



ESTUDIOS

■ **Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas***

■ José J. Ferreiro Lapatza

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción: complicación y simplificación ¿Una situación irreversible?
2. La determinación de la base: contabilidad y fiscalidad
3. La adecuación de la estimación objetiva a los principios constitucionales
4. La relativización de las diferencias entre estimación directa y objetiva
5. La estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia
6. La imposición mínima alternativa: activos y patrimonio empresarial
7. Los parámetros a utilizar: La consideración aislada de los factores de producción. El sistema español de “módulos”
8. Parámetros a utilizar: los distintos elementos de la renta efectiva
9. Ingresos brutos y sistemas simplificados
10. Sistemas simplificados y control fiscal: el deber de facturación
11. Consideraciones finales

* Texto presentado en las XXIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILAD) celebradas en Córdoba (Argentina), durante los días 22 a 26 de octubre de 2006, y en las que intervino el profesor Ferreiro como Relator General (Tema I).

1. Introducción: complicación y simplificación ¿Una situación irreversible?

Hablar de la exagerada complicación del sistema tributario o de su ordenamiento o regulación es hablar de un hecho incontestable o incontestado. O, más precisamente, de dos hechos incontestables e incontestados.

Pues hablamos, de una parte, de la complicación del sistema en cuanto conjunto de piezas (los tributos, cada tributo) ordenadas a un fin. Y hablamos, de otra parte, de la configuración u ordenación interna de cada una de estas piezas.

Respecto al sistema no cabe dudar de su posible simplicidad. La existencia de sistemas muy simples en su estructura nos remite de mayores pruebas. Lo ha sido, p. ej., el sistema español alumbrado con la reforma iniciada en 1978: un IRPF y un IS cerraban la imposición sobre las rentas. Los impuestos sobre sucesiones y patrimonio gravaban la riqueza estática o patrimonial cerrando la imposición indirecta. Los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y el Valor Añadido gravaban el tráfico de bienes y derechos y el conjunto de impuestos estatales agotaba sus componentes con los Impuestos Especiales y los impuestos aduaneros.

Una estructura muy simple que podría serlo todavía más –por ejemplo y solo es un ejemplo– con la supresión pura y simple de los Impuestos Especiales (que gravan esencialmente la producción y el consumo de Hidrocarburos, Alcohol y Tabaco). Impuestos cuya supervivencia en los sistemas de la Unión Europea –insisto y repito, en los sistemas de la U.E.– pone de manifiesto –mejor que cualquier otro ejemplo que pudiera ponerse– una de las principales “razones de fondo” de las complicaciones de los sistemas tributarios: la inercia o arrastre histórico hacen que la existencia de los impuestos especiales se justifique por su misma existencia; la ignorancia hace que su existencia no permita poner en duda su existencia; la incompetencia, la comodidad y la demagogia política hacen sentir el miedo a compensar su pérdida con una estructura más racional del sistema variando el peso recaudatorio de las otras piezas del mismo. Y todo ello a pesar de la fuerte carga negativa –evidente en los tiempos que corren– que en la estructura de costes y en la lucha contra la inflación tiene una de las piezas esenciales –el impuesto sobre Hidrocarburos– de los Impuestos Especiales en toda Europa.

Los ejemplos que toman como referencia el sistema tributario español serán frecuentes en mi relatoria. Pido disculpas por ello pero, obviamente, es el que mejor conozco y me resulta más próximo. En todo caso serán ejemplos, resulta asimismo obvio, que sirvan para realizar consideraciones generales válidas, en general, para todos los países del ILADT.

Y, en todo caso, la posibilidad de simplificar de forma efectiva el sistema puede ofrecer muchos otros ejemplos. Así, la reforma tributaria proyectada en Uruguay, según nos relata el Ponente nacional Dr. Capote, tiene como uno de sus fines esenciales la eliminación de diversos impuestos simplificando así la estructura del sistema. Así la reforma realizada en Bolivia en 1986 que “consistió”, nos dice el Ponente nacional, Dr. Vergara, “en la eliminación total de un sistema compuesto por una multiplicidad de impuestos de excesiva complejidad y bajo rendimiento, que se cambió por un sistema de seis impuestos permanentes, sencillos en su concepción y que permiten mayor eficiencia en la recaudación”.

Los ejemplos que hemos puesto ponen de relieve, pues, que los sistemas tributarios no tienen, por fuerza, que ser complicados en su estructura. Que pueden ser muy simples y comprensibles en su configuración, sin que haya razón alguna para defender el tópico nunca demostrado de su “necesaria” complicación.

Pero las complicaciones de nuestros sistemas tributarios residen tanto —en ocasiones— en su estructura como —siempre y sobretodo— en la configuración u ordenamiento interno de cada una de las piezas —cada uno de los tributos— que lo componen. Es el ordenamiento jurídico de cada una de estas piezas lo que origina, fundamentalmente, el desorden. Y ello —me atrevería a decirlo ahora desde la perspectiva que me da la edad y los años de estudio en mi disciplina— porque el Derecho —como técnica de organización social— ha dejado de lado sus exigencias nucleares cuando ha fijado su atención en los tributos; y ello porque el poder ha tratado siempre de que los tributos se vean en lo posible como algo ajeno a las exigencias del Derecho.

Y el poder siempre tiene quien le escriba. Y en ayuda de su visión ajurídica de los tributos han acudido siempre arbitristas de toda laya: juristas que adoran la teoría de la relación del poder; economistas que sostienen sin prueba fehaciente alguna que es posible medir al milímetro la capacidad económica de cada sujeto, contables que confunden la exactitud de sus cuentas con la verdad inapelable de sus propuestas; arbitristas, en fin, que, a fuerza de repetirse y hacerse oír convierten en verdad afirmaciones dudosas cuando no rotundamente falsas.

Pues falso es, desde luego que la Hacienda pública —una pieza fundamental en la organización de cualquier comunidad política— no pueda someterse a las mismas exigencias técnicas de organización social o, lo que es lo mismo, de organización jurídica, que el resto de las relaciones interpersonales que el Derecho ordena y disciplina.

Es falso, desde luego, centrándonos ya en exigencias primigenias y esenciales de la técnica jurídica, que las normas que disciplinan la Hacienda pública no puedan alcanzar un grado de generalidad y abstracción similar al resto de las normas jurídicas.

Y, como ya he dicho muchas veces, generalidad y abstracción no son sólo conceptos técnicos a utilizar en el análisis jurídico como exigencias de forma en la construcción del ordenamiento. Son fundamentalmente y sobre todo exigencias de contenido para la realización efectiva del Derecho. Son requisitos sustantivos y esenciales de toda norma jurídica en general y, en especial, de toda norma jurídica que se incorpore a un ordenamiento democrático. Pues generalidad y abstracción incorporan y aplican, con toda intensidad los dos valores superiores, la esencia misma de la democracia: la igualdad y la libertad.

El carácter abstracto de una norma o, si se quiere, la tipificación cierta y precisa de la acción social ordenada jurídicamente está íntimamente unida a la seguridad y a la certeza y se coloca así, en primerísima línea, al servicio de la libertad.

La generalidad de la norma no es sino el reflejo más genuinamente jurídico de la igualdad.

Frente a tales valores ¿Alguien podría justificar que el Derecho de familia tratase de recoger en sus normas todas las formas de convivencia, con sus diferentes circunstancias, con

los diferentes intereses de las personas que viven bajo un mismo techo? ¿Alguien podría justificar un Derecho mercantil de sociedades que tratase de recoger las mil formas de puesta en común de bienes y cosas para el logro de un fin que tuviese en cuenta los verdaderos intereses de cada una de las personas que intervienen en la Sociedad?

Y sin embargo todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de excepciones a las exenciones y de regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del Derecho (p. ej., a los principios contables); de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones.

Y recordando ahora que estamos ante el tema “jurídico” de estas Jornadas podemos preguntarnos ahora y ante esta situación ¿Qué podemos hacer los juristas? ¿Qué debemos hacer los juristas? ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma?

Creo que no. Creo que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar porque el Derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben configurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, exceptionándolo solo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones.

Para ello, creo debe lucharse, en primer lugar contra dos tópicos o lugares comunes que, lógicamente, solo pueden tomarse como base o punto de partida, “a priori”, después de, como dice el diccionario, “examinar el asunto del que se trata”.

El primero de estos tópicos, a mi juicio y como ya he dicho, completamente infundado, se resume en considerar que la regulación de un tributo ha de ser necesariamente prolija y complicada, si se quiere que tal regulación sea justa y eficaz.

El segundo de estos tópicos, en realidad una variable del primero, consiste en afirmar que cuanto más compleja es la técnica a utilizar en el ordenamiento y aplicación de un tributo más se adecua éste a sus fines.

Una concreción de este segundo tópico –una concreción que ha tenido una significativa importancia en los últimos 25 años de nuestra historia tributaria– se refleja en el rechazo generalizado de la “estimación objetiva” o simplificada, en los impuestos que gravan el beneficio empresarial y su “necesaria” sustitución por la estimación directa. O al menos, en la prédica continua sobre la conveniencia de abandonar los métodos simplificados para aplicar en todo cuanto sea posible métodos de estimación “directa”.

Pues bien, en cuanto tal prédica supone un obstáculo para la simplificación real y efectiva del ordenamiento tributario en este punto, un análisis ponderado del tema nos hará ver también aquí que la simplificación es posible y que, si de verdad queremos un ordenamiento tributario más simple, claro y comprensible es necesario vencer la inercia, rechazar

los tópicos generalmente aceptados y asentados sin reflexión o razonamiento alguno que los avale, y abrir las opciones sobre las distintas técnicas de imposición para aplicar aquellas que mejor puedan recogerse en una normativa clara y general, de general aplicación y de fácil comprensión por la generalidad de los ciudadanos a los que va dirigida.

Aunque para ello tengamos que descender de las alturas inconcretas en que hasta ahora nos hemos movido y hacer el discurso más concreto y técnico; más científico y objetivo. Centrándolo ya en el tema objeto de estas Jornadas: la determinación de la base en las actividades empresariales.

El examen de este tema requiere, a mi juicio, una primera consideración sobre fiscalidad y contabilidad, seguida –asimismo con un cierto carácter prodrómico– de una breve referencia a la adecuación –a mi juicio indubitada– de las estimaciones objetivas o simplificadas al principio de capacidad que inspira la tributación en todos nuestros países.

2. La determinación de la base: contabilidad y fiscalidad.

Nuestras sociedades se organizan sobre la base de un mercado libre en el que las empresas tienen un protagonismo innegable.

La contabilidad empresarial, por muy tosca que ésta pueda ser; constituye un elemento, un instrumento o una técnica indispensable para la vida de las empresas.

Un sistema de cuentas en el que se recojan con claridad los hechos cuantificables en los que se concreta la situación y la actividad de la empresa proporciona la base necesaria para las decisiones y actuaciones de empresa y empresario. Y debe proporcionar a “los demás” –acreedores, deudores, clientes, proveedores, etc.- la garantía necesaria de que tal situación y tales actuaciones son conformes con la organización jurídica de las relaciones sociales en el seno de cada comunidad.

De aquí que, en nuestra organización social, el Derecho recoja en un grupo especial y especializado de sus normas –el Derecho contable– las exigencias de cada comunidad en torno a una correcta llevanza de las cuentas de cada empresa. Conforme a los fines propios y específicos que con estas normas “especiales” se persiguen: la empresa ha de reflejar en su contabilidad la imagen fiel de su situación y de sus actuaciones.

Conforme a este fin las normas jurídico-contables, –el Derecho contable– obedece o se inspira en principios especiales o “propios” –claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad– que se “realizan” o hacen efectivos a través de “los principios de contabilidad generalmente aceptados”: prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa.

Y conforme a los principios en que se inspiran y a las reglas generales en que se apoyan, las normas contables ofrecen también una textura propia o especial en relación con las normas que se integran en otros grupos o ramas del ordenamiento: son, en general, normas más flexibles o abiertas –en mayor o menor medida– a usos, criterios e interpreta-

ciones distintas según el peso que en ellas se de a las reglas y principios generales y a la forma en que unas y otros sean entendidos y aplicados.

No parece pueda ser de otro modo en un ámbito social —el de la empresa— en donde las normas jurídicas han de respetar al máximo la libertad y capacidad de organización, decisión y actuación en un mercado de libre competencia.

