

La complicación del ordenamiento fiscal

por

José Juan Ferreiro Lapatza

Académico

Ya hemos dicho y repetido muchas veces y en otras ocasiones que hablar de la exagerada complicación del sistema tributario o de su ordenamiento jurídico es un lugar común entre los tributaristas desde hace decenios. Desde hace muchos decenios. Y es un lugar común porque es hablar de un hecho incontestable e incontestado. O, más precisamente de dos hechos incontestables e incontestados: la complicación del "sistema" y la complicación de cada una de las piezas que lo componen¹.

Sin embargo, el sistema, en cuanto conjunto de cosas o piezas ordenadas a un fin, no es, en nuestro país extraordinariamente complicado sino más bien simple: sobre la base de la diferenciación entre impuestos directos e indirectos, los directos integran un impuesto sobre la renta de las personas físicas, un impuesto sobre la renta de personas jurídicas, un impuesto sobre la renta de no residentes, un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y un impuesto sobre sucesiones y donaciones que grava la adquisición por estas vías de un bien o conjunto patrimonial de bienes; la imposición sobre el tráfico se estructura sobre la base de un impuesto sobre el tráfico de empresarios, un impuesto sobre el tráfico entre particulares, unos impuestos sobre el tráfico empresarial de determinados y "especiales" productos y los impuestos aduaneros.

Se trata, insistimos, de una estructura impositiva básica simple y con pocos puntos significativos que, a nuestro juicio, puedan ser puestos en discusión. Y aún en estos no debe ser difícil tener las cosas claras. Si se quiere optar con claridad por un sistema progresivo en aplicación real y efectiva del principio de capacidad y de igualdad.

Pues desde esta óptica no parece difícil defender la existencia separada, sin compensaciones, de un impuesto de sociedades que grave las ganancias obtenidas sobre la base de una concentración de medios que revela una especial capacidad y de un impuesto sobre la renta de personas físicas en el que, quizás, podrían integrarse o compensarse las rentas de pequeñas empresas aún con forma societaria. No me parece difícil defender asimismo la supresión del impuesto que grava especialmente a los no residentes para volver a integrar a éstos en los impuestos generales sobre la renta. Y no parece difícil seguir defendiendo con ahínco el gravamen sobre las sucesiones, es decir, sobre la adquisición "gratis et amare" de un patrimonio. Con todas las correcciones convenientes, pero sin acudir al demagógico argumento de la doble imposición pues aún el más ignorante sabe que "todas" las figuras que integran el sistema tributario gravan lo único que se puede gravar -aún desde distintas perspectivas o en diversas

¹ Ferreiro Lapatza, J.J., en A.A.V.V.: "Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario", Barcelona-Madrid: Marcial Pons (2008), pp. 23 y ss.

circunstancias-: la renta o el patrimonio.

Y ya dentro de la imposición directa tampoco parece difícil -desde el punto de vista de la racionalidad del sistema- pedir la supresión pura y simple de los impuestos especiales cuya existencia pone de manifiesto mejor que cualquier otra cosa algunas de las principales "razones de tondo" de la complicación del sistema tributario: la inercia o arrastre histórico hacen que la existencia de los impuestos especiales se justifique por su simple 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 la pérdida recaudatoria que entrañaría su supresión con una estructura más racional y justa que la compense.

Al margen pues, de estas "pequeñas cosas" no exigiría un gran esfuerzo de racionalización -tampoco político- el logro de un sistema impositivo racional, bien estructurado y fácilmente comprensible para todos. Pero quizás sea esto último lo que -consciente o inconscientemente- se teme: que todos los ciudadanos puedan saber cuánto pagan, por qué pagan, quiénes pagan y quiénes -aún con la ley en la mano- no pagan. Esta es, sin duda, al menos para nosotros, la principal "razón de fondo" de la actual complicación.

No parece, pues, que sea la estructura básica del sistema tributario la que fuerza la actual complicación. Es el ordenamiento jurídico de cada una de sus piezas lo que origina el desorden. Y ello -parece posible decirlo a la luz de la experiencia española de los últimos decenios- por qué 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 de 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 puede 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 se ha 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.

