

CÉSAR GARCÍA NOVOA*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Santiago de Compostela***Extracto:**

El presente trabajo pretende destacar el rol de los regímenes objetivos, indiciarios o *forfait* en la simplificación de los modernos sistemas tributarios y en su importante papel en la garantía de la generalidad, salvaguarda de la potencialidad recaudatoria del sistema y prevención del fraude. Y se pretende destacar el desarrollo de estrategias simplificadoras en América Latina, contraponiendo las fórmulas adoptadas con relativo éxito en Brasil, que aparentemente van a ser mantenidas y en las que se va a profundizar con la *Administración Lula*, frente al fracaso palpable de los ejemplos de tributación objetiva para pequeños contribuyentes, en Argentina.

En primer lugar, se destaca que los regímenes de determinación objetiva deben ser reivindicados en sus justos términos, frente a un tradicional rechazo de los mismos por parte de la doctrina que los considera focos de fraude y contrarios. Por el contrario, las estimaciones objetivas no pueden considerarse *a priori* como frontalmente opuestas al principio de capacidad económica, sobre todo si reúnen las exigencias de ser voluntarias e individuales. Esa vulneración sólo se dará cuando estos métodos acaban por configurar un impuesto paralelo, que no atiende a una concreta e individual capacidad económica. Los sistemas objetivos «sacrifican» una capacidad económica entendida como medición pormenorizada de la carga tributaria, pero este sacrificio tiene como finalidad lograr una mayor eficacia en la aplicación del tributo. Por otro lado, no cabe olvidar que la capacidad económica relativa no puede entenderse en la actualidad sin tener en cuenta las exigencias y condicionantes de la masificación del sistema tributario, sobre todo en relación con los impuestos personales y subjetivos sobre la renta; esta «masificación» impone salvaguardar otros valores sin los cuales la capacidad económica relativa es *papel mojado*; la generalidad que garantice que todos contribuyan, la simplificación y la practicabilidad del sistema fiscal. Esta recuperación de los sistemas de estimación objetiva es especialmente referible a los Estados en vías de desarrollo, y en especial, a los de América Latina.

Después de analizar las experiencias de simplificación fiscal en diversos países de América Latina, se contraponen el ejemplo de Brasil al de Argentina. En el primero de ellos, desde la etapa del Presidente Cardoso se ha iniciado un proceso de simplificación fiscal, sobre todo para pequeñas y medianas empresas, que es de esperar continúe con la Administración del Presidente Lula da Silva. Frente a la experiencia positiva del SIMPLES en Brasil, en cuanto sistema objetivo de tributación que se liquida a partir de determinados porcentajes aplicados sobre la facturación de las microempresas y empresas de pequeño porte, se constata el fracaso de las fórmulas argentinas. El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta es discutible porque presume la «renta mínima» a partir del valor de los activos, mientras que el llamado *monotributo* («Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes») sigue ostentando altas tasas de evasión y no ha alcanzado sus pretensiones de generalidad ni su finalidad productivista.

Sumario:

- I. Introducción. Simplificación tributaria y métodos de simplificación.
 - I.1. Armonización con las exigencias de capacidad económica.
 - I.2. Eficacia en la aplicación del sistema tributario.
 - I.3. Principio de generalidad tributaria.
 - I.4. Practicabilidad administrativa.
 - I.5. Principio de seguridad jurídica.
 - I.6. Principio de limitación de costes indirectos.
 - I.7. Limitación de obligaciones formales y autoinculpación.
 - I.8. Recapitulación. La admisibilidad de las estimaciones objetivas.

- II. La simplificación en América Latina.

- III. La determinación objetiva de bases imponibles en la imposición sobre la renta en América Latina.

- IV. El caso de Argentina.
 - IV.1. El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
 - IV.2. El monotributo.
 - IV.3. Valoración global de los impuestos objetivos argentinos.

- V. El caso de Brasil.
 - V.1. El SIMPLES.

NOTA: El presente trabajo tiene su origen en el Informe elaborado para el Proyecto I + D, «La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes», SEC 1999-0469 (Secretaría de Estado de Educación, Universidades, Investigación y Desarrollo, desarrollado en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, bajo la dirección del profesor José Juan FERREIRO LAPATZA).

I. INTRODUCCIÓN. SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA Y MÉTODOS DE SIMPLIFICACIÓN

La simplificación de los sistemas tributarios constituye uno de los grandes retos de la fiscalidad de nuestros días, ya que, por muchas razones, los ordenamientos fiscales se han ido convirtiendo en realidades cada vez más complejas. No es éste el momento de analizar las razones últimas de este fenómeno. No vamos a referirnos a la complejidad derivada de una dinámica de los sistemas fiscales modernos que ya denunció MANCUR OLSON en su clásico *Auge y declive de las naciones*: una complejidad deliberadamente buscada, que beneficia a los técnicos y expertos de Derecho Tributario y a los contribuyentes que pueden pagárselos, y que a la vez permite, a los políticos y burócratas *sacar partido* de esa complejidad voluntariamente buscada, otorgando dispensas de tributación a través de beneficios fiscales que son perseguidos por los grupos de presión ¹. Ésta es una realidad patente en los actuales sistemas fiscales y como señala TIPKE, «las numerosas normas especiales sobrecargan las reglas generales y la concepción del sistema queda oculta por un conglomerado de supuestos excepcionales» ².

Pero la complejidad creciente de los sistemas tributarios tiene otras causas menos «inconfesables». Recuérdese, en Italia, la Comisión de Estudio para la *Simplificación de los Procedimientos y para la Factibilidad y Aplicabilidad de las Leyes*, creada a instancia, de M.S. GIANNINI, a la sazón Ministro para la Función Pública, y presidida por BARETTONI ARLERI, que elevó un Informe al Parlamento el 16 de noviembre de 1979. En este documento se ponía sobre el tapete una serie de cuestiones relacionadas directamente con la efectiva realización del principio de capacidad económica, entre las que se destacaba que el afán de medir la capacidad económica singular lleva, inexorablemente, a la complejidad del sistema ³. En el mismo sentido, ha señalado en nuestro país CUBERO TRUYO que la complejidad de los sistemas tributarios modernos es una realidad inherente al desarrollo del principio constitucional de capacidad económica y a las dificultades técnicas para su aplicación, especialmente en tanto se siga identificando la realización de la capacidad económica con la necesidad de individualizar siempre y de modo pormenorizado dicha capacidad subjetiva ⁴.

La complejidad creciente de los sistemas tributarios no viene sólo auspiciada por una exacerbada pretensión de medir milimétricamente la capacidad de cada ciudadano sino también por las condiciones que un mundo globalizado impone a la fiscalidad; por ello no es de extrañar que la simplicidad sea una de las grandes reivindicaciones a la hora de afrontar la tributación de las nuevas formas de intercambio económico. Así, respecto a la imposición indirecta del comercio electrónico, la Comisión Europea y la propia OCDE han fijado como un principio básico la *simplicidad*, además de la neutralidad y seguridad jurídica ⁵.

Se trata, en suma, de exponer una evidencia como que el ordenamiento tributario tenga que enfrentarse, entre otras cosas, al conflicto entre la necesidad de aplicar las normas que se refieren o regulan magnitudes con relevancia tributaria –es decir, de hacer *practicables* dichas normas– y la imposibilidad material de llegar a un conocimiento perfecto o exacto de dichas magnitudes. Las exigencias de capacidad económica venían imponiendo siempre, en especial en el ámbito de las rentas empresariales, estimaciones «directas» de la base, pero la estimación directa es por definición sumamente compleja, entre otras cosas porque impone la «obtención de bases en cuantías absolutas»⁶, requiriendo un cómputo individualizado de cada uno de los numerosos componentes de la renta. Y si ello no plantea excesivos problemas en relación con contribuyentes que sólo perciben rendimientos de trabajo o de capital, sí dificulta la aplicación del impuesto en casos en los que es necesario aislar dentro del componente de rentas un grupo de las mismas que plantean especiales problemas, como son las rentas de actividades empresariales desarrolladas por personas físicas⁷.