Y es precisamente un ámbito social especial y específico el que explica las características especiales y “propias” de las normas que directa y primordialmente lo regulan. Las características propias de cada uno de los diferentes grupos de normas que integran el Ordenamiento.

La Ciencia del Derecho nos enseña, en efecto, que ciertos ámbitos de la realidad social exigen una regulación jurídica sustancialmente diversa a la de otros. La singularidad de cada uno de estos grupos de normas explica la aparición de distintas disciplinas jurídicas: El Derecho contable, el Derecho fiscal están entre ellos y entre ellas.

La “fiscalidad”, el ámbito social en el que se mueven y viven las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, constituye también, como la contabilidad uno de estos ámbitos diferenciados que determina la aparición de normas “especiales” y de una disciplina especializada —el Derecho fiscal o tributario— que las estudia.

Y en el ámbito fiscal los fines que se persiguen y, en consecuencia, los principios a aplicar son sustancialmente diversos a los fines que se persiguen y a los principios que se aplican en el ámbito contable.

La finalidad primera y esencial del tributo es la de aportar medios de financiación a las tareas del Estado. Y en nuestras democracias tal finalidad y las normas a su servicio han de obedecer, en el sentido más estricto posible, no solo al principio de capacidad sino también, y con la misma intensidad, a los principios de uniformidad, igualdad, legalidad y tipicidad.

Cierto. Derecho fiscal y Derecho contable forman parte de un único ordenamiento y sus normas se relacionan y condicionan recíprocamente.

El Derecho fiscal ha de tener presente el ordenamiento en el que se integra y, de modo muy especial, las normas contables que en él se aplican. También y en especial para que los tributos que gravan el resultado empresarial se apliquen de modo efectivo.

Pero la sustitución pura y simple de las normas fiscales por normas contables supone un ataque directo a la racionalidad del sistema —del ordenamiento jurídico en su conjunto— en cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferente de aquella para la que fueron pensadas.

Esto es lo que se ha producido, sin embargo, en aquellos países en los que la ley fiscal remite, con mayor o menor intensidad, al resultado contable para fijar la base de los tributos que gravan la renta empresarial.

El ejemplo paradigmático de tan irracional proceder, contrario a los principios y conocimientos que la Ciencia del Derecho ha acumulado durante siglos como ciencia y como

técnica de organización social; el ejemplo paradigmático de lo que –a mi juicio– no se debe hacer lo podemos encontrar en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades en la que se identifica la base, así, sin más, con “el resultado contable” de acuerdo con las leyes mercantiles y las demás normas que regulan las obligaciones contables de los empresarios.

La aparente sencillez de la norma que así delimita la base imponible esconde –como no podía ser de otro modo– una generosa fuente de dudas e incertidumbres en cuanto a las normas a aplicar; a los términos y conceptos que en ellos se emplean, a su interpretación y a su aplicación.

Pues, de un lado, no debiera siquiera ser necesario repetir que las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas –los principios generalmente aceptados– a un mismo hecho registrable. En cambio las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa.

La ley tributaria delimita una forma de riqueza que el legislador quiere gravar. Tipifica como hecho imponible un signo de capacidad económica que el legislador toma en cuenta para repartir la carga tributaria entre los ciudadanos. Las normas y usos registrales, contables, tienen su propio fin y su propia evolución y unas y otras no pueden ni deben confundirse.

De otro lado, tampoco creo que pueda discutirse que el principio de legalidad presenta exigencias mucho más rígidas en el ámbito fiscal que el ámbito mercantil por lo que la remisión en bloque no solo a la legislación mercantil sino también a las normas reglamentarias que la desarrollan –con las amplias facultades que estas otorgan en España al Ministerio de Hacienda y al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas)– determina, de hecho, la deslegalización de las normas aplicadas a la base en un grado más que inconveniente, incompatible con la Constitución.

Ciertamente, creo que puede y debe defenderse una decidida aproximación –en los casos de empresas que alcancen o superen cierto tamaño– entre el beneficio fiscal y el resultado contable, recogiendo en algún modo en la ley –a través de una norma fiscal clara– las normas contables generalmente seguidas.

Pero el reenvío directo al resultado contable puede suponer –y, desde luego, lo supone en el ejemplo español que ahora estamos siguiendo– la determinación de la base por las normas –muy parcas y generales– contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.); y por, y fundamentalmente, las normas reglamentarias (el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto del ejecutivo) e interpretativas emanadas del Ministerio de Hacienda y por las Resoluciones del ICAC. Supone dejar la base imponible en manos del ejecutivo, del Instituto contable y, dentro de la flexibilidad que el propio Plan General de Contabilidad pregonaba, en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables.

Pero contra lo que pudiera parecer; y por lo que acabo de decir, no es solo el principio de legalidad el que se ve atacado y desconocido por la remisión al resultado contable.

Son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tiene que ver en la regla smithiana –no sólo jurídica– de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos.

La Ley española del I.S. –que ahora tomamos como ejemplo o “tema testigo”– reconoce, por lo demás, la absoluta inconveniencia, por no decir la imposibilidad, de una total identificación por remisión entre base imponible y resultado contable al introducir ciertas normas imperativas que obligan a adaptar o corregir, en su caso, el resultado contable en la forma que en ella se dispone; amortizaciones, provisiones, no deducibilidad de ciertos gastos (el propio Impuesto, sanciones, liberalidades, etc.) reglas específicas de valoración (operaciones vinculadas, transmisiones lucrativas, etc.).

Pero tales normas –aún al servicio de la certeza y la igualdad– siguen incorporando complicaciones adicionales –los ajustes extracontables– en la llevanza de la contabilidad de empresas sin tocar el fondo de indeterminación, incertidumbre e inseguridad que la remisión al resultado contable determina en la regulación de la base imponible.

Las complicaciones inherentes a la identificación del resultado contable con la base imponible han contribuido decisivamente en España –siguiendo las directivas europeas sobre contabilidad– a rebajar las exigencias contables a pequeñas y medianas empresas, a las que se posibilita la aplicación de un sistema de contabilidad simplificada.

Cierto que las obligaciones contables no derivan sólo, ni siquiera fundamentalmente de la normativa fiscal; pero la identificación de la base con el resultado contable refuerza el interés del Estado en unas más intensas y extensas exigencias contables que se trasladan con la misma extensión e intensidad a los contribuyentes forzando después al propio Estado a establecer sistemas de contabilidad simplificada que aplican después todos los que pueden acogerse a ellos, incluso, por la evidente necesidad de ahorro de tiempo y trabajo, aquellos que considerarían más conveniente una contabilidad más desagregada, exacta y acorde con las técnicas contables más actualizadas.

El régimen simplificado se puede aplicar a todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica individual o societaria, que reúnan al menos dos de los siguientes requisitos:

- Que el total de las partidas del activo no supere 1.000.000 €
- Que el importe neto de la cifra anual de negocio sea inferior a 2.000.000 €
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

El régimen simplificado se sustenta en dos pilares:

- En cuanto a la llevanza de la contabilidad se establece un modelo diario que consiste en un modelo multicolumnar, similar a una hoja de cálculo, en el que para cada elemento patrimonial o cuenta se abre una columna y por la simple suma de cada colum-

na permite obtener, con la periodicidad que se desee, el mayor, el balance y la cuenta de resultados, así como efectuar las liquidaciones periódicas de las retenciones a cuenta y de los impuestos indirectos.

- En cuanto a los modelos de cuentas anuales simplificadas, se suprimen en ellas algunos conceptos que habitualmente no tienen las empresas de reducidas dimensiones y se permite “agrupar” otras partidas.

El sistema de contabilidad simplificado sigue, desde luego, de acuerdo con su nombre, la vía de la simplificación, también de las obligaciones fiscales basadas en la contabilidad, pero insiste –acentuándola– en la identificación de la normativa contable y fiscal perturbando, como han señalado ya muchos expertos contables, tanto las reglas contables que persiguen una “imagen fiel” (así: valoración también a efectos contable de los arrendamientos financieros, consideración, también a efectos fiscales, del propio impuesto sobre el beneficio empresarial, etc.) como la normativa fiscal que sigue incorporando a ella, a través de la identificación del beneficio con el resultado contable, todo el conglomerado de normas jurídicas, reglas, prácticas y usos contable de difícil identificación.

Entiendo, y creo puedo sentirme acompañado en esta opinión también por muchos expertos contables, que una efectiva simplificación de la normativa que regula la base en los impuestos que gravan las rentas empresariales debe empezar por aceptar de forma rotunda y clara la idea de que es la ley fiscal a través de las normas tributarias que en ella se contienen la que deba regular la base del impuesto. Y que la ley fiscal falta a su deber constitucional cuando deja de regular la base con una simple remisión al “resultado contable”. Y falta también al principio smithiano de “certeza” incorporado igualmente a nuestras constituciones con la exigencia de seguridad jurídica.

Cierto que la separación entre contabilidad y fiscalidad, entre las exigencias contables y las normas fiscales no garantiza, por sí misma, la certeza y la simplificación. El ejemplo paradigmático de ello podemos encontrarlo –según se refleja con toda claridad en la comunicación presentada por el Dr. Rozas Valdes –en los E.E.U.U. de Norteamérica.

“En el sistema tributario americano”, señala la citada comunicación, la renta es un concepto de una extraordinaria complejidad siendo así que el IRC contiene un intrincado entramado de todos y cada uno de los ingresos que se han de computar como renta del período y de los gastos que es posible sustraer al construir la base imponible. En la configuración del concepto de renta son más que numerosas las exenciones, los gastos deducibles, las reducciones –de diferente tipo y categoría– y los créditos de impuesto que van erosionando la base y aligerando la cuota a pagar:

Así las cosas, a finales de los años 60 causó un considerable escándalo en la sociedad americana el constatar que 154 contribuyentes con ingresos superiores a \$120.000 disfrutaban de cuota cero en el IT gracias a habilidad de sus asesores para desplazarse por el paraíso de los beneficios fiscales. La noticia produjo tal revuelo –se afirma que generó más correspondencia en el Congreso que la guerra de Vietnam– que el Departamento del Tesoro vino a idear, y el Parlamento a aprobar, un “impuesto alternativo (Alternative Minimum Tax)” como original fórmula para remediar tal estado de cosas.

En realidad se trata de un recargo sobre el IT cuya base imponible es considerablemente más extensa que la del impuesto sobre el que construye. En resumen, vienen a ser contribuyentes del ATM aquellos que declaren en IT una cifra de ingresos brutos superior a una determinada cifra –actualmente entre \$22.000 y \$58.000, en función del tipo de contribuyente y opción de declaración– quedando en tal caso sujetos a satisfacer un recargo, del que se deduce la cuota ya satisfecha por IT. La base imponible del ATM se construye partiendo de la base imponible del IT y adicionando a la misma toda una serie de gastos, deducciones, reducciones y exenciones de entre los que la habían erosionado al objeto de calcular la cuota inicial: gastos médicos, impuestos locales y estatales, *miscellaneous deductions*, determinadas amortizaciones y la deducción estándar, por ejemplo. Los mínimos exentos, que en el ATM son sustancialmente más elevados, se reducen en 25 centavos por cada dólar que los ingresos excedan de \$150.000, \$112.500 o \$75.000, para unidades familiares, tributaciones separadas y no casados respectivamente. De modo que para una unidad familiar, por ejemplo, con ingresos superiores a \$300.000 el mínimo exento desaparece de la base imponible del ATM.

Sobre dicha base, recompuesta, se aplica un recargo que inicialmente fue del 10% (1969), posteriormente se incrementó en cinco puntos (1976), elevándose más tarde hasta el 21% (1986), el 24% (1991) hasta el doble tipo actual del 26% y del 28%, por encima de \$175.000.

En el CT, que grava la renta de las personas jurídicas, no se diferencia, como ocurre en el IT, entre gastos para determinar el rendimiento neto y otros gastos cuya deducibilidad se limita utilizando porcentajes y cuantías indicitarias (donativos, inversiones medio ambientales, etc., p. ej.) Se parte de la premisa de que todos los gastos están vinculados con la obtención de los ingresos empresariales siendo, por lo tanto, deducibles con carácter general.