Sin embargo, frente a los valores de la igualdad, la certeza, la seguridad y la libertad; y, sin taparnos los ojos, conociendo perfectamente la técnica jurídica necesaria para aplicarlos de modo efectivo, todos contemplamos, como ya hemos dicho muchas veces (sin que nadie nos haga caso), impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de generalidad, igualdad, seguridad y libertad.

Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los 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. ¿Por qué este comportamiento? ¿Por qué este clamoroso silencio?

Para quién haya vivido, como universitario, como profesional, como funcionario, "dentro del ordenamiento tributario y no haya querido cerrar los ojos, la respuesta no parece difícil. La complicación del sistema tributario sirve a fuertes y poderosos intereses. El interés de los más poderosos; de quienes detentan el poder económico en un sistema tributario opaco, incomprensible para la generalidad de la población que oculta la realidad.

La realidad de un sistema de tributación más o menos justo y riguroso para las capas medias de la población que no alcanza, sin embargo, en su justicia y su rigor a quienes se sitúan en la cúspide de la riqueza. Pues, p. ej., ¿quién con más de dos dedos de frente y más de 30 millones de euros se somete únicamente al rigor del IRPF y no se refugia en la más dulce y manejable normativa del IS? O a la más dulce normativa de otro país. Pero no hace falta que nos traslademos a lugares paradisiacos y lejanos.

La última y vigente Ley del IRPF, hecha por un gobierno de izquierdas, grava con un 203 a quienes viven de rentas (intereses o dividendos) y a quienes viven de las plusvalías logradas a través de la especulación con valores, inmuebles o materias primas. Mientras que el gravamen puede gravar hasta con un 463 a quien viva de su trabajo.

Ninguna razón económica puede justificar un ataque tan directo a los valores constitucionales de igualdad y capacidad. Pero el interés de los más ricos no está solo, confluye con él interés de los partidos y políticos que consideran necesario practicar la demagogia. Pues solo un sistema incomprensible y oscuro puede cohonestar un IRPF como el que acabo de describir con medidas "populares" que rebajan 400 € o dan 2500 € a las parejas que tienen un hijo. Y que conste, para quien crea que estamos

haciendo demagogia de sentido contrario que similares consideraciones se pueden realizar de cualquier partido político tres o cuatro meses antes de cualquier campaña electoral. Basta consultar una hemeroteca.

Pero, aún juntos o sumados, los intereses de la demagogia política, los intereses electorales y los intereses de los más ricos no están solos en la defensa de un sistema oscuro y complicado. A su lado está el interés de la Administración tributaria y sus funcionarios en un sistema tan difícil de aplicar a tanta gente que hace preciso cargar a los contribuyentes con múltiples deberes y obligaciones para dedicarse después a la no muy difícil tarea de corregir -y en su caso a sancionar-la errónea aplicación de un sistema incomprensible para todos.

Minorando necesariamente el esfuerzo de descubrir a quien no aplica en absoluto la ley y, simplemente, oculta sus bienes a los ojos de la Hacienda pública. Por último, y por qué no decirlo, la complicación del sistema favorece a los que, hacen del asesoramiento fiscal su profesión; y son reclamados por millones de ciudadanos para que les ayuden a cumplir los deberes impuestos por un sistema que no pueden comprender. Pues bien, por incomprensible que parezca, tales intereses se defienden -no solo en España sino en cualquier país (pues todos padecemos los mismos males) - sobre la base, fundamentalmente, sobre un tópico o lugar común de una trivialidad que se corresponde con su absoluta falta de base.

Tal tópico, a nuestro juicio y como ya hemos 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. La simple comparación entre la Ley 44/78 del IRPF, con 36 artículos fácilmente comprensibles, y la actual Ley del IRPF, con 110 art., alguno de ellos con más de 20 apartados, 15 disp. adic., 14 disp. transitorias y dos finales, con fuertes problemas de interpretación muchas de ellas, es la mejor prueba en nuestra historia tributaria reciente de la banalidad del tópico de la necesaria complicación.