A la luz de estas consideraciones, creemos que se debe intentar recuperar la vigencia de los llamados «régimenes de estimación objetiva», especialmente aplicables en la imposición sobre la renta y que han alcanzado cierta difusión en los sistemas anglosajones bajo la denominación de la *fórmula apportionment*. Estos regímenes consisten en la definición de unas «normas materiales» alternativas a las que configuran el régimen de estimación directa, orientadas a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan su «medición directa», al tiempo que, por medio de los mismos, se flexibiliza la obligación de llevanza de contabilidad por empresarios y profesionales. Se trata además, como señala GÉNOVA GALVÁN, de regímenes diferentes dentro de un mismo tributo –normalmente IRPF o IVA–, y *subjetivamente especiales*, por cuanto «su ámbito de aplicación queda referido a un concreto de grupo de contribuyentes identificados por criterios diversos»⁸.

En nuestro país, los regímenes objetivos de determinación de la base tendrán una aplicación preferente en relación con el IRPF, respecto al cual se prevé un régimen de determinación de la base imponible que en lugar de computar cada uno de los componentes de renta, pone su atención en índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Y también respecto al IVA, donde la propia Sexta Directiva de 1977 permite la simplificación para las pequeñas empresas, mediante el régimen especial previsto en el artículo 24 y la solicitud por los distintos Estados de medidas de simplificación, que el Consejo debe adoptar por unanimidad, al amparo del artículo 27.

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, como en su momento señaló SAINZ DE BUJANDA, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base pero siempre tomando dicha base imponible como referencia⁹. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un *rendimiento neto*, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos, índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación del índice correspondiente, como señala la Orden 225/2003, de 11 de febrero). Y, en segundo lugar, de regímenes, supuestamente de *estimación directa*, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero presumen parte de los gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el

que se calcula a tanto alzado las provisiones y los gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5%, según el artículo 28, 4.º de la Ley del IRPF y el artículo 28 del Reglamento, que también es un método objetivo en tanto utiliza «padrones» medios para verificar una parte de la base.

A nuestro juicio existen sólidos argumentos para defender estos regímenes, aunque también nos encontramos con dificultades teóricas para su aceptación. El fundamento de estos regímenes hay que buscarlos en distintos principios y valores, casi todos ellos con cobertura constitucional.

La primera cuestión importante que suscita la aceptación de los regímenes de estimación objetiva no es otra que la posible vulneración a través de los mismos de las exigencias de *capacidad económica relativa*. Los sistemas «objetivos» de tributación se basan en abstracciones y generalizaciones y a través de los mismos no se pretende conocer los verdaderos ingresos y gastos del sujeto, sino que se utilizan parámetros que, en el mejor de los casos, se aproximan al rendimiento medio del sector empresarial o profesional. Por ello, suelen enfrentarse tradicionalmente a las exigencias de capacidad económica¹⁰ en tanto pueden entenderse como una renuncia a estimar adecuadamente la capacidad individual de cada contribuyente. El problema se ha planteado especialmente en Alemania con las llamadas normas de simplificación, que adoptan la forma de «estimaciones a tanto alzado» –*Pauschalierung*– y respecto a las cuales el *Bundesfinanzhof* se ha pronunciado en torno a que esta estandarización o tipificación de la determinación de la base imponible puede contradecirse con la «justicia fiscal individual»¹¹.

Por esta misma razón, las fórmulas «objetivas» de determinación de las bases fueron tradicionalmente rechazadas, al ser categorizadas como instrumentos de fraude. Así ocurría en nuestro país en relación con las desaparecidas *evaluaciones globales*, respecto a las cuales señalaban CORTÉS DOMÍNGUEZ-MARTÍN DELGADO, que suponían una «legalización del fraude»; «ya que aunque las bases determinadas por el procedimiento de evaluación global sean inferiores a las que corresponderían si se aplicase la Ley del impuesto, aquéllas tienen el carácter de firmes y no pueden ser modificadas por la Administración». Se trataba de una crítica puntual a un modelo reprobable de estimación objetiva, que como señalan estos autores, fue acertadamente suplantada en su momento por el «sistema híbrido de estimación objetiva singular»¹².

Por tanto, la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia *individual*, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva.

Esta tradicional visión negativa aunque parcial del fenómeno de los estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implementando tres medidas: estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe limitarse al mínimo posible, «quedando reducido a actividades menores» y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude.

Pero frente a estas visiones parciales del fenómeno de las estimaciones objetivas, que las reprueban por constituir focos de fraude y vulneraciones solapadas de las exigencias de capacidad económica, cabe exponer una serie de argumentaciones para defender una recuperación, dentro de límites razonables, de la tributación sobre bases objetivas.

I.1. Armonización con las exigencias de capacidad económica.

Así, cabe señalar que el recurso a métodos objetivo de determinación de bases imponibles, en especial en el ámbito de los rendimientos empresariales, no es, *a priori*, contradictoria con las exigencias de justicia tributaria. En primer lugar, porque la definición adecuada de un sistema de estimación objetiva de este tipo impone, como ya señalamos, que el mismo constituya una simple técnica o método de determinación de la base, que a su vez medirá un hecho imponible en tanto expresión de la capacidad económica como «incorporación lógica» de la riqueza al presupuesto del tributo –sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.º–. Los sistemas de determinación objetiva de las bases serán, en principio, contrarios a la capacidad económica, en la medida en que supongan, como manifestaba SAINZ DE BUJANDA, alejarse de la base imponible y dejar de ser un elemento de medición de la misma. Ello ocurrirá cuando las estimaciones objetivas no se diseñen con el fin de proceder a esa medición, sino para establecer una *base alternativa*. En estos casos, los sistemas de estimación objetiva «trastocan los principios de justicia inspiradores de las normas»¹³, puesto que indirectamente están gravando un hecho imponible diferente al establecido por la ley. Así, si el hecho imponible del impuesto es la «obtención de renta», que incluye la obtención de rendimientos procedentes de actividades económicas –por ejemplo, art. 6 de la Ley del IRPF–, una cosa es determinar la medición de alguno de esos elementos a través de técnicas estimativas o *forfait* y otra muy distinta que, por medio de una *base alternativa*, el sujeto acabe tributando en función de un conglomerado de elementos indiciarios que llevarían a entender que, en la práctica, el hecho gravado es la «mera susceptibilidad de obtener renta» o, lo que es lo mismo, respecto a contribuyentes empresarios, «el mero ejercicio de la actividad empresarial». Por tanto, las críticas a los métodos de estimación objetiva no se sustentan tanto en que los mismos constituyan siempre una vulneración de las exigencias de capacidad económica, como en el hecho de que a través de los mismos se acabe generando lo que NÚÑEZ GRAÑÓN llama un «impuesto paralelo, que no atiende a una concreta e individual capacidad económica»¹⁴.

La implementación de sistemas objetivos de determinación de la base no impide además, que la Administración, en aras de hacer efectivo el principio de capacidad económica y el justo reparto de la carga tributaria, proceda a investigar la situación del contribuyente y a sancionar, incluso en vía penal, los posibles incumplimientos del particular. El propio Tribunal Supremo –sentencia de 26 de abril de 1993¹⁵– ha entendido que recurrir a una determinación de las cantidades defraudadas a través de medios diferentes a la «estimación directa» no supone necesariamente una «determinación ficticia de cuotas tributarias», incompatible con el ejercicio del poder punitivo por la Administración y por los tribunales.