Si existe, al igual que en el IT, un impuesto mínimo, *Alternative Minimum Tax*, que limita la deducibilidad de gastos de forma escalonada tratando de asegurar una tributación mínima del 20%. La extensión de este sistema a la imposición societaria, proviene de la reforma de 1986 en cuya discusión se puso de relieve que grandes empresas con abultadas cifras de negocios y bien asesoradas para desplazarse por los vericuetos de las deducciones, con frecuencias terminaban soportando un tipo impositivo efectivo en cifras de un dígito o incluso inferiores al 1%".

La breve referencia hecha ahora al sistema U.S.A. pone de relieve –a nuestro parecer con toda claridad– la conveniencia de mantener lo que ha de ser el leitmotiv de esta relatoria general: aún los sistemas que se pretenden más sofisticados y perfectos en la exacta medición de la capacidad contributiva acaban por aceptar la exigencia general de simplificación de la normativa (en especial aquella que regula la determinación de las rentas empresariales) y acaba por aceptar que tal simplificación ha de venir, necesaria y fundamentalmente, por las dos vías que, de modo reiterado, hemos de señalar.

Por la vía, en primer lugar, de la reducción o supresión generalizada de beneficios fiscales, regímenes especiales, exenciones o excepciones a la normativa general de cada tributo (y

aquí se puede encuadrar, sin duda, un sistema amplio, “generoso” y complicado de deducciones en los rendimientos brutos); y, en segundo lugar, por la vía del acercamiento —a la hora de fijar los parámetros fundamentales para la determinación de la base— a parámetros más “visibles”, como puede ser, asimismo, el rendimiento bruto.

Por estas dos vías se está aceptando, además, que —frente a las exageraciones económico-contables de casuismo y prolijidad— las normas de general aplicación (con un grado más elevado de abstracción y generalidad) sirven en mejor medida no solo a la eficacia del sistema, sino que sirven mejor también a la igualdad, generalidad y neutralidad en y de los impuestos, sirven mejor a la justicia que las normas casuísticas, pormenorizadas y prolijas que pretenden —en teoría y con un alto grado de hipocresía— medir del modo más exacto posible la capacidad de cada uno en las distintas circunstancias en que cada uno puede encontrarse.

Pues bien, demos ahora un paso atrás para poder seguir avanzando.

Ya hemos visto que cuando la delimitación de la base imponible se remite a la contabilidad se siente inmediatamente la necesidad de simplificar la contabilidad exigible fiscalmente a ciertos sujetos pasivos, sin que ello anule los efectos perniciosos de tal remisión: cualquiera que sea la forma que tal remisión adopte “transforma” las normas contables en normas fiscales.

Y ello tanto si se hace de la forma extrema en que hemos visto lo hace la ley española del I. sobre Sociedades, como si se hace, como a partir de las recomendaciones del Informe Ruding se ha hecho en varios países de la Unión (así, en Portugal, Francia o Italia), ordenando que el beneficio o base imponible se determine “a partir del resultado contable” o “sobre la base del resultado contable” aunque dando un peso mucho mayor que en España a las normas fiscales que a estos efectos —los efectos fiscales— modifican el resultado contable, para transformarlo, —acertadamente a mi juicio— en un resultado “fiscal”, es decir, delimitado y definido en su núcleo esencial por normas de carácter fiscal y no contables. Reduciendo, en la práctica, los efectos fiscales del resultado contable a una suerte de “cláusula general de cierre” para lo no previsto en las normas fiscales.

Con todo, cualquiera que sea la fórmula utilizada —insisto en ello— la remisión al resultado contable como medida de la base imponible convierte en normas fiscales a toda la normativa contable con el grado de incertidumbre, indeterminación e inseguridad y deslegalización que hemos visto conlleva.

Por el contrario —y ahora seguimos avanzando— una separación suficientemente clara entre normativa fiscal y normativa contable no solo permitirá una mayor claridad y coherencia con los fines propios de cada uno de estos dos grupos de normas, sino que permitirá mejor, sin duda, la simplificación de la normativa fiscal atendiendo de forma más intensa a la exigencias constitucionales de certeza, tipicidad y legalidad que debe acompañar siempre a las normas tributarias.

Aunque debamos subrayar ahora, aquí y en este punto que la separación entre normativa fiscal y normativa contable ni tiene ni debe significar un alejamiento demasiado intenso

entre el beneficio fiscal y el resultado contable; ni tiene ni puede suponer que la contabilidad deje de tener significado alguno a efectos de la determinación de la base.

La contabilidad es, en nuestros ordenamientos, el reflejo documental primario y fundamental de la actividad de la empresa a todos los efectos y frente a todos y debe ofrecer a todos –también a la Hacienda– la imagen fiel de la empresa.

La contabilidad –cuando es obligatoria para el sujeto que realiza una actividad económica o empresarial– debe proporcionar los datos básicos y fundamentales tanto para la determinación del beneficio fiscal en los impuestos de estimación directa como, en su caso, para la determinación de los parámetros que se utilicen en la estimación objetiva. También, claro está, para cualquier actuación de la empresa en el ámbito financiero y tributario y para la comprobación de las actuaciones de la empresa por la Hacienda pública.

La contabilidad es un instrumento fundamental para la medición de la base también cuando ésta es definida y regulada por normas fiscales. Pero no se puede ni debe confundir lo medido con los instrumentos que sirven para medir: No se puede confundir el metro con la materia cuya longitud o superficie en metros se quiere medir.

Y de la misma forma: no se puede confundir el sistema de cuentas que registra la actividad y situación económica de una empresa con el beneficio contable que resulta de tal sistema o conjunto ni, mucho menos con el beneficio fiscal.

La contabilidad ha de servir; tiene que utilizarse, debe utilizarse para cualificar o medir la actividad de la empresa, su situación y sus resultados a todos los efectos, también los fiscales; pero esto –insistimos– ni implica ni fuerza a confundir el resultado contable con el beneficio fiscal.

Identificación o confusión que se produce en mayor o menor grado, repito, cuando la ley remite al resultado contable para definir el beneficio fiscal, aunque después y en todos los casos en que esto se produce, el legislador se vea obligado a desdecirse, en mayor o menor grado, estableciendo reglas fiscales que fuerzan a diferenciar resultado contable y beneficio fiscal. Tomando, forzosamente, conciencia de que resultado contable y beneficio fiscal son realidades, “objetos ideales”, diferentes que sirven a distintos fines y que se utilizan y producen distintos efectos. Se determina en un caso, en general, el beneficio que corresponde al empresario o a los socios para su utilización por él o por ellos; y se determina en otro caso la capacidad económica o riqueza que sirve de base para cuantificar la contribución a las cargas públicas que todos debemos realizar.

La contabilidad debe ser llevada obligatoriamente tanto por que lo ordenan las normas mercantiles, como por que lo ordenan las normas fiscales. Las unas para conocer el beneficio disponible, las otras para conocer la riqueza susceptible de imposición.

Pero ello no debe conducir a la confusión –digámoslo una vez más– entre normas contables, y normas fiscales, sino que debe conducir a la separación entre ellas.

Ello no solo es posible, es deseable para que la normativa fiscal responda a las exigencias de claridad y coherencia a la que debe responder toda normativa jurídica, todo grupo de

normas dentro del único ordenamiento: respondiendo cada grupo a las características de las relaciones sociales diferentes y diferenciadas que cada uno de ellos trata de regular de acuerdo con los fines de ordenación social que con cada uno de estos grupos de normas se trate de perseguir: el reflejo exacto de la actividad y situación de la empresa en el caso de las normas contables; la medida de la capacidad económica que debe determinar el tributo en el caso de las normas fiscales. Fines diversos, relaciones sociales diversas que exigen una diversa normativa, distintos grupos de normas que separan forzosamente la normativa contable y la normativa fiscal.

Sólo así la normativa fiscal puede responder a las técnicas de simplificación que le son propias sin verse impedida en este camino por interferencias ajenas al ámbito fiscal.

Sólo así la normativa fiscal que regula la estimación directa puede ser coherente y compatible con la que regula los métodos simplificados de determinación de la base. Métodos simplificados que obligan a alejarse del resultado contable y a obedecer solo a normas fiscales que solo a los efectos por ellas —las normas fiscales— determinadas pueden remitir o apoyarse en la normativa contable o, en términos más amplios, en la contabilidad.

Una normativa fiscal que identifique la base —en estimación directa— con independencia de las normas contables y sea sencilla, clara y coherente con sus fines no solo es deseable sino también posible: veámoslo a través de un ejemplo histórico tomado también del ordenamiento español en una Ley hoy derogada.

Según la Ley española 61/1978 del Impuesto de Sociedades —hoy, repito derogada— la base imponible esta constituida por la renta o beneficio empresarial cifrándose este en la suma algebraica de ingresos computables, gastos o partidas deducibles y aumentos y disminuciones de patrimonio, identificándose en la Ley cada uno de estos elementos según la técnica jurídica tradicional: una definición general seguida después por listas ejemplificativos y supuestos de exclusión para regular de forma especial determinados gastos, ingresos, incrementos y disminuciones.

Así, p. ej., se definen las “partidas deducibles” diciendo que “para la determinación de los rendimientos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquellos y el deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan”.

La Ley incluye después (“entre los que se pueden enumerar los siguientes:”) una lista de gastos de carácter ejemplificativo (compras, sueldos, dotaciones, amortizaciones, etc.) que sirve para precisar el contorno de alguno de estos gastos o partidas deducibles para añadir un listado de gastos o partidas deducibles contablemente pero que no lo son a efectos fiscales (multas, liberalidades, el propio impuesto, etc.)

Para concluir diciendo que “los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad”.

La contabilidad conserva, así, el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de la normativa fiscal.

Una normativa que puede introducir en ella —sin las complicaciones adicionales derivadas de la confusión entre normas fiscales y contables— con toda coherencia y rigor sistemático normas de simplificación por medio de la forfetización o estandarización de ciertos hechos o valoraciones que sustituyan o cuantifiquen o midan de otra forma el “valor real”. Aunque al hablar de “valor real” debamos ser conscientes de la imposibilidad de medir o cuantificar de forma exacta y objetiva una característica, el valor “esencialmente” cualitativa.

Se suele decir que para la estandarización de valores la técnica jurídica utiliza y aconseja utilizar como instrumentos apropiados las presunciones iuris et de iure y las ficciones que sustituyen el valor real por el valor legal. Entiendo, sin embargo, que esta línea argumental parte de un error terminológico y conceptual. Tan real es el valor de adquisición, como el normal de mercado; tan real es el beneficio registrado por la contabilidad, como el beneficio o renta potencial. Son realidades distintas cuyas medidas arrojan, lógicamente, diferentes resultados. El legislador es libre para elegir cualquiera de estas realidades para medir la capacidad económica de un sujeto. Y lo que no se puede es identificar matemáticamente y sin discusión cualquiera de estas realidades con la “capacidad económica real”, pues, p. ej., más lejos de la realidad está la norma que cifra en un beneficio contable de 1000 la capacidad de los mil socios de una sociedad, que la que ordena medir la capacidad de una persona física por la potencia generadora de rentas de los campos que posee. Una vez más, debemos huir de identificar uno de estos valores como la única realidad existente.

Se ha de decir, simplemente, que la ley toma un valor de entre los varios a elegir y ordena su aplicación como base o como elemento de la base.

Pues bien, inmediatamente hemos de decir que, aún en la forma más pura de estimación directa la ley no ha podido renunciar nunca a introducir la estandarización de valores en ciertos elementos de la base; valores ordenados por ley, sin posibilidad de modificación o variación ni por la Administración ni por los contribuyentes con dos fines fundamentales: evitar la elusión de impuestos o fijar normas de valoración en supuestos en que la determinación real encierra graves dificultades si no se quiere aumentar desproporcionadamente la presión fiscal indirecta, o exceder las posibilidades reales de actuación de control fiscal de la Administración.

Así, p. ej., la norma que ordena fijar en un porcentaje de la base la dotación para provisiones. Así cuando el legislador ordena valorar las operaciones entre sociedades vinculadas al precio de mercado.

En supuestos como estos, puede decirse, el legislador trata de evitar la elusión de impuestos a través de variaciones ficticias de la base que la ley ordena aplicar de modo general u ordinario.