De la mentira que entraña la afirmación de que todo sistema fiscal ha de ser, por fuerza, complicado. Pues bien, si queremos convertir el tópico-como verdad no demostrada aunque generalmente aceptada-en una mentira demostrada debemos dejar las denuncias generalizadas de complicación y pasar a una argumentación más concreta que señale los puntos que más contribuyen a la complicación, innecesaria, escandalosa e injusta del sistema y las vías que parece necesario recorrer para su posible simplificación.

La primera de estas vías esta señalada, de acuerdo también con una opinión cada vez más compartida, por la reducción o supresión generalizada de regímenes especiales, excepciones o beneficios fiscales para contribuyentes o grupo de contribuyentes determinados, procurando así que el molde general del tributo se aplique al mayor número posible de ciudadanos.

Esta es la vía que, por fin, parece seguir ya en nuestro ordenamiento positivo la actual Ley del Impuesto de Sociedades que, tras las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, prevé la paulatina supresión o rebaja de un grupo muy significativo de beneficios fiscales, lo que hace posible la rebaja general de tipos, sin merma significativa de la recaudación. Esta es la vía que siguen, centrando ya nuestra atención en el tema que nos ocupa, los regímenes simplificados que al modo de nuestra

estimación objetiva están aplicándose en numerosos países.

Esta es la vía del flat tax, o impuesto lineal que tras las propuestas más conocidas formuladas en EEUU se han implantado, con enorme éxito, en Rusia, y fue propuesto por el PSOE al inicio de la anterior legislatura. Se demuestra, así, que esta vía -la supresión generalizada de beneficios fiscales- tiene que estar presente en toda reforma que busque la simplificación del sistema. Pero tal simplificación exige no solo la aplicación general del molde general del tributo a todos los ciudadanos que el tributo quiere gravar. Exige también -segunda vía para la simplificación- el perfeccionamiento técnico de este régimen general o básico de cada tributo, centrando la atención en la clara delimitación del hecho imponible y, dentro de él, en la riqueza gravada. (las rentas, el patrimonio, los bienes muebles o inmuebles, etc.) y -sobretudo- en su medida, la base imponible (cuantía de la renta, valor del bien, etc.). Medida que sirve para determinar o cuantificar el ingreso a realizar.

Pues bien, parece claro en este punto que un sistema tributario claro, simple e inteligible exige que el elemento del hecho imponible (en nuestro caso, la renta empresarial) cuya medida se toma como base sea fácilmente identificable en la realidad y que tal medida, magnitud o tamaño, sea igualmente determinada con facilidad, con las mínimas dudas y con la máxima objetividad.

Todo lo contrario de lo que ocurre ahora en nuestro sistema tributario cuando la renta de las empresas, gravadas por el Impuesto de Sociedades o gravadas por el IRPF, debe determinarse en estimación directa y en función del resultado contable.

Pues el reenvío de la normativa fiscal a la normativa mercantil, de ésta a la contable y de ésta a la "realidad económica" (art. 34 e.e.) configura una base incierta, indeterminada, y de una enorme complejidad.

Una enorme complejidad en cuanto a las normas que la regulan (NIIF, NIC, PGC, Planes sectoriales, Resoluciones o acuerdos del ICAC, Banco de España, D.G.T., C.N.M.V., etc.). Indeterminada, y en este sentido incierta, en los términos y contenido de estas normas y del lenguaje contable que lógicamente utilizan (valor razonable, prudencia, cálculo probable, oportuno, relevante, posible, etc.) ¿Quién fija los límites correctos de las multimillonarias provisiones hechas por los mayores bancos del mundo en la actual crisis financiera? ¿Cómo es posible admitir que la normativa contable, transformada en normativa fiscal ofrezca a los propios contribuyentes el sin número de opciones que influyen en el resultado contable? ¿Cómo es posible la simplificación del Impuesto configurando como base una magnitud, el resultado contable, que exige para su determinación todos los estudios, toda una técnica contable en constante cambio y evolución? ¿Cómo se puede mantener que el resultado contable es la única medida de la renta empresarial y, por tanto, de la verdadera capacidad económica? ¿Qué renta empresarial? ¿La medida a través del Plan Ordinario, la medida a través del Plan para PYMES o la medida a través del plan para microempresas?