Esta necesidad de adoptar fórmulas objetivas de tributación se hace especialmente destacable en nuestro país, respecto a un tributo como el IRPF. La tensión entre una «complejidad» cada vez más consustancial al modelo de impuesto adoptado y la necesidad de simplificar legiti-

mas propuestas para que la ley se replantee el régimen de la estimación objetiva frente a una regulación actual relegada al ámbito reglamentario, lo que permitiría abrir el debate de los regímenes objetivos o *forfetarios* como alternativa para garantizar una simplificación de la imposición sobre los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas sin forma societaria y de profesionales, teniendo en cuenta además la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en lo concerniente al principio de capacidad económica, que ha admitido la capacidad *virtual* como manifestación de capacidad económica constitucionalmente aceptable –sentencia 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º–, y que ha avalado expresamente, los métodos de determinación de cantidades deducibles «a tanto alzado», proclamando que sus previsiones, en modo alguno vulneran el principio de capacidad económica –sentencia 214/1994, de 14 de julio, FF. JJ. 5 y 6–.

I.2. Eficacia en la aplicación del sistema tributario.

No son las argumentaciones expuestas las únicas esgrimibles para defender que los métodos *forfetarios* no pueden concebirse, en principio, como contrarios a la capacidad económica. Ciertamente es que suele ser frecuente encontrarse con razonamientos en contra de los sistemas objetivos de tributación basados en que los mismos excluirían la supuesta prevalencia de la capacidad económica y la justicia en el reparto de la carga fiscal. Por otro lado se afirma también que estos métodos provocan una «igualación» que despreziona las características individuales jurídicamente relevantes, y que, por tanto, contrarían la verdadera igualdad¹⁶. O que el único valor que defienden es el interés recaudatorio. Así, autores como MERINO JARA señalan que la estimación objetiva «...constituye un cómodo expediente al que se recurre con demasiada frecuencia con tal de asegurar unos mínimos niveles de recaudación»¹⁷.

Las objeciones a los métodos de determinación objetiva de las bases que hemos expuesto y que se fundamentan en que los mismos no respetan las exigencias del principio de capacidad económica relativa, presuponen que este principio sólo se hace realidad en la medida en que se determina la base de forma singularizada atendiendo a la capacidad particular de cada contribuyente. Ello, sin embargo, pone de manifiesto un claro alejamiento de la realidad, al ignorar los condicionantes impuestos por la masificación del sistema tributario actual. En un sistema tributario de incidencia masiva la particularización de la base a partir de una capacidad evaluada pormenorizadamente y caso por caso resulta imposible, y sólo cabe a partir de una exacerbada complejidad tanto del sistema de normas como del conjunto de obligaciones y deberes formales a cargo del contribuyente; ello redundará en el aumento cada vez mayor de bolsas de fraude, bajo la forma de «economía sumergida», en especial en ciertos países en vías de desarrollo. Al margen del contenido de la capacidad económica subjetiva, lo cierto es que sin la garantía de una aplicación general y eficaz del tributo no puede hablarse de que el mismo esté respondiendo a los postulados de justicia del sistema tributario, que no pueden basarse exclusivamente en la capacidad contributiva¹⁸.

Es necesario, por tanto, asegurar la potencialidad recaudatoria del sistema y evitar su vaciamiento como consecuencia de incumplimientos masivos en sectores económicos cuyas características y tipo de actividad les hace especialmente proclives al fraude y a la ocultación. Conviene recordar que el Tribunal Constitucional español ha aceptado una cierta renuncia a una medición

pormenorizada de la carga tributaria para lograr una eficacia en la aplicación del tributo, cuando en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, señaló que «...para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario para regular actos y relaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica» – FF. JJ. 5 y 6).

Y así, cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea *razonablemente eficaz*. La estimación objetiva sacrificaría una concepción rigurosa de las exigencias de capacidad económica relativa en aras de una simplificación que asegure la aplicación a todos del sistema tributario. La simplificación a través de estimaciones objetivas intentaría resolver un inevitable conflicto entre la necesidad de particularizar la carga tributaria con arreglo a criterios de capacidad económica subjetiva y la eficacia de un sistema fiscal que, precisamente por eso, se torna complejo para una Administración que dispone de medios limitados para una aplicación masiva del tributo. Así, señala HERRERA MOLINA que el «conflicto sólo es legítimo cuando las normas de simplificación son el precio que hace posible la aplicación efectiva del tributo y –por tanto– garantizan una eficacia *razonable* (aunque conscientemente restringida) de la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica»¹⁹. Por tanto, no sería inconstitucional renunciar a una exacta individualización de la capacidad económica de cada contribuyente, y suplirla por una «tributación por la media»²⁰, si con ello se consigue una eficaz aplicación del sistema tributario a todos o a la inmensa mayoría. Como dice FERREIRO LAPATZA, los gravámenes sobre rendimientos medios potenciales garantizan, en este sentido, «una aplicación de la ley más justa por más general y, en este sentido, igual»²¹.

Como ya señaló hace algún tiempo SIMÓN ACOSTA, no cabe considerar como justo exclusivamente el método de estimación directa, ni cabe tampoco afirmar que todos los métodos de estimación objetiva sean injustos y contrarios a los principios que deben inspirar el sistema tributario. Por el contrario, «la generalización de las estimaciones directas haría recordar el aforismo *summum ius, summa iniuria*, pues la presión fiscal indirecta que se echaría sobre las espaldas de los contribuyentes pequeños no compensaría la perfección de una determinación exacta de su base»²².

I.3. Principio de generalidad tributaria.

Además de todo lo dicho, las estimaciones objetivas pueden suponer un eficaz instrumento para recuperar la vigencia del principio constitucional de generalidad. Como ya hemos señalado, la defensa de la justicia de los métodos objetivos de determinación del tributo estaría, en buena medida, en la igualdad a partir de la generalidad de la aplicación, en el marco de un ordenamiento que vele por la «eficacia aplicativa de los tributos». No olvidemos que si la equitativa distribución de las

cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la ley, ésta impone la generalidad, «que no es más que un reflejo de la propia igualdad»²³. Y que no cabe hablar de justicia tributaria sólo a partir de la capacidad económica, al margen de las exigencias de igualdad. La generalidad, como en su momento denunció el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se puede vulnerar *de lege data* cuando se aplica un ordenamiento que, sobre el papel, pretende gravar todas las manifestaciones de riqueza de acuerdo con el principio de capacidad económica, pero que, *de facto*, no consigue que todas ellas tributen o lo hagan en la medida en que la norma pretende²⁴.

Esta reivindicación de la generalidad hay que llevarla a cabo a partir del presupuesto del carácter masivo que las relaciones tributarias tienen en nuestros días –reconocido por el TC entre otras, en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/1995, de 13 de noviembre– lo que provoca un traslado al contribuyente de funciones tributarias que habitualmente venía asumiendo la Administración, junto con una imposibilidad de control universal, generadora de un riesgo de que se extiendan los comportamientos elusivos. Hay que tener en cuenta que la generalidad, «en cuanto acarrea una extensión de la base aplicativa, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias», pero también que «el principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas». De ahí que resulte defendible una idea de generalidad que tome como punto de partida al «contribuyente medio» y que parta de la idea de que la simplificación constituye un beneficio común, para la Administración y para los contribuyentes²⁵. La formulación, en relación con la base imponible, de reglas basadas en ese «contribuyente medio» –lo que la doctrina alemana denomina «razonamiento tipificante»– *Typisierende Betrachtungsweise*²⁶ –y la brasileña *padronizações*²⁷– supone atender a índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Esta referencia a la «normalidad» es la esencia de la *estimación objetiva*, porque, como ya indicaba PALAO TABOADA, lo «objetivo» es lo opuesto a lo «subjetivo», y supone prescindir de los rasgos individuales de una cosa para atender a lo que ésta tiene de común o universal²⁸.

La necesidad de tomar en cuenta a ese contribuyente «medio» para hacer efectiva una generalidad que busque la claridad estructural y la sistematicidad, es especialmente importante en los tributos *masivos*, en los cuales la imposición sobre la renta ocupa un lugar destacado. Y respecto a los cuales resulta trascendental garantizar la *practicabilidad* de las normas tributarias. A este respecto, señala HERRERA MOLINA, que «la peculiaridad de las normas de simplificación radica en que prescinden de la capacidad económica *real*, en aras de la practicabilidad administrativa», añadiendo que el conflicto no se plantea entre capacidad económica y otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es immanente al tributo y a su aplicación»²⁹.