En otros supuestos, sin embargo, la fijación de un valor por ley solo trata de introducir certeza allí donde la medición del hecho realizado entrañaría graves dificultades sin un aumen-

to desproporcionado de la presión fiscal indirecta y de los trabajos de la Administración. Este es el caso –notoriamente– de las amortizaciones; o de la norma que posibilita fijar los gastos de difícil justificación en un 5% de la base imponible.

Supuesta la ponderación del legislador a la hora de precisar estos valores, desde el punto de vista de la técnica legislativa estas bases estandarizadas en casos como los que se acaban de poner como ejemplo no deben de merecer sino un juicio positivo por razones equiparables al juicio positivo que nos merecen los impuestos con bases medias o presuntas, que conjugan las exigencias del principio de capacidad con una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares. Valores que se unen a la certeza y claridad que tal tipo de normas introducen en el sistema. Y al incentivo que para la actividad económica supone el mejor trato fiscal de las rentas superiores a la media.

Valores que marcan la línea a seguir en este punto para la efectiva simplificación del sistema y que, lejos de propugnar la reducción al mínimo de valores estandarizados, propugna la introducción en el mayor número de supuestos posibles de valores fijados por la ley aun en los supuestos de estimación objetiva a los que después pasaremos a referirnos.

No sin antes decir que los estándares elegidos han de responder –también en la mayor medida posible– a las exigencias de la técnica jurídica que pide –en primerísimo lugar– que la norma, con los términos y conceptos en ella empleados posibilite una fácil y rápida identificación de la realidad a la que se refiere. En este sentido, y como ejemplo, parece criticable la sustitución hecha por la ley 43/95, de conceptos precisos tales como “valor de cotización”, “valor teórico” o “valor catastral” por un concepto impreciso e indeterminado donde los haya: el “valor de mercado”, o si se cumplen las peores previsiones en la Unión, el “valor razonable” consagrado, al parecer por las NIC

Ni sin decir, también y antes, que la introducción de elementos objetivos o estandarizados en la estimación directa aproxima esta a la estimación simplificada u objetiva y facilita el paso de ésta a aquella. Y que tal facilidad se acentúa si se establece un escalón intermedio donde los elementos objetivos tengan un mayor peso, como se hizo en España, quizás con demasiadas cautelas, con la Estimación directa simplificada. El paso del régimen simplificado a la estimación directa puede verse facilitado también con la aplicación solo a la estimación directa y no a la objetiva de los beneficios fiscales reconocidos en la regulación del tributo. La inaplicabilidad de los beneficios fiscales potencia el carácter simplificador de la estimación objetiva. Aun desde la perspectiva de los que, como yo, creen en la supresión generalizada de los beneficios fiscales y regímenes especiales en todos los tributos del sistema es la línea fundamental a seguir para lograr la simplificación de todos los sistemas tributarios.

3. La adecuación de la estimación objetiva a los principios constitucionales

El principio constitucional de capacidad quiere que el legislador elija como hecho imponible de los distintos tributos un hecho que revele una cierta capacidad económica. Y que elija para cuantificar el tributo una base imponible que revele también esa capacidad.

El procedimiento de determinación de la base más fiel al principio de capacidad es, sin duda, y como ya hemos apuntado, aquel que exige la medición directa de la base: valor, renta, ventas, etc.

Pero este modo de determinación de la base no pudo ser utilizado en España (ni en otras partes de Europa), y me estoy refiriendo a la segunda mitad del siglo XIX y a la primera mitad del siglo XX, en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos, ni siquiera cuando tales tributos formaban una parte fundamental del sistema tributario estatal. Debido fundamentalmente a los medios de gestión de los tributos de que se disponía, tales impuestos se configuran entonces como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales. Pero tampoco ahora, cuando tales tributos han perdido gran parte de su importancia y se han transformado en tributos locales, han dejado de concebirse como tributos sobre rendimientos medios o potenciales; lo mismo que sucede también ahora con el impuesto local que grava el ejercicio de las distintas actividades económicas en el municipio. Y la justificación deriva ahora de los costes de gestión y la presión fiscal indirecta que, en relación con su importancia recaudatoria y el círculo de sujetos a los que afecta, generaría la elección de otro tipo de base.

La coherencia de este modo de determinación de la base con los principios constitucionales se plantea, sin embargo ahora, con una especial importancia y significado, cuando el gravamen sobre rendimientos medios o presuntos se inserta, a través de la estimación objetiva, en tributos de aplicación masiva como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Valor Añadido; tributos que, en general, se giran sobre bases ciertas como son la renta global neta de las personas físicas o la contraprestación efectiva de la prestación de servicios o la transferencia de bienes por un empresario.

Los costes de recaudación, las posibilidades de la Administración, la excesiva presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos imponen la utilización de métodos de estimación objetiva o simplificada para determinar las rentas o las ventas de profesionales o pequeñas empresas.

A mi juicio, tales métodos transforman los impuestos a los que se aplican en impuestos no sobre rentas o ventas efectivas medidas éstas de otra forma, sino en impuestos sobre rentas o ventas medias potenciales.

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 de la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto sobre rentas o ventas medias potenciales y no sobre ventas o rentas reales.

Siempre en mi opinión, el principio de capacidad económica no se puede oponer a la existencia de tal tipo de impuestos. Impuestos sobre magnitudes o valores medios o potenciales que conjugan, por el contrario, las exigencias del principio de capacidad con las de una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares propiciada siempre desde la óptica de la libertad individual. Valores todos ellos, eficacia, economicidad, no injerencia, que se ven reflejados también en el texto constitucional.

Valores que se unen a la certeza y claridad, es decir, a la seguridad jurídica que tales tributos normalmente incorporan y a las virtudes que, ya desde el punto de vista estrictamente económico, se le han reconocido siempre en cuantos tales impuestos sobre magnitudes medias priman al empresario diligente y perjudican al que no lo es.

Pues, por ejemplo, si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) el rendimiento de una explotación de cítricos se fija —en el régimen de estimación objetiva de la agricultura— en un 32 por 100 de los ingresos brutos, parece claro que, en igualdad de circunstancias, un empresario agrícola diligente puede obtener un margen mayor de beneficio —el 40 por 100, por ejemplo—, que en parte (el 8 por 100) no tributará, mientras que otro negligente puede obtener un margen menor (el 25 por 100, por ejemplo) tributando, sin embargo, por el 32 por 100 fijado por la Ley. La Ley impulsa, en todo caso, a una más cuidada producción con el fin de superar la medida fijada por la Ley

Hemos de añadir, por lo demás que la tantas veces aducida —aunque nunca sólidamente argumentada— inconstitucionalidad —por oposición al principio de capacidad— de los métodos de estimación objetiva o, en un sentido más preciso y conforme con lo que acabamos de decir, de los impuestos sobre rentas medias o potenciales supone un grave desconocimiento de la realidad: tales métodos o impuestos son aplicados de forma general en los países de nuestro entorno jurídico-cultural sin que las tachas de inconstitucionalidad hayan forzado su desaparición en ninguno de ellos.

En la Unión Europea de 15 miembros (anterior a la última ampliación) se utilizan métodos de estimación simplificada u objetiva en Alemania, en Austria, en Bélgica, en España, en Francia, en Grecia, en Irlanda, en Italia y en Portugal. Los contribuyentes a los que se aplican estos regímenes en España en 2002 sumaron 3.800.000 (aprox.) sobre un censo de 4.000.000 de empresas de tal modo que, se puede decir, el régimen “excepcional” es, en realidad, el régimen normal si no queremos aceptar el lenguaje hipócrita mentiroso y orwelliano que el legislador y la Administración tributaria aplican, en general y frecuentemente, en nuestros países.

Cierto, quizás España represente un caso extremo. Portugal, según el trabajo presentado por la Dra. Santos ofrece unas cifras menos llamativas respecto a la aplicación de la estimación objetiva: 21.000 empresas y empresarios aplicaron este régimen en 2003, frente a 300.000 sometidos al régimen general.

Ya en América Latina todos los ponentes nacionales dan cuenta de la aplicación generalizada de tal régimen. Así lo dicen las ponencias y comunicaciones relativas a Argentina, Brasil (Dr. Campos), Bolivia (Dr. Vergara), Costa Rica (Dr. Hernández), Cuba (Dra. Mezquida), Mexico (Dr. Erreguerena), y Uruguay (Dr. Capote); Ecuador (Dr. Irureta) lo aplicó en el pasado y, tras su supresión, proyecta aplicarlo de nuevo en el próximo futuro.

Brasil, las únicas estadísticas, al respecto, con las que cuento, presenta un resultado poco definido en cuanto a la aplicación del SIMPLES, 228.000 empresas sobre un censo de posible aplicación de 10.000.000 (aprox.).

Aun así, creo que son muchos los datos y valoraciones que apuntan en la misma dirección: la simplificación en el régimen de determinación de la base en los impuestos que gravan el beneficio empresarial es necesaria, la simplificación es posible. La simplificación es conveniente siempre que creamos que un régimen tributario más simple y claro, más discutible por todos los ciudadanos, más democrático, es necesario, es posible y conveniente en cualquier país, en todos los países, con independencia absoluta y total de su grado de desarrollo económico. Insistiremos en esta línea y ahora examinando la experiencia habida en la Unión Europea y en América Latina. Aunque sea preciso, en nuestra opinión, introducir un cierto relativismo en la distinción –establecida a veces de forma muy tajante– entre estimación directa y estimación simplificada u “objetiva”.

4. La relativización de las diferencias entre estimación directa y objetiva

Las críticas a la estimación objetiva se reducen normalmente a señalar –sin mayor argumentación– que en ella no se mide de modo cierto e indiscutible «la verdadera capacidad económica».

Pues bien, frente a tales críticas debemos afirmar, en primer lugar, que no se puede creer en un mito; en el mito economicista con el que se ha tratado en muchas ocasiones de convencernos de un imposible: la medición directa y exacta de la capacidad de cada uno y de la aplicación a cada uno de un impuesto que grava exactamente su capacidad.

Frente a tantas teorías económicas que pregonan como dogma inatacable –y no como verdad científicamente demostrable o defendible– la opinión de sus defensores; que defienden un día, por ejemplo, la necesidad de una tarifa del I.R.P.F. de 25 tramos y cuatro decimales que vaya desde el 15,3214 por 100 al 86 por 100, y defienden, de la misma forma y con idéntico convencimiento al día siguiente, una tarifa reducida a tres tramos con el 15, el 20 y el 30 por 100 como tipos; que defienden un día las deducciones en la base para trasladarlas, con el mismo entusiasmo y al día siguiente, a la cuota; frente a tantas teorías contables que defienden un día la idea de que el Impuesto sobre Sociedades es, contablemente, igual a la participación en los beneficios sociales del Estado, para defender al día siguiente que es un gasto y que como tal debe reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias; 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.

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, entre ellas. Dicho aún de otro modo: en toda

estimación objetiva existe un cierto grado de estimación directa, pues ciertos hechos 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.

Veámoslo con un ejemplo tomado de la normativa reguladora del Impuesto español sobre la renta en el año 2003. En ella se establece que la renta derivada de actividades económicas -empresariales o profesionales- que se toma como uno de los posibles componentes de la base, pueda medirse en ciertos casos a través de la estimación objetiva y ha de medirse, en otros, por estimación directa.

Pero en los casos en que se utiliza la estimación objetiva no se tienen en cuenta siempre los mismos datos. En los más simples (por ejemplo, en la actividad de «reparación de artículos eléctricos para el hogar»), el rendimiento se estima imputando una cantidad por persona empleada y una cantidad por m² del local utilizado. En los más complejos (por ejemplo, en general, la agricultura), la base se determina deduciendo de los ingresos brutos ciertas cantidades (por inversiones, por superficie arrendada, etc.) y aplicando al resultado un porcentaje (por ejemplo el 32 por 100) que se estima como rendimiento neto.

Tampoco la estimación directa responde en todos los casos a la misma normativa. En los supuestos más sencillos, se aplica el régimen de estimación directa simplificada en el que el cálculo de la cuantía real de ciertos gastos o partidas deducibles con arreglo a la contabilidad se sustituye por cifras o porcentajes fijados por las normas que regulan el impuesto (así, por ejemplo, las provisiones y gastos de difícil justificación se fijan en un 5 por 100 del rendimiento neto antes de esta deducción). En general, por el contrario, el rendimiento de actividades económicas ha de fijarse sobre la base de la contabilidad, identificándose con el resultado contable.