Lo cierto es que la contabilidad es solo un modo de medir la capacidad. Pero no es el mejor, no es el más simple, no es el más objetivo, no es el más progresivo.

Porque todos sabemos que cuanto más grande es una empresa más

complicada es su contabilidad y más posibilidades de elección brinda a sus contables de cara a la determinación del resultado contable.

El resultado contable no es un valor fiable para gravar a las grandes empresas. Es un favor, uno más, que el legislador hace a los más poderosos para poner a su servicio de modo regresivo, el sistema fiscal.

Un favor contrario a una Constitución que quiere que la base, la medida de la capacidad, sea fijada por la ley a través de una normativa -la fiscal- que haga fácilmente identificable y medible o mensurable la realidad a la que se refiere.

Del modo en que se hizo tradicionalmente en España (y en los países de nuestro entorno jurídico) hasta 1995. Fijando en la ley fiscal los parámetros, gastos, ingresos, aumentos y disminuciones patrimoniales, que determinaban la renta gravada.

Del modo en que se propugna ahora para el impuesto lineal. Y que no solo se propugna sino que se aplica en los países en los que se ha implantado siguiendo un modelo sencillo que parte de los ingresos brutos permitiendo la deducción solo de muy pocos elementos de la renta fáciles de identificar, p. ej., compras, amortizaciones, salarios, seguridad social e impuestos indirectos.

Del modo en que, como ya se ha dicho, se hace en los sistemas simplificados de la mayor parte de los países desarrollados. Del modo en que se hace en una parte significativa de nuestro sistema o régimen de estimación objetiva.

Y así pasamos a referir ahora en estas consideraciones formales la idea de simplificación a nuestro sistema o régimen de estimación objetiva. Idea de simplificación desde la que no cabe sino una ácida crítica a la parte fundamental de nuestra estimación objetiva: el sistema de módulos.

Pues, en efecto, en el sistema de módulos se integran más de ciento cincuenta actividades diferentes. Los signos, índices o módulos a utilizar en cada uno de ellos ofrecen también una enorme variedad: personal asalariado, personal no asalariado, consumo de energía eléctrica, potencia fiscal del vehículo, superficie del local, superficie del horno, potencia instalada, mesas, máquinas, plazas, distancia recorrida, carga, capacidad de asador, comisiones.

Pero tales conceptos, los de cada una de las actividades que se diferencian y los de cada uno de los módulos que se utilizan, lejos de lo que quizás quieren aparentar, no son ni muy precisos ni unívocos. Cada uno de ellos necesita, por el contrario, notas o normas aclaratorias para fijar el ámbito de aplicación o su diferenciación con otros conceptos. Notas o normas aclaratorias que necesitan, en ocasiones, de una extensión considerable y que, en todo caso, no dejan de ser susceptibles de diversas interpretaciones. Véase, por ejemplo la distinción entre personal asalariado y personal no asalariado y su utilización especial a efectos de exclusión del sistema y en el sistema de módulos. Véase, por ejemplo, la distribución entre local dependiente o independiente, y los conceptos de mesa o barra en los negocios de restauración.

No acaba aquí, como se sabe, la complicación del sistema. Una vez identificada la actividad y los módulos aplicables debe determinarse, en

primer lugar, el rendimiento neto previo, calculado de acuerdo con los módulos empleados [número de empleados, mesas, etc.] y con su utilización durante el año. El rendimiento neto minorado se calcula, después, corrigiendo el neto previo en el importe de los incentivos al empleo (incremento de plantilla) y de los incentivos a la inversión [amortizaciones]. Por último debe calcularse el rendimiento neto de módulos aplicando índices correctores generales [para empresas de pequeña dimensión y actividades de temporada] e índices correctores especiales (para ciertas actividades, como la venta de prensa en quioscos situados en la vía pública).

Se admite generalmente que el carácter prolijo y casuístico de una normativa corre parejo a la falta de certeza y claridad. Nuestro sistema de módulos es en este sentido paradigmático. Bajo la apariencia de una exactitud matemática se encierran una serie de normas que no pueden contener sino una aproximación relativa e inexacta a la realidad de los rendimientos calculados conforme a ellas.