I.4. Practicabilidad administrativa.

La practicabilidad de las normas tributarias –que ha sido objeto de especial atención en la dogmática alemana– se puede definir como «el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes»³⁰. La simplicidad de la aplicación requiere simplicidad en la configuración del ordenamiento y por eso, la practicabilidad tiene una primera

manifestación, íntimamente enraizada también con las exigencias de seguridad jurídica; «tipificación y conceptualización abstracta» de las normas tributarias, lo que puede exigir un alejamiento de la realidad, incluso respecto a las bases imponibles.

Como ya dijimos en relación con la ejecución de la norma, las exigencias de practicabilidad son especialmente importantes en aquellas disposiciones susceptibles de «aplicación en masa»³¹, y respecto a las cuales pueden ser precisas, como recuerda ARNDT, la formulación de *standardizaciones* y esquematizaciones de base ficticia; las mismas han sido admitidas en Alemania por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, en lo relativo, por ejemplo, a la fijación a tanto alzado de gastos deducibles –así, la sentencia arquetípica de 2 de febrero de 1951–. La practicabilidad impone que, en lugar de proceder a extraer de un hecho individual, dotado de toda la complejidad inherente a la realidad fáctica, las circunstancias relevantes que permitan su subsunción en la norma, el aplicador de la ley opere a partir de un «caso típico» (*Typus*), susceptible de su inmediata subsunción normativa. La reducción de las circunstancias individuales a un *Typus* que permite una fácil aplicación de los tributos-masa es una forma de actuar al servicio de la practicabilidad. Esta practicabilidad supondría la determinación estimativa del importe del tributo en empresarios que no llevan libros de contabilidad según las reglas mercantiles³².

Y ésta es una evidencia que, en nuestro país, se pone de manifiesto especialmente ante la Ley reguladora de un impuesto de incidencia masiva como el IRPF, que se ha ido configurando progresivamente como una realidad cada vez más compleja, lo que dificulta su aplicación, y, sobre todo, su comprensión por el ciudadano al que va destinado³³. Como señala CALERO GALLEGO, la complejidad de la legislación sobre el IRPF sólo se ve paliada por la circunstancia de que, en realidad, la inmensa mayoría de los contribuyentes no aplican la ley sino los modelos de declaración aprobados mediante Orden Ministerial³⁴. Respecto a la imposición sobre la renta en nuestro país, CUBERO TRUYO entiende que la estimación objetiva es la institución que mejor representa el espíritu de la simplificación: «Con ella se produce una simplificación de los ejercicios liquidatorios y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la Administración»³⁵.

La simplificación y la practicabilidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial en empresarios y profesionales, hacen menos necesaria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; como dice SIMÓN ACOSTA, las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos³⁶.

En suma; los sistemas objetivos inspirados en la practicabilidad y simplificación de los tributos son también instrumentos de previsión del fraude fiscal. Así lo ha visto la Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, otro tributo de clara incidencia masiva. En su Título XV, «medidas de simplificación», la Sexta Directiva liga la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de «evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». Así, el artículo 27 de la Sexta Directiva señala que el Consejo, «por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cual-

quier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales...las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final».

Por todo ello, cabe concluir que las estimaciones objetivas, en la medida en que se configuren como verdaderos métodos de medición aproximada de la base imponible del sujeto pasivo, o en su caso, de la magnitud determinada por las normas sustantivas y que cuenten con una regulación establecida en normas de rango legal, no sólo son aceptables, como dice ESEVERRI MARTÍNEZ, «sino necesarios para la aplicación de los tributos en ciertos casos»³⁷. Y además, su existencia se confirma desde la perspectiva de otros principios; algunos de alcance constitucional, como la seguridad, y de otros, como la llamada *limitación de costes indirectos*.

I.5. Principio de seguridad jurídica.

Como señala CALVO ORTEGA, el principio de seguridad jurídica, definido de manera diversa, gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho; «es lo que se ha definido sintéticamente como *saber a qué atenerse* en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público»³⁸. La seguridad jurídica, principio de rango constitucional –art. 9, 3 de la Constitución española–, tiene una vertiente subjetiva de protección de la confianza, cuya salvaguarda debe garantizarse, según el Tribunal Constitucional español en sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 9.º. Y sobre todo en relación, como ha señalado el propio Tribunal, con los operadores económicos en el mundo empresarial y profesional, que tienen derecho a planificar su actividad amparados por la confianza – sentencia 173/1996, de 31 de octubre –FJ 2.º–. En la misma línea insistirían las sentencias 197/1992, de 19 de noviembre –FJ 5.º– y la 234/2001, de 13 de diciembre –FJ 6.º–. Y es evidente que los sistemas objetivos de tributación, especialmente en actividades económicas de reducida dimensión, constituyen un claro factor de seguridad, al permitir una aproximada determinación previa de la carga fiscal. De hecho, si una de las manifestaciones más claras de la seguridad jurídica en su expresión objetiva es la tipicidad, conviene señalar que la misma surge de las abstracciones inherentes a la Teoría General y se concreta en la idea de determinación –*Bestimmtheit*– como exigencia de que los tipos aparezcan formulados de manera precisa y determinada. Pero también, la tipicidad aparece ligada a la seguridad jurídica –*Rechtssicherheit*– bajo la forma de «consideración tipificante» –*typisierende Betrachtungsweise*– que surge de «los intereses prácticos de la Administración», y de la necesidad de que a la Administración le resulte factible la aplicación masiva de las leyes tributarias³⁹.

Desde la perspectiva de la llamada «manifestación subjetiva» de la seguridad jurídica, los métodos objetivos de determinación de la base pueden coadyuvar a una «legislación más clara y comprensible»⁴⁰, y si bien las deficiencias técnicas de la ley no constituyen, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad, la claridad legislativa es una exigencia de la seguridad jurídica⁴¹. Así lo manifestó el Tribunal Constitucional en su sentencia 46/1990, de 15 de marzo, al señalar que «...la exigencia del artículo 9, 3 relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa...» (FJ 4.º).

I.6. Principio de limitación de costes indirectos.

Por su parte, el principio de limitación de costes indirectos, al que apunta el artículo 2,2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye una «idea fuerza» de la moderna gestión de los tributos, caracterizada por una alta implicación en la misma del obligado tributario. A un ahorro de costes indirectos para el contribuyente se refiere también el artículo 103,3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria «que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias». Este principio, a su vez, trae causa del principio de economía en la actuación administrativa, que ya recogía el artículo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, y que se traduce en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo Común, por ejemplo, el del artículo 35 f), que reconoce el derecho del ciudadano a no presentar documentos que se encuentren en poder de la Administración y que se manifiesta también en los artículos 3 g) y 3 j) de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente; este último precepto reconoce el derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte *menos gravosa* ⁴².

Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de «coste», de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de «presión fiscal indirecta». La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de «economicidad del impuesto», formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición ⁴³. Regla o principio que, posteriormente sería retomado, entre otros, por la doctrina alemana –*Wirtschaftlichkeit*– y traducido posteriormente, en palabras de NEUMARK, en la exigencia del «mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias» para que los tributos «resulten practicables» ⁴⁴. Este principio es también una regla esencial en el ordenamiento tributario de los modernos Estados de Derecho.