Estimación objetiva por módulos (empleados, metros cuadrados, etc.), estimación objetiva sobre rendimientos brutos, estimación directa simplificada y estimación directa normal ordinaria, ejemplifican los distintos grados de aproximación a la base «real», la renta obtenida, que el legislador considera posible y conveniente alcanzar en cada caso. Sin pretender nunca una medición milimétrica y exacta del objeto del tributo, de la riqueza gravada, de la renta «realmente» obtenida, pues aún en los casos de estimación directa normal u ordinaria se aplican estimaciones fijadas por la ley en las que se renuncia a medir directa y exactamente la realidad. Así, siempre dentro de la normativa vigente en 2003, cuando la Ley impone el valor normal de mercado con independencia del valor real de cada bien o servicio. O dispone que -a efectos de la amortización- se calcule la depreciación por coeficientes con independencia de su valor efectivo y real. U ordena aplicar el valor de adquisición aunque el valor real sea superior. O cuando ordena no tener en cuenta gastos reales y efectivos, por ejemplo cuando la operación se haya realizado con residentes en un paraíso fiscal.

La conclusión general en este epígrafe no puede, pues, ser más evidente y sencilla: la calificación legal de los métodos de estimación aplicables en cada caso refleja el juicio del legislador sobre el grado de aproximación a la realidad -a la riqueza que se tome y mida como

base— que se entiende posible y conveniente alcanzar en cada caso. Siempre teniendo en cuenta las posibilidades abiertas por la Constitución, por «toda» la Constitución. Con arreglo a ella, el legislador, como sabemos, no puede tomar como base la medida de una realidad que no revele, en absoluto, ningún tipo de capacidad económica. Pero nadie ha dicho nunca que un bien o una actividad económica no puedan considerarse -en sí mismos y con independencia de sus rendimientos— como riqueza susceptible de imposición. Y que como tal riqueza no puedan ser gravados tomando en consideración el valor, real, medio o potencial, del bien o de sus rendimientos.

Respetando así este mínimo de exigencias constitucionales -la base ha de ser la medida de una cierta capacidad— el legislador ha de elegir el método de estimación teniendo en cuenta, repetimos, el grado de aproximación a la riqueza gravada que juzga conveniente y oportuno alcanzar.

Y en esta elección o labor de aproximación ha de tener en cuenta no sólo las exigencias del principio de capacidad sino también otros valores constitucionales: la seguridad, la certeza y la posibilidad de realización proporcionada del Derecho, es decir, la eficacia medida no sólo en posibilidades de recaudación sino en costes de aplicación para la Administración y para el administrado.

Teniendo en cuenta todos estos valores, entiendo, tan contrario a la Constitución sería exigir una minuciosa contabilidad, con la documentación y tareas que ello comporta, a un muy modesto puesto de ventas de periódicos para aplicar el método de estimación directa, como renunciar a la estimación directa del rendimiento neto obtenido por una empresa - un Banco, por ejemplo— de grandes dimensiones.

El juicio de constitucionalidad ha de emitirse con referencia a todos los valores constitucionales. Con los impuestos sobre valores o rendimientos medios y con la estimación objetiva de valores o rendimientos en impuestos cuya estructura general contempla como método normal de medición de la base la estimación directa (I.R.P.F., I.S., I.V.A., notoriamente), el sistema se simplifica y gana en certeza, seguridad, claridad y -en el sentido «smithiano» del término— en comodidad (exigiendo una menor presión fiscal indirecta). Y quizás sean estos los valores de los que más alejados están nuestros sofisticados y -a veces— inútilmente complicados sistemas fiscales. Con la estimación directa, sin duda, adapta mejor un impuesto a las exigencias del principio de capacidad.

La ponderación de estos diferentes valores constitucionales ha de regir la opción del legislador por el método de estimación de la base, que como ya antes hemos apuntado supone, en realidad, elegir la base real de cada tributo.

Pero tal ponderación exige, también tener en cuenta los principios de generalidad e igualdad que concretan las exigencias de justicia en el campo tributario y que exigen, también, que paguen todos los que han realizado los hechos gravados y que paguen todo lo que la ley dice que han de pagar. Exigen, en fin, que la ley posibilite un control suficiente y proporcionado que evite en lo posible el fraude fiscal.

En este sentido se oye normalmente que la estimación objetiva no permite este control y a matizar esta opinión se dedicará un epígrafe especial al final de nuestra referencia a la estimación objetiva o simplificada la que a partir de ahora pasamos a referirnos.

5. La estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia.

El derecho positivo español, puede decirse, separa con un trazo muy grueso la estimación directa de la estimación objetiva.

En la estimación objetiva se siguen dos modelos, como ya antes he adelantado, radicalmente distintos: el modelo de la agricultura y el del resto de los sectores productivos.

En el modelo de la agricultura la base se determina deduciendo de los ingresos brutos ciertas cantidades calculadas también a "tanto alzado" (por inversiones, por personal asalariado, etc.) y aplicando al resultado un porcentaje (p. ej. El 32%) que se estima como rendimiento neto.

En el resto de los sectores a los que se aplica el régimen simplificado (en lo fundamental, empresas con ingresos brutos inferiores a 450.000 €) el modelo es mucho más tosco. El rendimiento se estima imputando una cantidad por unidad de "modulo" utilizado: el número de empleados, los metros cuadrados utilizados, la energía consumida, etc.

Como puede verse, se trata de los dos modelos más frecuentemente seguidos por la generalidad de los países que aplican un régimen simplificado para la determinación de las bases de tributos que gravan la actividad empresarial.

Y creo puede decirse también que el primero de los modelos, que toma como parámetro fundamental, los ingresos brutos ha ganado en los últimos años y en estos países un fuerte protagonismo.

Es, en efecto y por ejemplo, este el modelo que se aplica en dos países tan dispares y tan importantes por el peso de su economía como Francia y Brasil.

En Brasil el SIMPLES parte de la facturación bruta para aplicar a la cifra resultante, de modo directo, el tipo de gravamen determinado así una cuota en la que se refunden el impuesto sobre el beneficio, el impuesto sobre el volumen de ventas y las contribuciones para el sistema de la Seguridad Social.

En la actualidad, las micro-empresas residentes en Francia tributan por el régimen del "micro-BIC". Se trata de un sistema de tributación forfetario, a tanto alzado, caracterizado por su simplicidad.

Este sistema de determinación de los rendimientos de actividades económicas excepto los derivados de la transmisión de activos afectos a la actividad se caracteriza porque se parte de la cifra de negocios y se le aplica una reducción para determinar el rendimiento neto que se incluye en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente, el porcentaje de reducción es del 72% para la cifra de negocios que corresponda a las actividades de venta para llevar o para consumir en el lugar y las activi-

dades de prestación de servicios de alojamiento (la renta es igual, por tanto, al 28% de la cifra de negocios derivada de tales actividades). Para el resto de actividades esta reducción asciende al 52%. Las reducciones son como mínimo iguales a 305 €.

El protagonismo de la facturación bruta como parámetro fundamental para la determinación de la renta gravada no carece, en absoluto, de base.

Pues parece claro, en primer lugar, que los ingresos brutos guardan una mayor relación de proximidad con los rendimientos posibles que otros parámetros como la suma de activos (así, en el I. sobre la Ganancia mínima presunta, argentino) los consumos (de energía, agua, servicios públicos, etc.) el número de obreros o los metros cuadrados; y hace más fácil el manejo de la estadística (sobre márgenes comerciales, valor añadido, etc.) y los cálculos económicos que permiten ponderar el rendimiento neto o beneficio medio.

El ingreso bruto como parámetro parece procurar mejor, en segundo lugar, la neutralidad del tributo que otras magnitudes como los activos, los consumos o, significativamente, el número de obreros, una magnitud ésta que incide directamente en el mercado de trabajo.

El ingreso bruto permite, por lo demás, una más fácil acumulación en el sistema de los impuestos sobre las ganancias y sobre el volumen de ventas. Brasil integra también en él las contribuciones a la Seguridad Social desligándolas del número de trabajadores en una línea que debe hacernos pensar sobre su incidencia positiva en el mercado de trabajo.

Y, por último, permite una mayor simplificación de las obligaciones formales —centrándolas en la facturación— sin merma grave de las posibilidades de control.

Pues parece claro que, en principio bastaría con la conservación de las facturas emitidas y recibidas para posibilitar tal control. Tanto el control directo como el cruzado con el resto de contribuyentes.

Normalmente, sin embargo, se exige algo más:

- Un libro de ventas e ingresos
- Un libro de compras y gastos
- Un libro de bienes de inversión

En cualquier caso las obligaciones formales pueden y deben ser drásticamente reducidas, aunque al mismo tiempo deba robustecerse su exigencia tanto a través del control efectivo por la Administración como a través de un régimen específico de infracciones que tipifique como tal el incumplimiento del deber de facturación e imponga las sanciones disuasorias necesarias para el funcionamiento del sistema.

Pero, insisto, tanto aquí como en otros ámbitos, las sanciones no son ni el único ni el principal instrumento para procurar el funcionamiento deseable del sistema. Y aquí es preciso salir al paso de un grave error de apreciación que cabe encontrar frecuentemente en los análisis económicos, y jurídicos, de los sistemas simplificados.

Suele decirse, sin duda equivocadamente, que una de las ventajas de tales sistemas es que con ellos se libera un gran número de medios personales, de inspectores, que pueden dejar de ocuparse de los sectores sometidos a estimación objetiva para dedicarse a contribuyentes de más peso económico y por tanto, en esta opinión, de más riesgo.

Creo que tal opinión está profundamente equivocada y solo puede conseguir una mayor comodidad en el trabajo de los funcionarios y un crecimiento mayor de la economía sumergida.

Pues la demagógica e ingenua –o no tan ingenua– creencia de que la simplicidad en el cálculo de la base y en la declaración permite un control personalmente más suave e informáticamente más intenso supone creer que la economía sumergida se nutre fundamentalmente de unos pocos contribuyentes de muy elevados medios económicos y no de miles y miles de contribuyentes normales que en todo o en parte ocultan su actividad al Fisco.

Por el contrario, la aplicación de un sistema simplificado exige poner a su servicio todos los medios personales y materiales posibles para lograr, de grado o por fuerza, su fin primordial: la incorporación de todos los ciudadanos al sistema fiscal y la simplificación de sus obligaciones como contribuyentes ya integrados en él.

Las “barridas” o “peinados” fiscales a lo largo y ancho del país para descubrir empresarios –de cualquier tamaño– ocultos son instrumentos paradigmáticos de la forma de operar que requiere el sistema simplificado, sin que esto imponga naturalmente el descuido de grandes contribuyentes ni, mucho menos, el abandono de las investigaciones sobre conductas de ciertos contribuyentes de gran relieve económico tipificadas en el Código Penal.

La utilización del baremo “ingresos brutos” permite distintas soluciones para el cálculo de la cuota. El tipo, en efecto, se puede aplicar sobre la cifra total de ingresos (es el caso, del SIMPLES) o sobre un porcentaje de ella (es el caso del sistema francés). Se puede, por otra parte, aplicar la misma base y tipo a todos los empresarios sometidos al régimen simplificado o distinguir distintos grupos entre ellos (agricultura, construcción, comercio, transporte, etc.). Parece que la elemental consideración de que los márgenes comerciales y el valor añadido por cada empresario no es igual en todos estos grupos, empuja a aplicar distintos tipos a cada grupo. Sin embargo esto no se hace siempre así, Brasil y Francia, los ejemplos que hemos utilizado, aplican los mismos elementos de cuantificación (base y tipo) a todos los contribuyentes sujetos al régimen simplificado (Brasil) y diferenciando sólo dos grupos en el caso francés. España distingue en su estimación objetiva numerosísimos grupos de contribuyentes, según cultivo en agricultura, según la actividad en los otros sectores. Quizás quepa indicar únicamente la conveniencia de diferenciar grupos de empresarios según el sector en que se muevan sin complicar, con demasiadas distinciones, un sistema que busca esencialmente la simplificación. El cálculo a la baja de los rendimientos medios o tipos igualmente bajos suavizan los posibles agravios comparativos y se ven, al menos en parte compensados, con la reducción o supresión de beneficios fiscales en este régimen.