Resulta ciertamente ridículo calcular en céntimos la diferencia de rendimiento entre, por ejemplo, un empleado en la actividad de instalaciones en general (7.363,07 €) y un empleado en la actividad de instalaciones en fontanería (7.640,21 €). No creemos que el más refinado estudio o estadística pueda afinar tanto el cálculo de un rendimiento medio ponderado. Ni creemos que sea necesario un cálculo tan pretendidamente exacto para establecer un sistema sencillo y claro para el gravamen de los rendimientos medios o potenciales de las pequeñas empresas.

Tampoco creemos, por lo demás, que se deben ignorar los probables efectos extrafiscales de una regulación tan minuciosa y exacta que pone como límite al sistema el número de obreros o que aumenta la base imponible con el aumento de los más esenciales factores de la producción para cada actividad: número de obreros, plazas, potencia, superficie, energía consumida, etc.

¿Nadie ha pensando en el efecto desincentivador que ello tiene en el progreso y crecimiento de la pequeña empresa? ¿O es que, acaso, se cuenta con una aplicación laxa y con un laxo control de estas actividades y contribuyentes?

Entendemos, sin embargo, que la crítica a nuestro actual sistema de módulos, no debe seguir la línea de la posible evasión fiscal o economía sumergida que pueda generar. Me referiremos a ello más adelante. Entendemos, ahora, que la crítica a nuestro sistema de módulos debe encontrar su base en la absurda e inútil complicación de las normas, en un sistema que busca con más intensidad que en el resto del sistema tributario, la claridad, la sencillez y la certeza. O, para decirlo en términos de Derecho, el carácter abstracto y general de una norma que pueda proporcionar a ésta una fácil comprensión.

El carácter absurdo e inútil de tal complicación puede hacerse ver con claridad aún dentro del sistema español de estimación objetiva. Pues en ella se integran como es sabido tanto el sistema general de módulos, al que hasta ahora nos hemos referido, como el sistema especial al que están sometidas las actividades agrícolas y ganaderas. Estas actividades pueden utilizar el sistema de estimación objetiva siempre que no superen el límite general de 300.000 € de rendimientos íntegros. Los rendimientos íntegros son

los únicos módulos, signos o índices a utilizar como punto de partida para calcular los rendimientos que determinan la base imponible.

Se introduce así una fuerte simplificación del sistema anulando los diversos índices, signos o módulos utilizados en el sistema general.

También se reduce el número de actividades diferenciadas (ocho) aplicándose a cada una de ellas un índice o porcentaje diferente para calcular el rendimiento neto, minorándose éste con las amortizaciones, la aplicación de índices por personal asalariado, y por utilización de medios de producción ajenos o tierras arrendadas.

El régimen de la agricultura marca, así y en nuestro sentir, la línea para una posible reforma de todo el sistema de estimación objetiva. Para la posible aplicación de este sistema a un mayor número de contribuyentes y para, quizás, la reforma del régimen tributario de todas las rentas empresariales, tanto de las empresas individuales (IRPF) como de las empresas en forma societaria. Todo ello naturalmente si se parte de creer, como nosotros creemos, que la simplificación del sistema tributario no solo es conveniente o necesaria, sino que también es realmente posible.

Centrémonos ahora en el régimen general de módulos. Como ya hemos tenido ocasión de señalar, el régimen general de módulos se centra en la consideración, a efectos de fijar la base del tributo, en elementos patrimoniales aislados (local comercial, máquinas, medios de transporte, potencia instalada, etc.) o en factores aislados de la producción (número de obreros). Y no en componentes más o menos significativos de la renta de la empresa (ingresos o gastos determinados).

Y, así, la evidente desconexión entre los parámetros utilizados y las rentas -efectivas o potenciales- que deben de constituir el objeto del tributo en un sistema tributario basado en la imposición sobre la renta (de personas físicas y jurídicas) y el consumo (a través del IVA) es lo que, sin duda, a generalizado la idea, por lo demás y en nuestra opinión, cierta, de que el régimen general de módulos es una pieza aislada, separada y desconectada del sistema. Un sistema que debe de basarse en índices ciertos de capacidad, como son la renta efectiva, potencial, consumida o el patrimonio del que se es titular, que se transmite o adquiere.