Y si hay un punto en el que la reducción de la «presión fiscal indirecta» se manifiesta de un modo especial, ése no es otro que la flexibilización de las exigencias de llevanza de contabilidad. El cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil puede suponer enormes costes fiscales indirectos para las actividades empresariales de reducida dimensión. Por el contrario, la simplificación de las obligaciones contables no colisiona en modo alguno con la relevancia y funcionalidad de la contabilidad como elemento probatorio de la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo ya que, aunque la contabilidad, como dijo la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 10.º, tenga la condición de «elemento acreditativo de la situación económica y financiera del contribuyente», no parece que su llevanza rigurosa sea la única vía de fijar una base imponible adecuada ⁴⁵. Así lo ha expresado la jurisprudencia del TJCE que ha experimentado en este punto una clara evolución; mientras en la sentencia *GT Link* de 17 de julio de 1997 (As. 242/95) el Tribunal viene a reconocer que la contabilidad es el único mecanismo para analizar la situación financiera de una empresa, en la sentencia *Futura Participations* de 15 de mayo de 1997 (As. 250/95), el Tribunal de Luxemburgo reconoce –en este caso, respecto a los establecimientos permanentes– el derecho a prescindir de una contabilidad reglada y determinar sus bases de

acuerdo con un sistema objetivo o *formulario*. En concreto, el TJCE entiende que denegar a un establecimiento permanente la prueba de sus pérdidas deducibles aplicando un método de determinación objetiva de la base, cuando ese método se admite para los residentes, supone una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad ⁴⁶. Lo que supone, en palabras de CAAMAÑO-CALDERÓN-MARTÍN JIMÉNEZ ⁴⁷, que cualquier establecimiento permanente podrá exigir la omisión de la llevanza de una contabilidad ajustada a las normas mercantiles, y por tanto, la aplicación de los regímenes de estimación objetiva que el ordenamiento del Estado de establecimiento tenga previsto para los empresarios residentes. Lo que supone una generalización de los regímenes de estimación objetiva para los establecimientos permanentes y, por tanto, un espaldarazo a la vigencia de los mismos.

I.7. Limitación de obligaciones formales y autoinculpación.

La reducción de costes indirectos tiene además una proyección indudable en el ámbito de los derechos fundamentales del contribuyente. La limitación de las obligaciones contables supone evitar que el contribuyente se coloque en una tesitura en la que, frecuentemente, se rebasa el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse, como un elemento de protección de su presunción de inocencia ⁴⁸.

En principio, conviene recordar que el Tribunal Constitucional avaló la exigencia de llevanza de contabilidad, al señalar que «los documentos contables son documentos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución...» (sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10.º). De ello se deduce que el Tribunal Constitucional parece haber sido taxativo a la hora de afirmar que, cuando el obligado tributario aporta o exhibe documentos cuya existencia viene impuesta por la ley, no se está autoinculpando. Pero frente a esta argumentación señala SOLER ROCH que, aunque es verdad que cuando el contribuyente aporta datos o documentación no está declarando o admitiendo su culpabilidad, «no es menos cierto que el poner de manifiesto, aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento, la realización de hechos imposables no declarados en su día o declarados y valorados insuficientemente, aportando además la declaración justificativa de esos hechos, constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria» ⁴⁹. Y a la hora de la verdad, lo cierto es que la obligación de aportar estos documentos puede derivar en la imposición de una sanción, a pesar de la pretendida separación de procedimientos iniciada a partir del artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y RD 1930/1998, de 11 de septiembre. Ni la llevanza de contabilidad ni ninguna obligación formal o de colaboración puede mantenerse en los supuestos en que aparezca el riesgo de que tal colaboración puede servir para acusar al contribuyente de delito o de infracción administrativa. Lo que, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en las sentencias *Funke* de 25 de febrero de 1993 (TEDH 1993, 7), *Saunders* de 17 de diciembre de 1996 (TEDH 1996, 67) y *JB contra Suiza*, de 3 de mayo de 2001 (TEDH 2001, 322) podrían suponer una vulneración del derecho a no autoincriminarse ⁵⁰.

Cierto es que existe una tendencia en la doctrina a entender que la aportación de documentos cuya llevanza sea obligatoria *ex lege* no constituiría *declaración* a los efectos del artículo 24, 2 de la Constitución, por lo que tal aportación no estaría protegida por el derecho a no autoincriminarse, en la medida en que la contabilidad existe al margen de la voluntad del sujeto. Esta argumentación suele apoyarse en la sentencia *Saunders*, que no extiende el derecho a no declarar contra uno mismo y a no aportar cierto material incriminatorio al material que pueda obtenerse del sujeto por medios coactivos, pero que tenga *una existencia independiente de su voluntad* ⁵¹. Por tanto, la tacha de inconstitucionalidad afectaría sólo a documentos que tengan su causa última en la voluntad del sujeto –no a aquellos cuya existencia venga impuesta por una norma con rango legal– siempre que se obtengan de modo coactivo. Diferenciación –entre documentos de existencia voluntaria o no– que el Tribunal vuelve a sacar en la sentencia *JB contra Suiza*. En cualquier caso, dejar un derecho fundamental como el derecho a no autoinculparse –art. 24, 2 de la Constitución– al albur de la decisión de una norma de establecer o no una obligación de llevanza sobre ciertos documentos contables, sin especificar siquiera si se entiende por obligación legal la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil o si puede ser la ley fiscal la que establezca esta obligación, parece inapropiado ⁵². Por eso, entendemos que no basta para calificar como «material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*» excluido de la protección del derecho a no autoinculparse, toda obligación contable, sino que la calificación en este ámbito ha de ser material y no simplemente formal; han de entenderse como «obligación *ex lege*» las obligaciones contables ajustadas a las disposiciones del Código de Comercio, esto es, la contabilidad de cuya llevanza pretende relevar la estimación objetiva ⁵³. Por el contrario, la obligación de llevanza de contabilidad, unida a la idea de que la aportación de la misma a requerimiento de la Inspección no constituye autoinculpación, supone dotar a la Administración de una prueba obtenida coactivamente, de la que puede derivar para el sujeto una consecuencia punitiva. Y ello, en tanto que el propio artículo 34, 2 de la Ley de Derechos y Garantías del contribuyente dispone que los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de comprobación pueden ser utilizados en el procedimiento destinado a imponer la sanción, incorporación a la que se refiere, en nuestro ordenamiento, el artículo 29, 3 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre ⁵⁴. Esta previsión juega también a favor de la limitación de los deberes formales de colaboración por parte del contribuyente, como factor de tutela de su derecho a no autoincriminarse. Sobre todo en ordenamientos como el español, en el que no está tipificado como comportamiento engañoso de la Administración el uso de potestades tributarias ordinarias para obtener pruebas de cualquier delito –a diferencia de Alemania, donde así lo establece el parágrafo 136, a.3.2. de la Ordenanza Procesal Penal (*Strafprozessordnung*) ⁵⁵. Los sistemas objetivos resultan, en este punto, mucho más acordes con el derecho a la tutela judicial efectiva y al derecho a no autoinculparse del artículo 24, 2 de la Norma Fundamental.

1.8. Recapitulación. La admisibilidad de las estimaciones objetivas.

Podemos resumir lo dicho respecto a las fórmulas de estimación objetiva, señalando que no hay en estos modos objetivos de contribuir obstáculos insalvables en relación con las exigencias de capacidad económica. Por el contrario, los principios constitucionales de generalidad y seguridad jurídica son un buen aval de los mismos. Al tiempo, la necesidad de garantizar la *practicabilidad*,

así como la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando costes económicos adicionales, pérdidas de tiempo y molestias innecesarias para el contribuyente son razones que abogan por su introducción y mantenimiento. A lo que habría que unir que los mismos son un buen mecanismo para garantizar lo que podríamos llamar «potencialidad recaudatoria» del sistema. Esa potencialidad recaudatoria que en ordenamientos de Estados desarrollados como los de nuestro entorno ha justificado la implementación de «cláusulas antielusorias», sí que es un fundamento defendible respecto a Estados en vías de desarrollo. En éstos, la necesidad de asegurar la recaudación es una cuestión vital, ante la crónica crisis económica y social en que se hallan sumidos.