Por lo demás, tenemos que hacer aún dos consideraciones puntuales en torno al régimen simplificado o de estimación objetiva. Dos consideraciones que se dirigen, en un sentido igual, a apartar de los regímenes fiscales la idea de excepción al régimen general o normal de estimación directa que normalmente los acompañan.

Los ordenamientos positivos que establecen regímenes simplificados de estimación de la base en los tributos que gravan la actividad empresarial suelen subrayar su carácter voluntario, de tal forma que los sujetos que pueden aplicarlos pueden, también, no acogerse a ellos aplicando en este caso el régimen general.

Se quiere hacer ver, así, que el régimen general u ordinario grava la “verdadera capacidad económica” y que los regímenes simplificados son beneficios fiscales que pueden y deben favorecer al contribuyente, que siempre, cuando por el contrario puede resultar perjudicado, conserva el derecho a ser gravado conforme al régimen general.

Ciertamente el gravamen sobre rendimientos medios perjudica siempre a quien no alcanza la media. Pero esto no desvirtúa las ventajas del gravamen. Aunque el perfeccionamiento del sistema deba llevar a la no tributación cuando circunstancias excepcionales anulen toda la posibilidad de renta. Así se prevé en la estimación objetiva en España en casos de inundación, incendio u otras situaciones de excepción. Pero la mejora del sistema puede ir más allá eximiendo del pago a quien pruebe pérdidas o ganancias mínimas, en el inicio de la actividad, p. ej., o en otras circunstancias no extraordinarias determinadas por la ley. De tal modo que el sistema pueda aplicarse de modo obligatorio a los contribuyentes fijados por la ley. Pues el sistema simplificado no deja de gravar la verdadera capacidad para gravar menos, favoreciéndole, al sujeto pasivo. El sistema simplificado sustituye, al cambiar su objeto, el impuesto sobre el rendimiento neto efectivo por un impuesto sobre rendimientos medios, un índice éste de capacidad tan válido a los ojos de la Constitución como el rendimiento efectivo.

Por lo demás, y es ésta la segunda de las consideraciones puntuales que antes anunciábamos, en España se han consolidado la idea de que con el régimen simplificado se deja de gravar, en muchos casos, parte de la renta efectivamente obtenida que “debería” ser gravada también, aplicándosele al ahorro fiscal producido el nombre de “renta fiscal”. Esta equivocada opinión llegó a ser asumida por parte de la Administración tributaria hasta el punto de hacer necesaria una norma que de modo expreso estableció la no tributación del exceso de renta efectiva sobre la renta media fijada por el sistema simplificado.

Lo absurdo de esta situación se evidencia con la simple repetición de lo que hemos dicho hace un momento. El régimen simplificado sustituye el impuesto sobre el beneficio neto por un impuesto sobre el beneficio medio o potencial. La renta así gravada se grava, también, como en el régimen general, en su totalidad. Aunque de modo distinto. A través de otro tributo. No se produce pues ningún exceso no gravado ni se puede ni debe aplicar a tal diferencia de gravamen el ridículo nombre de “renta fiscal”.

Pues, en realidad, repetimos e insistimos, apuntando así ya a las conclusiones de nuestro análisis, el régimen simplificado cambia el tributo al cambiar la base, el objeto del tributo y, en consecuencia, el hecho imponible.

En el régimen general, de estimación directa, se grava el beneficio efectivo.

Son dos tributos distintos, establecidos sobre distintos objetos, sobre distintos hechos y distintos sujetos.

Lo que no quiere decir, en absoluto, que con la estimación directa se grava la "verdadera capacidad económica" y con la estimación objetiva se deja gravar en parte esta capacidad.

La capacidad económica no es una realidad tangible. Es una cualidad. Es, si se quiere, un juicio de valor. Al predicar de un sujeto una cierta capacidad se le está atribuyendo la aptitud o posibilidad de contribuir a las cargas públicas.

Y esta posibilidad o aptitud se puede predicar tanto de quien obtiene una renta efectiva como de quien posee los bienes o realiza las actividades de las que pueden derivar las rentas.

El principio constitucional de capacidad se ve aplicado y reflejado tanto en los tributos que gravan una renta neta efectiva como en aquellos que gravan una renta media potencial o posible.

Los tributos sobre la renta efectiva son más fáciles de calcular a la hora de su establecimiento por una Ley, pero son, normalmente, más difíciles y complicados en su regulación positiva, en su comprensión y en su aplicación por los ciudadanos.

Los tributos sobre rentas medias o potenciales entrañan más dificultades en las labores de cálculo "prejurídicas" que permiten su establecimiento, pero más fáciles de entender y aplicar.

Es función del Estado –un trabajo que todos pagamos con nuestros impuestos– la labor de cálculo que permita establecer regímenes de estimación de la base simplificada, ponderados que respondan con rigor a los principios de capacidad, legalidad, generalidad, igualdad y seguridad y permitan, al mismo tiempo, seguir una vía real y efectiva de simplificación del sistema tributario siempre prometida y nunca lograda. Ni siquiera intentada.

Los regímenes simplificados de estimación de la base o de algunos de sus elementos deben perder su complejo de excepcionalidad o injusticia. Deber ser estudiados con rigor y establecidos y aplicados cada vez a un número mayor de ciudadanos.

Y esto exige el concurso y la colaboración de todos los especialistas, juristas, contables, economistas, en una política fiscal al servicio del ciudadano que crea con sinceridad que el objetivo del sistema fiscal más simple, claro y cierto es posible y alcanzable.

Para ello, la utópica pretensión de gravar "a cada uno" según su "propia" y "distinta" capacidad debe ceder gran parte de sus exigencias ante la exigencia de un ordenamiento claro y cierto que proporcione seguridad jurídica y probabilidades ciertas de cálculo económico.

Para ello, debe ser abandonada la creencia en el mito de que el empleo de números convierte una ciencia social en una ciencia exacta o experimental.

Para ello, el jurista ha de hacer ver que solo pueden ser aceptadas aquellas propuestas que puedan reflejarse en normas claras, sencillas, comprensibles, dotadas del necesario grado

de abstracción y generalidad que en consecuencia puedan verse integradas sin violencia en el ordenamiento jurídico de un Estado de Derecho. En la organización de una democracia. A este esfuerzo intenta servir el análisis que estamos realizando.

6. La imposición mínima alternativa: activos y patrimonio empresarial

Ya nos hemos referido en páginas anteriores al impuesto mínimo alternativo establecido en U.S.A. para asegurar un pago “mínimo” por contribuyentes que, gozando a juicio del legislador de capacidad económica suficiente, se situarían por debajo de este límite con el régimen “normal” del tributo. El modelo seguido en U.S.A. se centra, como ya hemos dicho, en la reducción de las deducciones posibles en el régimen “normal”.

Argentina, con la misma finalidad, ha aplicado un Impuesto sobre Ganancias Mínimas que sigue una técnica diferente: la base se fija en función de los activos empresariales con un tipo general del 1%. Colombia ha seguido también este modelo gravando una renta mínima que se presume igual al 6% del valor del patrimonio.

Las críticas a este tipo de tributos, que la ponente colombiana, Dra. Quiñones, pone de relieve, exceden de las que pueden merecer los impuestos sobre rentas medias o potenciales, no efectivas; y se centran en la discriminación hacia las empresas que utilizan en mayor grado bienes de capital y en la desincentivación de la inversión que de ello puede derivar.

A ello debe añadirse, en nuestra opinión, que los impuestos mínimos del tipo argentino y colombiano a que ahora aludimos poco tienen que ver con la línea de simplificación de los impuestos que gravan la renta empresarial que ahora tratamos de visualizar.

Mejor podríamos decir que están fuera de esta línea no manteniendo con ella la más mínima coherencia (salvo en su simplicidad, también contestada por la dificultad de valoración del patrimonio).

Pues resulta claro que los impuestos de este tipo cambian el objeto del tributo. Renuncian a gravar las rentas efectivas o potenciales derivadas de la actividad empresarial para fijarse en un factor de la producción —el capital— y no, insisto, en el resultado de la combinación de factores que define a la empresa y su actividad.

Se produce así, a mi juicio, una desconexión o alejamiento exagerado e injustificable entre el objeto medido (el patrimonio) y el objeto que debería medirse para que el impuesto sobre las rentas empresariales siga conservando el papel que le corresponde en un sistema coherente al servicio y en aplicación de una cierta forma de concebir el gravamen de la capacidad contributiva.

La crítica, así enfocada, a este tipo de gravámenes “mínimos” ha de servirnos ahora para plantearnos uno de los problemas centrales en la simplificación de los impuestos que gravan la renta empresarial y apuntar alguna posible línea de actuación. Se trata, como fácilmente se entiende, de examinar los parámetros elegidos o que pueden elegirse para determinar la renta grava de forma simple y “objetiva”.

7. Los parámetros a utilizar: La consideración aislada de los factores de producción. El sistema español de “módulos”.

La evidente desconexión de los parámetros utilizados –activos, patrimonio– en los impuestos “mínimos” a los que acabamos de referirnos y las rentas –efectivas o potenciales– que deben de constituir el objeto del tributo en un impuesto basado en la imposición sobre la renta (de personas físicas y jurídicas) y el consumo (a través de impuestos sobre producción o ventas), aconseja, en nuestra opinión, su desconsideración o apartamiento en cualquier propuesta que se haga sobre tributación simplificada de rentas empresariales.

Pues, en realidad, un impuesto que grava los activos o el patrimonio no “simplifica” u “objetiva” el gravamen sobre la renta empresarial sino que –repetimos– lo sustituye por otro gravamen, privando así al sistema de una pieza esencial para el reparto de la carga tributaria basada en la renta –obtenida o consumida– como índice de capacidad.

Por lo demás, parámetros de este tipo dificultan el paso de la imposición simplificada a la normal al implicar el paso de un impuesto patrimonial a un impuesto sobre la renta. No sirven para introducir a los contribuyentes en el sistema, sino que los encuadra en otro sistema. Impiden o dificultan la integración en el impuesto simplificado de las otras piezas esenciales del gravamen de la actividad empresarial, el I.V.A. y las cuotas o tributos del sistema de Seguridad Social. Y dificultan también la regulación de obligaciones formales “simples” que sirven, como veremos, para la eficaz aplicación del sistema.

Tales defectos privan también –y por los mismos motivos claro está– de virtualidad operativa, a la hora de su consideración para el diseño de un impuesto simplificado sobre la renta empresarial, a otras medidas de elementos patrimoniales aislados: metros cuadrados del local, número de máquinas, número de asientos o mesas, capacidad de carga, potencia instalada, número de plazas, u otras magnitudes similares.

Y desaconsejan asimismo la utilización como parámetro del número de obreros, asalariados o empleados no solo por incidir en la consideración aislada de uno de los factores de la producción y no en la combinación de ellos que hace posible el resultado que debe de gravarse, sino también porque, como ya hemos apuntado, incide sobre el mercado de trabajo y, por tanto, sobre un ámbito social esencial para la buena marcha de la economía y para el logro de una mayor nivelación o, si se quiere, para un más alto grado de justicia social.

Y, sin embargo, es el número de asalariados y los otros parámetros a los que hemos aludido en este epígrafe, los que fundamentalmente se utilizan en el España en el régimen de módulos, el régimen que se aplica a las pequeñas empresas no integradas en el sector agrícola. Una vez más el sistema español constituye el paradigma de lo que no se debe hacer:

8. Parámetros a utilizar: los distintos elementos de la renta efectiva

Las críticas vertidas en torno a los impuestos mínimos argentino y colombiano y al sistema de módulos español deben conducirnos, a mi juicio necesariamente, a considerar como parámetros utilizables en el régimen simplificado de gravamen de la renta empresarial,

aquellos componentes o elementos de la renta efectiva que puedan ser estimados, valorados y comprobados de forma más sencilla y que tengan un mayor significado en cuanto a tal renta efectiva.

En esta línea, parece también debemos desechar, como parámetros a considerar como fundamentales, aquellos parámetros o medidas que aún pudiendo considerarse como elementos o componentes de la renta, no tienen un peso significativo en su determinación. Así, la energía consumida o el consumo de teléfono (como se hace en los sistemas simplificados peruano y argentino (monotributo) o en el sistema de módulos español).

