerable, como consecuencia de que el sistema está desarrollado de manera adecuada, tanto por las normas fundantes, como por las reglamentarias y las Órdenes ministeriales que ajustan los parámetros objetivos año a año, a medida que la realidad económica varía.

Lejos de ser un método injusto, los contribuyentes con su sometimiento la han legitimado de manera incuestionable. Al ser un método facultativo la conclusión es sencilla de deducir: el método de estimación objetiva le resulta al contribuyente más conveniente. Una conveniencia económica, y también respecto a las obligaciones formales con la Administración. Por otro lado, la Administración se ha beneficiado con un significativo ahorro de recursos que antes destinaba a la fiscalización de estas empresas y, en consecuencia, la utilización de estos recursos en otras labores dentro de la misma Administración le han permitido un mejor desempeño de su misión recaudadora, esto último no en desmedro de los contribuyentes sino, como consecuencia de la maximización de los recursos producto de las bondades de una correcta regulación de la renta empresarial en este sector (PYMES).

4. En relación al régimen tributario peruano, respecto de la estimación objetiva, el sistema parte de un RGR, el cual está dirigido a personas naturales y jurídicas cuya renta de tercera categoría no supere los S/. 360.000 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles). Éste prevé las normas generales y en tal sentido, no ofrece exoneraciones de pago que sí podemos ver en otros regímenes más favorables, prescribe pagar el IR y el IGV por separado, obliga a los contribuyentes a llevar todos los libros contables y documentos sustentatorios de la actividad, etc.

El RER implica la aplicación de un régimen más favorable que el general, en base a parámetros cuestionablemente objetivos, en nuestra opinión en base a una magnitud que refleja una realidad como son los “ingresos netos”, siempre y cuando el contribuyente, quien puede ser persona natural o jurídica, sociedad conyugal o sucesión indivisa, no genere rentas por encima de S/. 360.000 (Trescientos Sesenta Mil y 00/100 Nuevos Soles). Las ventajas de este régimen están en que la Administración (SUNAT) otorga ciertas facilidades para el cálculo y pago del Impuesto, no se encuentran afectos al Impuesto Extraordinario de los Activos Netos (IEAN), entre otras muchas ventajas.

De otro lado, el RUS está destinado a los pequeños empresarios con ingresos menores, cuya actividad sea desarrollada de manera exclusiva por una persona natural, en un sólo establecimiento determinado y con un número muy reducido de trabajadores. Entre las facilidades que otorga el RUS están, la exoneración de llevanza de contabilidad, así como de la declaración del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas (IGV), etc.

Luego de haber mencionado estos dos regímenes especiales destinados a pequeños contribuyentes que desarrollan actividad empresarial, es importante subrayar, a efectos de este trabajo, que tal como ha sido definido, no existe en el sistema tributario peruano el método de estimación objetiva para la determinación de la base imponible, sino que, en caso del RER, el método de determinación –en nuestra opinión, a diferencia de la otra posición sostenida²⁰²– es el de estimación directa con un ligero matiz objetivo²⁰³, pero que de ninguna manera nos puede llevar a asumir la manifiesta objetividad del régimen.

Respecto al RUS sucede fundamentalmente lo mismo que en el RER, pero es un sistema más simplificado, donde inclusive parece inexistente algún método de determinación de la base imponible ya que de manera casi directa, en atención a ciertos niveles, se le asigna al contribuyente la cuota que deberá ingresar.

²⁰² Vid. *Supra* nota núm. 169.

²⁰³ Con respecto a este criterio compartimos la opinión del profesor Sotelo, pero queremos subrayar que en nuestra opinión –tal como ya lo hemos manifestado y sustentado–, nos encontramos ante la “aplicación del método de estimación directa” con cierto matiz objetivo. Vid. Sotelo Castañeda, E., *op. cit.*, pág. 418.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV. (1994): *Estimación Objetiva: Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Granada, Editorial Comares.
- (1992): *Los nuevos métodos de estimación Objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA*, Valencia, Grupo Editorial Siete.
- ALARCÓN GARCÍA, G. (1995): El principio de la renta neta objetiva en la jurisprudencia alemana, en *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios. La imposición sobre la Renta (I)*, núm. 1.
- ALEMANY SELFA, M. (1981): *Las estimaciones objetivas globales en el sistema tributario español. Antecedentes. Implantación. Legislación. Crítica. Estadísticas*, 2 tomos, Madrid, Institutos de Estudios Fiscales.
- (1983): La Estimación Objetiva Singular. Comentarios al Real Decreto 2.833/1983, de 13 de octubre, en *Crónica Tributaria*, núm. 47.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2007): La simplificación de la tributación de las empresas en España, en *Crónica Tributaria*, núm. 124.
- ARAGÓN REYES, M. (1990): *Constitución y Democracia*, 1.^a edición, 1.^a reimpresión, Madrid, Tecnos.
- ARENALES RASINES, A. (1992): *Estimación objetiva 92. Rendimientos de actividades empresariales y profesionales*, 2.^a edición, Valladolid, Lex Nova.
- ARIAS VELASCO, J. (1991): La Estimación Objetiva. Artículo 49, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro-Homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. 1.
- (1975): Legitimación para impugnar disposiciones de carácter general. Estimación objetiva de bases imponibles: El volumen de operaciones como determinante de la exclusión, en *Crónica Tributaria*, núm. 14.
- ATALIBA, G. (1987): *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Instituto de Derecho Tributario.
- BANALOCHE, J. (2009): IRPF: Un impuesto intrínsecamente injusto, en *Cuenta y Razón, una publicación de estudios sociológicos. Este recurso se encuentra disponible en: www.cuentayrazon.org/revista/doc/087/Num087_009.doc*
- BETÉS TORO DE, J.M. (1990): El nuevo régimen de estimación objetiva en el IRPF y su coordinación con el IVA, en *Cuadernos de actualidad, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6.
- BRAVO CUCCI, J. (2006): *La estimación objetiva de la base imponible en el impuesto a la renta de las empresas*, Comunicación Técnica del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET), Lima, 12/11/2006. Este recurso se encuentra disponible en: <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/11/la-estimacin-objetiva-de-la-base.html>
- CALERO GARCÍA, M.^a L. (2004): *Estimación Objetiva de la Renta Empresarial en el IRPF.*, Tesis Doctoral (Dir. Dr. D. Falcón y Tella R.), Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