Y en éstos suelen funcionar, desde siempre, figuras tributarias que hunden sus raíces en las «doctrinas productivistas». El «principio productivista» enlaza con una teoría de utilización del tributo como instrumento de «socialización» de la propiedad, especialmente de la propiedad agrícola – así, la posición doctrinal de HENRI GEORGE⁵⁶ – y ha sido recuperado actualmente a la luz de la idea de «función social de la propiedad» que en Alemania recoge el artículo 33 de la Ley Fundamental de Bonn, en relación con la «cláusula de Estado social» (*Sozialstaatsklausel*) de sus artículos 20,1 y 28,1, y en España el artículo 33 de la Constitución. En los modernos sistemas tributarios se observa un resabio productivista, a través de la «función social de la propiedad», que legitima gravar el patrimonio improductivo pero susceptible de explotación⁵⁷; ése sería, en parte el fundamento que aconsejaría la existencia de la imposición sobre el patrimonio, además de impuestos de mayor sesgo productivista, como ha ocurrido en España con el Impuesto andaluz de Tierras Infrutilizadas (sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º). Los fundamentos de este impuesto han sido reafirmados en la actualidad por un sector de la doctrina italiana y con base en la idea de favorecer a los que produzcan por encima de la ganancia mínima estimada, estimulando así la productividad⁵⁸.

A pesar de estas evidencias también es posible encontrarse con argumentos en contra de los sistemas de estimación objetiva, aduciendo que los mismos son frecuentemente fuente de fraude, con especial referencia al método de estimación objetiva por signos, índices o módulos. Como vimos, ésta es la postura manifestada por el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF. El Informe entiende que, dadas las reducidas obligaciones formales de los sujetos en el sistema de estimación objetiva por módulos, «todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos como clientes o proveedores, pueden ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal». Por el contrario, frente a este Informe, la CEPYME se manifestó expresamente en el sentido de que «no cabe una presunción de fraude para los empresarios que, cumpliendo las condiciones requeridas para su aplicación, determinan su base imponible conforme al Régimen de Estimación Objetiva». Lo cual no es menoscabo para que se hayan introducido algunas elogiadas modificaciones en el régimen de la estimación objetiva por módulos en la reforma del IRPF, por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, como la limitación relativa al volumen de compras en bienes y servicios –que no podrá superar, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, los 300.000 euros anuales, nueva redacción del art. 45, 2, 3.º c)–. Por otro lado, y a pesar de los intentos de excluirlas del régimen de módulos, las entidades en régimen de atribución de rentas, previstas en los artículos 10 y 72 de la Ley del IRPF, siguen pudiendo determinar su rendimiento neto a partir del régimen de estimación objetiva «...siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto» (modificación del art. 37 del Reglamento del IRPF por el art. decimoséptimo del RD 27/2003, de 10 de enero). Este

mantenimiento del régimen de estimación objetiva por excelencia en nuestro sistema tributario, que se gestiona conjuntamente con el régimen simplificado en el IVA ⁵⁹, no viene más que a ratificar su vigencia, como lo viene a hacer también la legitimación de la aplicación de los mismos a los establecimientos permanentes respecto a la imposición sobre la renta, reconocida en la sentencia del TJCE *Futura Participations*.

Sin embargo, creemos que no hay que caer en la trampa de justificar las estimaciones objetivas exclusivamente sobre la base de motivaciones de practicabilidad y aligeramiento de la presión fiscal indirecta, lo que supone circunscribir su ámbito de aplicación a la pequeña empresa, como una excrecencia del sistema. La conveniencia de plantear un resurgimiento de las estimaciones objetivas debe ir de la mano de la profunda reflexión que es necesario realizar sobre la fiscalidad de la actividad empresarial en un mundo cada vez más globalizado, donde el factor territorial en el ejercicio del poder tributario ha perdido importancia, y donde las condiciones de deslocalización han facilitado una espiral de competencia fiscal entre Estados, lo que ha supuesto, como recuerdan CAAMAÑO ANIDO-CALDERÓN CARRERO, «una disminución significativa de la presión fiscal del impuesto sobre sociedades a nivel mundial» ⁶⁰. Ello se ha traducido, de modo especial, en un peligro de *desfiscalización* de las rentas derivadas de inversiones extranjeras en los *países fuente*, generalmente Estados en vías de desarrollo. En ese contexto, las estimaciones objetivas pueden erigirse como una buena alternativa para estos países, frente a la proliferación de incentivos o beneficios fiscales, y a la reducción generalizada de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que ha afectado, especialmente y de modo perjudicial, a los países en vías de desarrollo que no tienen la deseable capacidad para articular la transformación de sus respectivos impuestos sobre sociedades ⁶¹.

Muestra de la «recuperación» de las fórmulas de estimación objetiva en un mundo globalizado es el régimen de las entidades navieras que exploten buques propios o arrendados en función del tonelaje, que en nuestro país ha recogido el artículo 135 *ter* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada a la misma por el artículo 2 de la Ley 24/2001. El nuevo régimen supone una primera experiencia importante de determinación objetiva de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde esta perspectiva, de constatación de la vigencia de las estimaciones objetivas y de su reivindicación, vamos a centrarnos en la simplificación fiscal en los Estados latinoamericanos mediante la implantación de regímenes objetivos, no sin antes hacer una breve referencia a las medidas de simplificación que se vienen adoptando en el conjunto de América Latina.

II. LA SIMPLIFICACIÓN EN AMÉRICA LATINA

Los sistemas tributarios de los distintos Estados de América Latina se han venido caracterizando en su gran mayoría por tratarse de sistemas complejos, que adolecen de enormes vicios: fraude, ineficiencia, falta de respeto a las más elementales reglas de la generalidad y la igualdad. Es por eso que las distintas reformas que se han venido proponiendo en estos países en los últimos años han pretendido, entre otras cosas, auspiciar el logro de la simplificación.

La simplificación de los sistemas de Latinoamérica es una necesidad a la vista de los paupérrimos resultados recaudatorios a los que ha conducido la tributación en estos países; evasión y «economía informal» han sido las consecuencias más destacadas. Un organismo tan criticado en los últimos tiempos como el Fondo Monetario Internacional ⁶², a través de su Departamento de Finanzas Públicas, ha destacado los altos costes de un sector informal en cuya generación ha tenido buena parte de culpa la ineficiencia de los sistemas tributarios ⁶³. Es obvio que la existencia de economía informal es una de las razones por las que los gobiernos no son capaces de obtener los ingresos para satisfacer las necesidades presupuestarias, además de incrementar la carga tributaria de otros contribuyentes. A la hora de preguntarse cómo fomentar que las actividades económicas adoptan estructuras formales parece necesario, aunque no imprescindible, diseñar una estrategia que permita a la Administración Tributaria obtener, con bajos costes de gestión, los datos y la información tributaria necesaria. Al tiempo es necesario diferenciar «el universo de los contribuyentes por segmentos que reflejen diferentes riesgos para ingresos y diferentes necesidades de servicios («grandes, medianos y pequeños contribuyentes»).

Factor decisivo será, por tanto, el afrontar las formas de tributación de los pequeños contribuyentes, que tienen características especiales, y que por tanto requieren este tratamiento simplificado. Estos contribuyentes, cuantitativamente, suponen un número mayor, aunque sus ingresos porcentuales sean más bajos. Por tanto, en relación con estos contribuyentes la Administración Tributaria necesita un régimen sencillo o, de lo contrario, los costes de gestión pueden exceder de los ingresos potenciales, abriendo el camino a la ineficiencia recaudatoria y al déficit ⁶⁴. Existe una multitud de opciones en cuanto a su estructura; así pueden configurarse como impuestos individuales *ad hoc*, o bien como regímenes especiales para impuestos ya existentes. Pueden ser de carácter opcional o voluntario u obligatorio. Pueden consistir en «cuotas mínimas», presuntivas, de recaudación sencilla. Y pueden contemplarse, respecto a los mismos, beneficios adicionales tales como la eliminación de la retención en la fuente, la supresión o simplificación de la obligación de llevar contabilidad o de los requisitos de facturación.