Y en esta línea parece igualmente obvio que los parámetros o magnitudes a considerar son aquellos que se refieren a los elementos más significativos de la renta: ingresos, compras y salarios.

Costa Rica, según expone el Dr. Israel Hernández, utiliza como parámetro fundamental en su sistema simplificado el total de compras de la empresa.

Sin negar su significado en la formación de la renta empresarial, tal parámetro ofrece, en mi opinión, graves dificultades para el paso a la tributación normal sobre la renta y obstaculiza asimismo la integración en el modelo simplificado del impuesto sobre las ventas y de los tributos que sostienen la Seguridad Social.

No debemos extrañarnos, por ello, que el parámetro fundamental más utilizado en los regímenes simplificados que hemos analizado sea el de los “ingresos brutos”.

Así sucede en el caso del monotributo argentino; así sucede como hemos visto ya en los regímenes simplificados de Brasil y Francia. Y así sucede igualmente en Bolivia (Impuesto a las Utilidades de las Empresas), Colombia (en el impuesto local sobre Industria y Comercio), Cuba, España (estimación objetiva en actividades agrícolas), Ecuador (en el hoy derogado Tributo Unificado), Italia (para microempresas), México (en el régimen de REPECOS, Perú (RUS) y Portugal.

Las ventajas que ofrece la utilización de este baremo son evidentes: refleja con claridad las dimensiones de la empresa; es un componente o dato esencial para la determinación de la renta efectiva; permite distinguir diversas categorías de empresas a las que se pueden aplicar regímenes diferentes; permite una fácil integración en el impuesto simplificado de los gravámenes sobre rentas, sobre ventas y de las cuotas para la Seguridad Social; permite reducir al mínimo las obligaciones de carácter formal. Y debe, en fin, reflejarse en la contabilidad cuando esta se lleva y, lógicamente, en cualquier otro registro, por mínimo que sea, que trate de reflejar la actividad empresarial. Permite, pues desconectar las obligaciones fiscales de las obligaciones contables y exigir estas últimas solo en los casos precisos.

E, insistiendo en lo último que hemos dicho, debemos subrayar un hecho que a nuestro juicio resulta incontrovertible: cualquier empresa, por mínima que sea su estructura y actividad conoce o debe conocer el dato de sus ingresos brutos; y, por ende, puede trasladar este dato a la Administración sin grandes esfuerzos, o, para utilizar una terminología más técnica, sin sufrir una presión fiscal indirecta significativa.

Con todo puede considerarse conveniente –en ciertos casos o países– no exigir siquiera el registro y la aportación periódica de este dato para cuantificar sobre él, el tributo a satisfacer. Exigiendo (como se hace en Uruguay en el Impuesto a las Pequeñas empresas) una cantidad fija independiente de cualquier dato sobre la actividad de la empresa. Se sigue así el modelo de impuesto matricular empleado en diversos países en el pasado: el tributo se exige por el mero ejercicio de la actividad y su pago se refleja en un documento –elaborado sobre la matrícula o censo de contribuyentes sometidos a este régimen– que el empresario deberá poseer y exhibir a requerimiento de la Administración. Pero aun en estos casos, el ingreso bruto puede y debe ser cuantificado y registrado no a los efectos del pago anual, sino a los efectos de acogida de este régimen.

Debemos aclarar aun aquí y en este punto que cuando hablamos de ingresos brutos nos referimos a ingresos ordinarios. Los ingresos extraordinarios (procedentes, p. ej., de la venta de activos) pueden seguir el mismo régimen o ser gravados de forma separada, cuando se produzcan, dentro del mismo impuesto o de un impuesto específico y diferente. Igual trato pueden merecer los ingresos ordinarios derivados del patrimonio de la empresa y no de su giro o tráfico habitual (p. ej. Ingresos del capital mobiliario).

9. Ingresos brutos y sistemas simplificados

Elegidos los ingresos brutos como baremo fundamental para la articulación de un impuesto simplificado sobre la renta empresarial, parece obvio que la fórmula más sencilla consiste en aplicar directamente al ingreso bruto el tipo de gravamen. Teniendo en cuenta –según parece generalmente aceptado– que el resultado no debe ser, en general, más gravoso que el que resultaría de la aplicación del régimen normal.

Resulta asimismo obvio que los estudios y cálculos necesarios para lograr este resultado corresponden a un momento prejurídico en el que el derecho tiene poco que decir. El análisis económico, las consideraciones registrales o contables, el cálculo estadístico, se sitúan en la base racional de la norma jurídica y han de tener su reflejo en ella, pero no pueden “volcarse” en ella si queremos avanzar en la simplificación del sistema. En el logro de un sistema de organización basado en normas claras, sencillas, ciertas e inteligibles, fácilmente comprensibles por aquellos a quienes van dirigidas. Fácilmente comprensibles y aplicables por Administración y administrados.

Pero tales estudios –el momento prejurídico de la norma– pueden hacer ver que un modelo tan sencillo como el que resulta de aplicar al ingreso bruto el tipo de gravamen, puede chocar abiertamente con los principios de igualdad y capacidad que ordenan distinguir con una cierta ponderación las diferentes situaciones y capacidades que pueden detectarse –con un cierto valor general– en la realidad empresarial analizada.

Los valores de claridad y certeza que priman en la simplificación del sistema deben ponderarse con el trato igual de situaciones –referidas siempre a una generalidad o grupo significativo de ciudadanos– iguales y el trato desigual de situaciones desiguales referidas siempre –repetimos– a una generalidad o grupo significativo de ciudadanos.

Por ello el gravamen calculado sobre ingresos brutos puede y debe matizarse –y se matiza en todos los países analizados– fundamentalmente por dos vías: la diferenciación de sectores empresariales distintos y la introducción en el cálculo de la base de deducciones en el ingreso bruto primeramente determinado.

La diferenciación por sectores conlleva normalmente la aplicación de diferentes porcentajes de deducción en la base antes de aplicar el tipo: esto es lo que hemos visto sucede en Francia en el sistema BRIC o en Brasil en el sistema de lucro presunto que configura un escalón intermedio entre el SIMPLES y el sistema normal de gravamen de la renta efectiva según reflejan en su ponencia los Dres. Lacerda y Diniz de Santi, ponentes también de este país.

En el sistema brasileño, p. ej., la base imponible se fija en un 8% del ingreso bruto en comercio o industria en general y en un 32%, en general, en los servicios, aplicándose después, al resultado, un tipo general del 15%. La razón estriba en el distinto porcentaje de gastos que conllevan estas diferentes actividades.

La otra vía de diversificación entre situaciones diferentes consiste en permitir la deducción en los ingresos brutos de componentes fundamentales de la renta: compras, sueldos e inversiones (amortizaciones).

Esta segunda vía puede asumir, a su vez, dos variables fundamentales: las partidas deducibles pueden calcularse sobre valores ciertos o bien por un porcentaje establecido por la Ley.

La primera de estas modalidades, se sigue, según señala el ponente Dr. Erreguerena en el régimen simplificado mexicano, en el que se permite la deducción de las cantidades empleadas en la compra de mercancías. Y se sigue, decididamente, en Alemania cuyo régimen simplificado se aproxima más que en otros países al sistema de renta neta efectiva con una aplicación más intensa que en el régimen normal del principio de caja.

La segunda de las dos variables a que ahora nos referimos consiste en deducir de los ingresos brutos ciertos porcentajes que determinan un cálculo a tanto alzado o forfetario de determinados gastos. Así, p. ej., en España el régimen de estimación objetiva de la agricultura permite deducir del porcentaje de ingresos brutos que se considere como base determinados porcentajes por inversiones, por utilización de personal asalariado y por utilización de tierras arrendadas.

La mención de Alemania hecha hace un momento y los distintos sistemas de diversificación del gravamen basado en el rendimiento bruto pone de relieve que la elección de este parámetro como baremo fundamental o punto de partida para el gravamen simplificado de las rentas empresariales posibilita y facilita la introducción en el impuesto de diferentes regímenes, grados o escalones que, como ocurre en México y Brasil, se distinguen entre sí por un mayor o menor alejamiento del modelo basado en la renta efectiva y su mayor o menor simplicidad, basada ésta también en su mayor o menor acercamiento al gravamen de la renta media o potencial. Facilita también el paso de las empresas de uno a otro de

estos diferentes regímenes. Diferentes regímenes que pueden ser así concebidos, repito, como grados o escalones de un mismo impuesto con cuantificación progresiva.

Diferentes grados o escalones que permiten su dibujo o regulación con independencia de las obligaciones formales que en cada uno de ellos se exijan. Con independencia de las normas contables –del Derecho contable– aunque permitan, también, la entrada en juego de la contabilidad –con el papel que hemos visto le corresponde– cuando el legislador lo entienda conveniente ya que las magnitudes que se barajan en los sistemas simplificados que hemos analizado deben reflejarse en la contabilidad de cualquier empresario que la lleve, voluntaria u obligatoriamente.

Los sistemas muy simplificados basados en los ingresos brutos deben servir así, también, para acostumbrar aún a los muy pequeños empresarios a medir contablemente su situación y sus actuaciones; posibilitando, así, no solo su eventual entrada en el sistema fiscal de renta neta, sino también en el sistema de contabilidad obligatoria, simplificada o no, que normalmente ha de acompañarlo.

Pues bien, si la simplificación del gravamen sobre la renta empresarial puede lograrse eligiendo como punto de partida los ingresos brutos, no parece posible sentar como dogma inatacable que las normas que regulan la entrada y salida del régimen simplificado, o el paso al régimen intermedio, o al régimen “normal” hayan de ser necesariamente prolijas y casuísticas (como lo son, p. ej., en Brasil) con listas interminables de requisitos o supuestos que determinan la aplicación de uno u otro régimen. Entiendo que, elegido el ingreso bruto como eje del sistema de cuantificación del tributo, su montante ha de determinar también las líneas fundamentales que determinen la aplicación de los distintos regímenes.

Regímenes que pueden y deben ser aplicados, en nuestra opinión, tanto a personas físicas como a personas jurídicas (así, p. ej., el régimen mexicano de régimen simplificado de las Personas Morales) y que no deben contemplar con aversión (como parece, p. ej., en el caso del SIMPLES brasileño) –como si de algo delictivo se tratara– que una persona física o jurídica (o sus socios o partícipes) pueda ser titular de varias empresas sometidas todas ellas al régimen más simple, o, si se quiere, al escalón inferior del tributo. Pues nunca he entendido que se permita a una persona ser titular, p. ej., de varios edificios sometidos cada uno de ellos, eventualmente, al impuesto que grava los rendimientos del capital inmobiliario, y no se permita a esta misma persona ser titular de varias empresas sometidas al régimen impositivo, eventualmente el muy simplificado, que a cada una de ellas le corresponde. Siendo así que la pequeña y mediana empresa constituye la base de nuestro entramado económico-social.

Y llegamos, así, como final de este ya largo epígrafe, a plantearnos la cuestión de la posible obligatoriedad de la sujeción al régimen simplificado o a lo que antes hemos llamado escalones del impuesto.

Es cierto que el gravamen de la renta efectiva determina el no pago del impuesto cuando tal renta no se genera. Y que el gravamen de rentas medias o potenciales determina el pago del tributo aunque tal renta no alcance una realidad efectiva; y que determina un gravamen menor al que correspondería al de la renta efectiva cuando la renta obtenida supe-

ra la renta media o potencial. Son formas diferentes –renta efectiva, renta media– de un gravamen con las ventajas e inconvenientes inherentes a cada uno de ellas.

Pero creo, en todo caso, que la simplificación del sistema pide la obligatoriedad de todos los tributos que en él se integren. Pues solo así, -sin que cada sujeto pasivo pueda elegir el régimen que más le guste o convenga– se alcanza un mayor grado de certeza y simplicidad. Y certeza es el valor que está implícito en todo intento de simplificación del sistema.

Con todo, esta apreciación puede ser matizada, posibilitando en su caso y por ejemplo el no pago del tributo sobre rentas medias cuando se prueba la inexistencia de renta alguna. La inversión en la carga de la prueba se pone aquí al servicio del valor superior de la certeza y de la simplificación normativa que a ella puede conducir.

Simplificación y certeza siempre, como ya he dicho y repetido, buscada y querida –a veces con una gran dosis de hipocresía– y nunca –sobre la base de los más dispares y a veces disparatados argumentos– plasmada en la normativa de nuestros tributos.