- CARBAJO VASCO, D. *et. al.* (1984): Análisis de los resultados cuantitativos de la estimación objetiva singular: Ejercicio 1981, en *Hacienda Pública Española, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 88.
- (1985): Análisis de los resultados cuantitativos de la estimación objetiva singular: Ejercicio 1982, en *Hacienda Pública Española, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 93.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. (1989): La estimación objetiva singular como método de estimación objetiva de bases imposables, en *Gaceta Fiscal, Revista mensual de orientación jurídico-tributaria*, núm. 69, agosto-septiembre.
- ECONOMÍA FINANCIERA ESPAÑOLA. (1964): *Los principios de legalidad y de generalidad y la determinación de la base imponible*, en Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2007): Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), en *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2005): Apología contracorriente de la estimación objetiva, en *Crónica Tributaria*, num. 116.
- (2006): *Curso de Derecho Financiero Español*, 25 edición, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- (2000): Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 75, octubre-diciembre.
- (2006): Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Argentina.
- (2004): La simplificación de la estimación de bases de las pequeñas empresas, en *Col·lecció Homenatges. Doctor Magin Pont Mestres. Tributos y Empresas*.
- GARCÍA NOVOA, C. (2006): El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II), en *Quincena Fiscal*, num. 10.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.^a J. (2007): Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF: la problemática de la prueba, en *IMPUESTOS. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 22, año XXIII, noviembre.
- GATÓO DE ECHARRI, J. (1983): Comentarios al nuevo régimen de estimación objetiva singular, en *Crónica Tributaria*, núm. 47.
- GONZALES PÁEZ, E. (1975): En torno a la exclusión del régimen de evaluación global de determinación de bases tributarias, en *Crónica Tributaria*, núm. 13.
- HUGUET DE TORREMA, J. (1992): *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados 92*, Barcelona, Praxis.
- (1993): *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados 93*, Barcelona, Praxis.
- IRALA GALÁN, J.A. *et. al.* *Estimación objetiva y régimen simplificado del IVA*, 2^o edición actualizada, Bilbao, Ediciones Deusto S.A., (s.a).
- LAMOCA PÉREZ, C. *La estimación objetiva singular de rendimientos. Manual de Aplicación*, Monografía núm. 67, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, (sa).
- LÓPEZ MOLINO, A.M. (1995): La estimación objetiva como régimen de determinación de las bases tributarias, en *Información Fiscal*, núm. 7.
- LÓPEZ SÁNCHEZ, M.J. (1992): La estimación objetiva de bases en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en *IMPUESTOS. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 1.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2008): Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 137, enero-marzo.

- MÁLVAREZ PASCUAL, A. (2001): La adecuación a la constitución de las normas orientadas a evitar el fraude fiscal. Especial referencia a las presunciones absolutas, en *Gaceta Fiscal*, núm. 200, julio.
- MARTIN FERNÁNDEZ, F. (1990): Acotaciones al régimen de estimación objetiva singular. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1990), en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, octubre-diciembre.
- MARTIN QUERALT, J. (1992): Interpretación de normas tributarias y derecho constitucional, en *Crónica Tributaria*, núm. 64.
- *et. al.* (2007): *Derecho Tributario*, 12 edición, Navarra, Editorial Aranzadi SA.
- MARTÍNEZ LAGO, M.Á. *et. al.* (2007): *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 4.^a edición, Madrid, Iustel.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2007): La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, abril.
- MEROLA MACANÁS, T. (1990): La tributación de pequeños empresarios y la estimación objetiva singular: necesidad de una reforma, en *Cuadernos de actualidad, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2006): Análisis dogmático de los sistemas de medición objetiva en los impuestos locales vigentes, en *Tributos Locales*, núm. 66, octubre-diciembre.
- PASCUAL, P. *et. al.* (2002): Diferencia entre territorio común y País Vasco en la relación entre la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 19, febrero.
- PERULLES MORENO, J.M. (1984): Desarrollo normativo de la nueva regulación de la estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 41, enero-marzo.
- PEÑA ALONSO, J.L. (1992): Estimación objetiva por coeficientes: ámbito de aplicación y cálculo de rendimientos, en *Crónica Tributaria*, núm. 64.
- PÉREZ ROYO, F. (2005): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15 Edición, Navarra, Editorial Aranzadi.
- (2008): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 18 Edición, Navarra, Editorial Thompson - Civitas.
- RAMALLO MASSANET, J. (1978): Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre.
- RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. (1992): Vigencia y operatividad del principio de no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento español, en *Crónica Tributaria*, núm. 64.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1993): *Lecciones de Derecho Financiero*, Décima Edición, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- SIMÓN MATAIX, M. (2000): Consideraciones acerca del plazo y de la forma de la opción por la estimación objetiva y por la estimación directa simplificada en el IRPF, en *Crónica Tributaria*, núm. 94.
- SOTELO CASTAÑEDA, E. Determinación objetiva de la base imponible en el impuesto a la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas, Relatoría Nacional de Perú, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Argentina.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antigueira Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda:* Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Míguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.