En suma, los regímenes objetivos orientados a la simplificación se caracterizan, todos ellos, por un razonable y proporcional sacrificio de la certeza en la determinación de la base imponible, a cambio de una posibilidad más real de *efectivizar* la tributación en ciertos sectores, incluyendo frecuentemente una nota que no es habitual en estos sistemas en los países europeos: los mismos suelen reemplazar la liquidación normal de varios impuestos –Renta, IVA, contribuciones sociales...–.

En la línea de estas propuestas, los diferentes Estados latinoamericanos han ido adoptando soluciones tributarias de simplificación. Así, en México han sido constantes las reformas que en los últimos años se han presentado a la opinión pública como «medidas de simplificación», sobre todo aquellas que han tenido como objetivo modificar el *Código Fiscal de la Federación* ⁶⁵. Especialmente intensa resulta en México la corriente doctrinal favorable a la simplificación de la imposición sobre la renta (ISR), en especial en lo relativo a las pequeñas empresas y asalariados ⁶⁶, traducida en las reformas operadas en el año 2002. En Ecuador también se hizo un esfuerzo importante para simplificar el ordenamiento tributario, desde la creación en 1997 del Servicio de Rentas Internas, y sobre todo, desde la apertura del proceso de reforma de 1999 –creación del impuesto sobre circulación de capitales– sobre la idea de que la legislación tributaria tenga «factibilidad administrativa» ⁶⁷.

En Costa Rica se aprobó en julio de 2001 una Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, cuya finalidad es, en palabras de su Preámbulo, «hacer el sistema tributario más ágil, fácil y claro...»⁶⁸. En este país se ha tendido a introducir un tipo general del 10% para las empresas pequeñas y un 15% para el resto, a calcular sobre los ingresos, reforma que se pretende importar a Guatemala⁶⁹. En el caso de Panamá, se ha presentado en febrero de 2001, una Propuesta de Reordenamiento y Simplificación del Sistema Tributario, uno de cuyos elementos cardinales era, precisamente, reemplazar para contribuyentes con ingresos brutos mensuales menores de 1.500 Balboas y especial para contribuyentes con ingresos mensuales entre 1.500 y 5.000, los sistemas de exención por un régimen especial de pequeños contribuyentes, próximo a los sistemas de determinación objetiva.

Es, sin embargo, en el Área del Cono Sur –y sobre todo entre los Estados del MERCOSUR– donde la apuesta por la simplificación viene siendo más intensa en los últimos tiempos.

De entre todos los ejemplos, debemos destacar el caso chileno. Resulta evidente la modernización del sistema tributario de Chile, que se ha manifestado en un aumento significativo de la capacidad recaudatoria y en la reducción del déficit fiscal, como señalaba en el año 2000 el Informe de Michael Jorratt, *Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno*, según el cual, sin embargo, «...hay mucho por hacer en cuanto a la simplificación de la estructura tributaria, particularmente en relación con el Impuesto sobre la Renta...». Creemos que el Informe Jorratt pone el dedo en la llaga de un problema del sistema fiscal chileno, común a los países de América Latina, en cuanto dice que «existen al menos tres razones que aconsejan buscar un sistema tributario más simple. La primera es que los sistemas tributarios modernos son de autodeclaración, por lo que conviene que sean simples para facilitar la correcta declaración de los contribuyentes. La segunda razón, es que los sistemas complejos obligan a las personas y empresas a gastar más recursos para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, los cuales en otras circunstancias podrían destinarse a actividades productivas. La tercera razón, y tal vez la más importante, es que los sistemas tributarios complejos facilitan la evasión y elusión de los impuestos, con todos los efectos negativos que esto conlleva»⁷⁰.

Al margen de esas pretensiones de modificación, lo cierto es que el sistema fiscal de Chile cuenta con un importante exponente de los sistemas objetivos de determinación de la renta gravable. Es el caso del *Impuesto a la Renta de Primera Categoría* grava las rentas del capital invertido en los distintos sectores económicos con una tasa única del 15%. La base imponible es «alternativa», de manera que la alícuota se aplica, para empresas que tributan de acuerdo a la renta efectiva, a partir de beneficios percibidos o devengados. Los pequeños contribuyentes de los sectores agrícola, minero y transporte, por el contrario, determinan su renta en función de renta presunta⁷¹.

Sin embargo y como se verá, quizás sea el caso de Brasil el que constituye el ejemplo más claro de un proceso de simplificación que el Ministro Pedro Malán, en el año 1998 consideraba imprescindible por la necesidad de poner fin a «la falta de armonización de nuestro sistema tributa-

rio con una estructura mucho más simple, mucho más fácil de entender...»⁷². Brasil fue un Estado pionero en una práctica de política legislativa que con desigual fortuna se ha extendido a otros países del Cono Sur y que no es otra que la de prever como medio de simplificación legislativa la implementación de regímenes tributarios para pequeños contribuyentes basados en estimaciones objetivas de la base imponible⁷³.

En otros Estados del Cono Sur, y en especial, en los otros tres miembros de MERCOSUR, Uruguay, Paraguay y Argentina, desde finales de los años noventa se han puesto en práctica también mecanismos de simplificación del sistema tributario, a través de métodos de determinación objetiva de la base imponible, en especial en pequeñas y medianas empresas, aunque con un balance no tan positivo. Por eso creemos que es el momento de centrarnos en esta fórmula de simplificación y hacer una breve semblanza de la situación de los regímenes de determinación objetiva que en los últimos años se han ido introduciendo en la imposición sobre la renta en los distintos Estados latinoamericanos.

III. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA DE BASES IMPONIBLES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN AMÉRICA LATINA

Al margen o de forma simultánea a las llamadas «normas de simplificación tributaria», en los últimos años los sistemas fiscales latinoamericanos han avanzado en la implantación de mecanismos de determinación objetiva de bases en la imposición directa, pero también en la indirecta. Sin ánimo de exhaustividad en la exposición de una cuestión que podría ser objeto de un desproporcionado tratamiento, vamos a referirnos a una serie de supuestos con una intención meramente ejemplificativa.

Como muestra significativa, podemos exponer, en primer lugar, la reforma del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la República Dominicana, de 2001⁷⁴; frente al contenido del artículo 287 del Código Tributario dominicano, que dispone, con carácter general, que la renta neta imponible se fijará por un sistema de «estimación directa», y la excepción prevista para las «microempresas» por el artículo 290 del mismo Código, la reforma implanta la regla, a través de la modificación del artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta (ISR), de que «si el contribuyente realizare alguna actividad industrial o comercial, la renta bruta de dicha actividad podrá ser reducida en un 30% para convertirla en renta neta, si no se mantiene en tal actividad una contabilidad organizada». Lo que supone ampliar la determinación objetiva, introduciendo una especie de «estimación indirecta», en caso de incumplimiento de obligaciones contables.

En el caso de Venezuela, y como consecuencia de la Ley de 13 de noviembre de 2000, que autoriza al Presidente de la República para dictar Decretos con fuerza de ley en las materias que se delegan, se modificó con vigencia a partir del 1 de enero de 2002 la Ley del Impuesto sobre la Renta, para introducir un artículo 34, denominado *De las Rentas Presuntas*⁷⁵. También en Colombia, el 188 del Estatuto Tributario, relativo al «Impuesto sobre la Renta y Complementarios», a la hora de

definir la «renta líquida», introduce el concepto de «renta presunta», basada en un porcentaje de los ingresos brutos, modificada por medio del artículo 94 de la Ley 223 de 1995, a los efectos de excluir de la misma el Régimen de Mercadeo Agropecuario, las empresas prestadoras de servicios públicos y sociedades en procesos de liquidación ⁷⁶.

En el caso de Perú, frente a la imposición general sobre la renta para personas físicas y jurídicas, en lo relativo a las actividades empresariales ⁷⁷, se recoge el llamado *Régimen Unificado*, como ejemplo de método simplificado y objetivo y que reemplaza al impuesto sobre la renta y el IVA. Se trata de una figura que grava a personas físicas y propietarios únicos, los ingresos brutos se determinan en función del número de establecimientos, trabajadores, superficie afectada a la actividad. Es un régimen opcional, gestionado mediante registro. Se exigen facturas de compras y ventas, pero no se otorga crédito para el IVA.