Aunque todos digamos comulgar con las palabras de Adam Smith según las cuales: “la certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.

Es posible que los gravámenes de rendimientos empresariales medios procuren un cierto grado de desigualdad o injusticia, pero sin duda son la vía para alcanzar un cierto y más alto grado de certeza.

10. Sistemas simplificados y control fiscal: el deber de facturación

Una de las líneas más insistente e intensiva en la crítica a los sistemas simplificados proviene –según aquellos que las mantienen– de las dificultades añadidas de control que –según ellos– tales sistemas llevan consigo.

La muestra de esta línea crítica más conocida en mi país está contenida en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 2002 en el que puede leerse que: “en la determinación del rendimiento neto de la actividad se puede aplicar la modalidad de estimación directa, normal o simplificada, por diferencia de ingresos y gastos, computados con carácter general con las reglas del impuesto sobre sociedades pero para otros contribuyentes se aplica un sistema de estimación por módulos de rendimiento. Este sistema no tiene en cuenta, salvo para los agricultores, el volumen de ventas o de ingreso en la actividad, sino que utiliza unos índices o módulos de carácter objetivo para su estimación, con una variable de exclusión que generalmente suele ser el número de asalariados.

Los contribuyentes cuyos rendimientos se estiman mediante el sistema de módulos están obligados a llevar unos registros muy reducidos en relación con las facturas expedidas y recibidas, por lo que todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos

como clientes o proveedores puedan ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal”.

Pues bien, el art. 65.6 del Reglamento del Impuesto, nos dice que: “Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios profesionales, y las facturas y justificantes documentales de otro tipo recibidos”.

Por lo que no se comprende muy bien en qué medida el régimen de estimación objetiva lleva implícita —necesariamente— una dificultad “esencial” para el control de clientes y proveedores. Bastaría suprimir —o reducir— las excepciones contempladas en el R.D. 2402/1985 y generalizar y acentuar las obligaciones de registro y conservación de originales o copias de facturas recibidas y emitidas para que tales dificultades se redujeran drásticamente. En esta línea apuntamos que la obligación del registro y conservación de facturas es de tal importancia para el control fiscal de todos los contribuyentes que realizan actividades económicas (incluidos claro está los profesionales) que debería centrar el régimen de obligaciones formales en estos sujetos pasivos, así como el régimen de infracciones y sanciones por el incumplimiento de tales obligaciones.

Así se ha entendido, desde luego, en numerosos ordenamientos de los que pueden servir como muestra, según se refleja en los trabajos y ponencias analizados, Argentina (monotributo), Italia (forfettone), Perú (RUS), Portugal (régimen simplificado), Brasil (SIMPLES), Ecuador, México o Bolivia. Incidiendo de modo especial alguno de ellos en un riguroso sistema de sanciones. En Bolivia, la omisión del deber en facturación ha estado tipificado como delito y en Ecuador tal omisión ha podido sancionarse con el cierre temporal del establecimiento.

Es evidente que una de las ventajas de los regímenes simplificados es la simplificación, también, de los deberes formales.

Y ya hemos apuntado antes que la utilización del baremo de los ingresos brutos puede llevar a la máxima simplificación de tales deberes ciñéndolos, en el grado máximo de simplificación, al deber de emitir y recibir facturas y conservarlas. Nada más. Pero tal obligación puede extenderse gradualmente al registro en libros, máquinas o soportes informáticos. Así, p. ej., la referencia del ponente mexicano a la “obligación de utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal”. Las posibilidades técnicas abiertas en la actualidad en este campo a nadie pueden escaparse. Ni a nadie puede escapar la posibilidad de control e intervención por la Hacienda pública sobre la base de tales instrumentos. Ni las posibilidades de control cruzado que con ellos se abren.

La obligación de emitir facturas, tickets, boletos o notas de venta y de su registro en libros, máquinas o sistemas informáticos ofrece múltiples posibilidades. Y ofrece la posibilidad, también, de que se exijan de forma gradual desde la simple conservación de facturas hasta

la más completa contabilidad, acompañando a los distintos regímenes –simplificado, intermedio, normal– de determinación de la base imponible.

Ni los deberes formales, ni las normas sustantivas exigen un ordenamiento tan complicado como el que en la actualidad todos padecemos.

La simplificación –y espero que estas Jornadas sirvan para que quienes quieran lo puedan ver– no es un problema técnico, es un problema político. También en la pieza más complicada de nuestros sistemas fiscales. En el gravamen de las rentas empresariales. Bastaría pues con creer que la simplificación es posible, bastaría con saber que la simplificación es posible. Y con tener la fuerza y la voluntad necesarias para hacerla realidad.

11. Consideraciones finales

La simplificación de nuestros muy complicados sistemas tributarios es una idea que –respondiendo a una necesidad ampliamente sentida– se repite insistentemente en todos los ámbitos académicos, políticos y ciudadanos; y que ha procurado muy numerosas propuestas.

El Proyecto de Colonia sobre una Ley del Impuesto sobre la Renta es quizás la propuesta concreta y reciente más difundida en Europa y de él podemos entresacar, por su importancia en la línea seguida en esta relatoria general, dos puntos: en él no se prevé ningún beneficio fiscal motivado en razones de política social o económica. Y en él se propone una contabilidad tributaria propia, distinta de la mercantil, como sucede en los E.E.U.U. (Cfr: English y Sánchez Blazquez, QF 19/2006).

Otra propuesta muy difundida, y que ya ha alcanzado su implantación real en varios países, se concreta en el “flat tax” o impuesto lineal y se expone con todo detalle en la ponencia colombiana redactada por la Dra. Cruz.

Las propuestas y planes simplificados de contabilidad son también muy numerosos. Del implantado en España hemos dado ya cuenta en esta relatoria.

Podemos decir sin embargo que las propuestas de simplificación, no puntuales sino de carácter general o de “amplio porte”, se han movido fundamentalmente y se han formulado desde la consideración o perspectiva económica o contable de los tributos.

La Ciencia y la técnica jurídica parecen preocuparse con más intensidad del análisis del Derecho positivo y, en su caso, de reformas puntuales del mismo, sin que la “teoría general” se plantee frontalmente el problema de la extraordinaria y muchas veces inútil e innecesaria complicación del ordenamiento tributario, proponiendo soluciones también de carácter general que entronquen con los moldes básicos del Derecho que los juristas hemos ido construyendo durante siglos.

Y no parece, desde luego, que la teoría general del Derecho tenga que permanecer callada ante el problema –de simplificación del sistema tributario– que ahora nos planteamos. En esta línea se mueven las consideraciones generales de esta Relatoria General en el tema “jurídico” de estas Jornadas.

La Ciencia del Derecho nos enseña, en primer lugar, que las normas que integran el ordenamiento jurídico deben alcanzar un cierto grado de generalidad y abstracción pues estas dos notas están ligadas intensamente con los valores fundamentales de la democracia: igualdad, seguridad y libertad.

El causismo y prolijidad de nuestras leyes tributarias vienen determinadas, fundamentalmente, por la existencia de beneficios fiscales en todas sus posibles formas: exenciones, excepciones al régimen general y regímenes especiales básicamente. El Proyecto de Colonia que antes hemos citado y la última campaña electoral alemana han puesto suficientemente de relieve en Europa que la simplificación del sistema –que desde luego es posible– ha de pasar forzosamente por intensificar la generalidad de los regímenes generales o normales reduciendo de forma drástica los beneficios o excepciones a tal régimen general.

Otra línea esencial de actuación en este sentido debe centrarse –y así lo hacemos en estas Jornadas– en la tributación de las empresas; una pieza clave, por no decir “la” pieza clave de nuestros sistemas tributarios, y, dentro de ella, en la determinación de la base imponible, también ella en el punto neurálgico de la tributación empresarial.

La Ciencia del Derecho enseña, y así lo hemos dicho ya, que ciertos ámbitos de la realidad social exigen una regulación jurídica sustancialmente diversa a la de otros. La singularidad de cada uno de estos grupos de normas explica los distintos sectores del Ordenamiento y las distintas disciplinas que los estudian.

Derecho fiscal y Derecho contable son dos de estos distintos sectores y disciplinas; y cada uno de ellos obedece a fines distintos y exige, en consecuencia, normas distintas para alcanzarlos. La coherencia y “practicabilidad” o, como decía Ihering, la “realizabilidad” del ordenamiento pide, exige, la construcción y aplicación separada de normas fiscales y contables, sin que esto, naturalmente, haga que unas y otras se ignoren. Cada uno de estos grupos de normas, con fines y principios propios, debe de conservar su papel y servirse de apoyo mutuo en la aplicación unificada de un único ordenamiento. Pero la confusión, la mezcla o la sustitución de normas fiscales por normas contables sólo pueden ocasionar confusión, incoherencia e impracticabilidad en todo el ordenamiento, complicando, en nuestro caso, enormemente el sistema fiscal.

Centrada así la cuestión, las normas que regulan la base de los impuestos “nucleares” o básicos sobre la actividad empresarial y sus resultados pueden moverse entre dos modelos contrapuestos aunque esta contraposición haya de ser inmediatamente relativizada como debe relativizarse siempre la división o separación entre distintas categorías o modelos de conducta configurados por el Derecho.

La renta empresarial puede medirse de forma directa por la suma algebraica de ingresos menos gastos, más incrementos menos pérdidas de capital o patrimonio. Con el grado de pormenorización o desagregación en cada una de estas categorías que el legislador considere conveniente. Teniendo en cuenta que es imposible medir milimétricamente, diferenciándola así la capacidad económica de cada contribuyente, y que los valores medios, posi-

bles, potenciales o estandarizados por ley están siempre presentes aún en la más exigente de las medidas directas de la base (p. ej. en las amortizaciones).

Pero la medición directa de la base o, si se quiere, la consideración como objeto del tributo de la renta efectiva, puede chocar con las posibilidades reales de Administración y administrados y, desde luego, aleja las posibilidades de simplificación del sistema.

Posibilidades que se hacen tanto más reales si la renta gravada se regula con el fin de medir la renta media o potencial de cada empresa sobre la base de parámetros o baremos que midan algún elemento o algunos elementos de la renta efectiva.

En cualquier caso, debe quedar meridianamente claro que el principio constitucional de capacidad ampara igualmente, tanto el gravamen de la renta efectiva, como el gravamen de una renta posible.

Y ya en este punto los ordenamientos de nuestros países muestran como parámetro “preferible” en los sistemas simplificados de determinación de la base en los impuestos que gravan la renta empresarial el parámetro de los “ingresos brutos”.

Su vinculación directa con la renta efectiva parece evidente. Refleja con claridad las dimensiones de la empresa. Permite integrar en el Impuesto, los impuestos sobre la renta, sobre volumen de ventas y para la Seguridad Social. Es fácilmente cuantificable y debe reflejarse en la contabilidad cuando ésta se lleva y, lógicamente, en cualquier otro registro, por mínimo que sea, que trate de reflejar la actividad de la empresa. Permite reducir al mínimo las obligaciones formales, si así se considera conveniente, al deber de emitir, recibir y conservar las facturas o documentos equivalentes (tickets, boletos, notas de ventas, etc.) Permite, en fin, el control “cruzado” de los diferentes contribuyentes.

Basado el régimen más simple en el ingreso bruto, el paso al régimen de renta efectiva debe contemplar, quizás, un escalón intermedio que tenga en cuenta otros componentes o elementos de la renta, como pueden ser, notoriamente, las compras, los salarios o las amortizaciones.

La existencia de estos tres grados o escalones debe servir para introducir el mayor número de empresas en el sistema y para acostumbrarlas también a la llevanza de registros contables que sean tanto más exactos cuando se suban los distintos escalones del impuesto.

El paso de una a otra categoría grado o escalón del mismo impuesto debe centrarse en el montante de los ingresos brutos.

No parece demasiado significativo, en fin, ni la prohibición de que un mismo titular multiplique las empresas sometidas al régimen simplificado ni la voluntariedad del sistema pues las posibilidades de elección no cambian, desde luego, en la línea de la simplificación.

Estas son las consideraciones finales que mi relatoría me han suscitado y que creo pueden servir de punto de partida al debate de este tema en las Jornadas, sin condicionar, claro está, en absoluto, las recomendaciones que en ellas puedan adoptarse. ■