Pues en realidad un impuesto que grava los activos o ciertos activos o el factor trabajo considerados de forma aislada no simplifica u "objetiva" el gravamen sobre la renta empresarial sino que lo sustituye por otro gravamen sobre tales activos o factores de la producción, privando así al sistema, en el ámbito en que se aplica, de una pieza esencial para el reparto de la carga tributaria basado en la renta, efectiva o potencial, 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 sobre factores aislados de la producción 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, en nuestro caso del IVA. Y dificultan también la regulación de obligaciones formales "simples" que sirvan a la eficaz aplicación del sistema.

Los defectos o inconvenientes que acabamos de señalar conducen

necesariamente, a nuestro juicio, a considerar como parámetros utilizables en el régimen simplificado del gravamen de la renta empresarial, aquellos componentes o elementos de la renta efectiva que pueden ser estimados o valorados y comprobados de forma más sencilla y que tengan un mayor significado en cuanto a tal renta efectiva: ingresos, compras, salarios, inversiones.

Y, dentro de ellos, no puede extrañarnos que la consideración de los ingresos brutos se considere inexcusable en cualquier sistema de simplificación desde EEUU (el *Mínimum Alternative Tax*) a Alemania, desde Brasil (el *SIMPLES* es el sistema que más atención a atraído en toda América Latina) a Francia (cuyo sistema de *micro-BIC* es el más simple que conocemos).

Las ventajas que ofrece la utilización del baremo de los ingresos brutos como baremo fundamental en los regímenes simplificados de estimación de la renta 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 una presión fiscal indirecta significativa. Basta con obligar a toda empresa a conservar y registrar las facturas emitidas y recibidas como hace ya ahora el *RIRPF*.

Pues bien, 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.

Sin embargo, se entiende generalmente que el sistema no debe ser tan sencillo. Los valores de claridad, sencillez y certeza deben ser ponderados con el trato igual de situaciones iguales y el trato desigual de situaciones desiguales que exige el valor de la justicia en la distribución de un gravamen de acuerdo con la capacidad.

Por ello el gravamen calculado sobre ingresos brutos puede y debe matizarse -y se matiza en los países donde se aplica- 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. Sin que la diferenciación de un número excesivo de sectores o la introducción de un número excesivo de

deducciones llegue a anular el esfuerzo simplificador.

Así, en el sistema simplificado francés se aplica una reducción general del 523 al ingreso bruto y en ciertas actividades la reducción alcanza el 723. En el sistema brasileño de lucro presunto Ja base imponible se fija en un 83 del ingreso bruto en comercio o industria en general y en un 323 de los servicios. La razón estriba, en ambos casos en el distinto porcentaje de gastos que se estima conllevan los distintos sectores.

Y así, en Ja segunda de las dos variables a que nos hemos referido se permite la deducción de porcentajes calculados a tanto alzado de determinados gastos o partidas deducibles. Así sucede en el régimen de la agricultura español respecto a las amortizaciones y medios de producción ajenos.

Es este modelo, el modelo de la estimación objetiva en la agricultura el que debe seguirse, como ya antes habíamos dicho, para la reforma de todo el sistema de estimación objetiva.

Partiendo -y esto es lo que consideramos esencial- de los rendimientos brutos como baremo fundamental para la medición de los rendimientos gravados.

Pues la elección de los rendimientos brutos como punto de partida para el gravamen simplificado de las rentas empresariales posibilita, además, la introducción en el impuesto de diferentes grados, escalones o regímenes que se distinguen entre sí por un mayor alejamiento del modelo basado en la renta efectiva y su mayor o menor simplicidad, basada esta también en su mayor o menor acercamiento al gravamen de la renta media o potencial.

De esta forma podemos repetir ahora que la simplificación del tributo sobre la base de los rendimientos brutos y un corto número de partidas deducibles (compras, salarios, seguridad social y amortizaciones, p. ej.) no solo es deseable sino también posible. Un impuesto simple y claro aplicable a todas las empresas desde las más pequeñas a las más grandes.

Lejos, pues, de considerar la estimación objetiva como parece hacer la nueva Ley del IRPF, es decir, como una reliquia del pasado que no merece ser considerada como objeto de la reforma entendemos que en ella se haya el modelo para la reforma de la imposición de las rentas empresariales en España, tanto de las rentas individuales como societarias.

Pero en este punto, entendemos, habrá advertido ya el lector que nuestra idea no es en absoluto original.

Se mueve en la línea del teóricamente archiconocido impuesto lineal o "flat tax" en sus múltiples versiones académicas o teóricas, en las variadas propuestas de aplicación en diversos países y en su aplicación en diversos países. Desde su implantación en una economía tan sofisticada como la de Hong Kong en 1947 o un país tan extenso e importante como Rusia. Con unos resultados recaudatorios, en este último caso, espectaculares: la recaudación en el período 2002 a 2006 se multiplicó por 7 en el IRPF y 3,7 en el impuesto sobre sociedades.

En su versión más simple la simplificación buscada por el impuesto lineal se basa, de una parte, en la supresión de beneficios, excepciones y regímenes especiales, y, de otra, en la determinación de los ingresos brutos y

la reducción de partidas deducibles (compras, salarios, seguridad social, inversiones y amortizaciones). Y, desde luego en la separación tajante entre normas fiscales y normas contables o, si se quiere, entre la contabilidad fiscal y la contabilidad mercantil.

Así, podemos decir, que la línea de simplificación de los tributos que gravan la renta empresarial que hemos expuesto enlaza con una tradición rota en España por la Ley 43/95 que identificó la base imponible con el resultado contable.

Así, podemos decir, que la simplificación de estos tributos no requiere demasiados esfuerzos teóricos. Bastaría respecto a las pequeñas y medianas empresas potenciar el modelo de la estimación objetiva en la agricultura. Y respecto a las grandes el mejor programa de futuro es la vuelta al pasado con una base imponible fijada por la ley fiscal en la suma algebraica de ingresos, gastos, incrementos y disminuciones de patrimonio; con la supresión generalizada de beneficios, excepciones y regímenes especiales; y con una separación tajante entre contabilidad fiscal y mercantil.

Pero no parece, desde luego, que la simplificación, a pesar de sus problemas, sea el objeto sincero de nuestro legislador.

La nueva Ley del IRPF es buena muestra de ello. Lo hemos visto antes, en relación con la estimación objetiva.

Es sin duda una ley demasiado extensa, prolija y complicada. Es un retroceso y no un avance en la simplificación del sistema.

Y sin embargo la simplificación no es una utopía. Es técnicamente deseable y conveniente. Y es, desde luego, posible. ¿Por qué, pues, no se camina en esta dirección?

Después de muchos años dedicado al estudio y análisis de nuestro ordenamiento tributario la respuesta que podemos dar a esta pregunta no es demasiado optimista. Las leyes tributarias son opacas porque nadie con el poder real suficiente para modificarlas quiere que dejen de serlo. Porque así se esconden mejor la injusticias, agravios comparativos y privilegios que esconden.

La nueva Ley del IRPF es la última prueba de lo cierto de esta opinión. Una ley que permite gravar con el 183 la renta de quien detente muchos millones de euros colocados en obligaciones o bonos del Tesoro, o de quien, disponiendo de elevadísimas sumas viva de las ganancias de operaciones especulativas en Bolsa y que grava con un tipo de hasta el 433 a quien viva de su sueldo o salario, es injusta; y no solo eso: es completa y radicalmente contraria al art. 31 de la Constitución.

Pero no se preocupen, el fárrago de su texto y las consideraciones de sesudos economistas sobre la necesidad de que no emigre el capital y los impuestos duales (cuyos modelos no se han seguido aquí) implantados en los prestigiosos países nórdicos han permitido el silencio de todo el país. También de los juristas especializados en Derecho tributario.

Nuestras consideraciones al respecto no pueden ser más pesimistas: como país, como ciudadanos tenemos, también, el ordenamiento tributario que nos merecemos.