La recaudación alcanzada en Perú, por medio de esta figura tributaria, ha sido razonablemente satisfactoria y ello no resiste una comparación con otros Estados, como Argentina ⁷⁸.

Otro de los ejemplos en Latinoamérica de país que ha afrontado de modo decidido el tratamiento fiscal de los pequeños contribuyentes es el caso de Bolivia, superando la situación de los años ochenta caracterizada por un estancamiento en la recaudación provocada por la ineficiencia del sistema tributario –en 1985 la recaudación sobre el porcentaje del PIB se situó por debajo del 1%, ocasionando un déficit fiscal del Sector Público no financiero del 26% del PIB–, comenzaron una serie de reformas orientadas por la finalidad de aumentar ingresos. Entre ellas, la Ley 843 de 20 de mayo de 1986, que aunque fue concebida para aumentar la recaudación, e inspirada por la idea de que «los sistemas tributarios modernos deben ser más simples tanto en el número de impuestos que debe tener un sistema impositivo y en la forma de calcular los mismos», se creó un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, en sustitución del Impuesto a la Renta Presunta, pero a partir de los años noventa, se crean regímenes tributarios especiales para pequeños contribuyentes, en concreto el Régimen Tributario Simplificado, que es un impuesto donde se han de satisfacer cantidades fijas, en función de categorías y escalas de «comerciantes minoristas, vivanderos y artesanos, siempre y cuando su capital, en moneda nacional, no exceda de un equivalente a \$us 2.800 aproximadamente y su ingreso bruto anual sea inferior a \$us 10.400 ⁷⁹.

Bolivia es uno de los países del Cono Sur que mejor ha delineado el tratamiento fiscal de los pequeños contribuyentes, con la finalidad de reducir lo que se conoce como sector informal.

En tal sentido, existen tres impuestos «objetivos»:

El *Régimen Tributario Simplificado* (RTS) que contempla el pago unificado del IVA y la imposición sobre la transmisión y la renta. Se aprobó por Decreto Supremo, 21521 de 13 de febrero de 1987. Se establecen cuatro categorías de contribuyentes con un máximo de capital de trabajo igual a 9.600 Bs, y un máximo de ingresos anuales de 48.000 Bs. Se excluyen del régimen a los comerciantes de bienes electrónicos o electrodomésticos, comerciantes inscritos en el Impuesto sobre Consumos Específicos y a aquellos sujetos pasivos que opten por registrarse en el régimen general.

Posteriormente, el D.S. de 28 de mayo de 1987 incorpora dos categorías adicionales al RTS, aunque posteriormente el D.S. 22555 de 25 de julio de 1990, deroga este Decreto e incrementa el capital máximo a 10.800 Bs. Quedan excluidos los sujetos pasivos con un capital hasta 1.000 Bs. Finalmente el D.S. 24484, de 29 de enero de 1997, establece nuevamente seis categorías adicionales al RTS, con un mínimo de capital de 2.001 Bs, y un máximo de 18.800 Bs.

El *Sistema Tributario Integrado* (STI), previsto en el D.S. 21642, de 30 de junio de 1987, determina que son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas, propietarias de hasta dos vehículos de transporte urbano, interprovincial e interdepartamental, excluyendo las empresas. La tabla de categorías y cuotas a pagar se prevé mediante D.S. 21963 (30 de junio de 1988). El impuesto sustituye al IVA y al ITP.

Por último, el *Régimen Agropecuario Unificado* (RAU) suple la tributación sobre el valor añadido y la renta, y se aplica a personas físicas y comunidades hereditarias que realicen actividades agrícolas o pecuarias en predios cuya superficie está comprendida dentro de los límites establecidos por las normas legales tributarias ⁸⁰.

Es obligatorio destacar también los casos de Paraguay y Uruguay, en los que se aplican dos regímenes similares que responden al modelo de *tributo único*, para pequeños contribuyentes y que vienen a suplantar en relación con esos contribuyentes al IVA y al impuesto sobre la renta de las empresas. En Paraguay sólo pueden optar por este modo de tributación, las pequeñas empresas cuyos ingresos no superen los 180.000 u\$s. en el año, con exclusión de los profesionales y de los proveedores del Estado. Se clasifica en categorías, considerando los sueldos, alquileres pagados, compras de mercaderías y gastos en servicios públicos. El impuesto a abonar es del 4% sobre los ingresos brutos. En Uruguay existe el Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPE), por cuya aplicación pueden optar los sujetos y entidades que realicen actividades empresariales y que no superen una facturación anual de 25.000 u\$s. La tributación a través del IPE supone el pago de una cuota fija mensual de alrededor de 75 u\$s. También en este caso, sólo se reemplaza el impuesto sobre la renta y el IVA, y como en Paraguay, se deberán satisfacer normalmente, las aportaciones para la Seguridad Social ⁸¹.

Pero es, sobre todo en Brasil y Argentina, donde la objetivización de bases ha funcionado con especial profusión en los últimos años, aunque con desigual resultado. Vamos a analizar ambos supuestos por separado, para contrastar una situación que lleva a una conclusión evidente: el éxito de un diseño adecuado de los regímenes objetivos en Brasil contrasta con su absoluto fracaso en Argentina.

IV. EL CASO DE ARGENTINA

De todos es conocida la honda crisis económica en que en la actualidad se encuentra sumida la República Argentina. Es evidente que éste no es el lugar para hacer un análisis de las profundas causas de la misma, análisis que exigiría un mínimo de rigor y complejidad, para huir de indeseables simplismos. No obstante, al cotejar las opiniones de los analistas más serios y rigurosos de aquel

país, vemos un punto en común en todos ellos a la hora de señalar las causas más relevantes de la crisis; el déficit fiscal derivado de un desajuste de recursos, que han tenido que financiarse con el endeudamiento en moneda extranjera. Entre las causas de ese déficit destaca un sistema tributario que no funciona desde el punto de vista recaudatorio, unido a un gasto público que ha venido creciendo de modo exponencial. Ambas circunstancias han contribuido a generar un déficit crónico, cuya mitigación o eliminación ha fracasado de forma reiterada y ha estado en el centro de todos los planes de ajuste, elaborados a la luz de las recomendaciones del FMI. Ciertamente es que la visión ortodoxa de quienes destacan el grave problema del fraude argentino parece centrarse exclusivamente en el «sobredimensionamiento del Estado» –lo que es verdad– y en el desorbitado gasto público, pero sin prestar la suficiente atención, como recuerda GABETTA, a un sistema fiscal recaudatoriamente estéril. A este respecto, señala este autor: «Si se considera que la mitad de la economía no pasa por la contabilidad oficial; que de la otra mitad sólo pagan impuestos los consumidores y los trabajadores en nómina, pues no existe un sistema fiscal digno de ese nombre y lo esencial de la recaudación se basa en los impuestos indirectos y que más de un tercio del presupuesto se destina a intereses y subsidios, el famoso déficit del Estado por el gasto, causa y efecto de todos los males según el razonamiento ortodoxo, resulta casi una pamplina»⁸².

Éste es un problema que la economía argentina viene arrastrando desde hace muchos años; «el problema básico del déficit fiscal es el desajuste de recursos», «...si se revisan las Cuentas de Inversión del Presupuesto Nacional de los últimos años se da una cuenta de que el 50% de los recursos públicos se aplicaron a jubilaciones, pensiones y asignaciones familiares, 25% al pago de la deuda pública y el resto 25% a salarios, contratos, insumos, inversión de la Administración Pública»⁸³. Aunque la debacle económica y financiera en la que se ha precipitado el país desde mediados de 2001 ha tenido en la agudización de la esterilidad recaudatoria del sistema tributario una de sus causas más evidentes.

Así, conviene recordar que las medidas del Ministro Domingo Cavallo, exigidas por el FMI para aportar la asistencia financiera necesaria, se orientaron desde el punto de vista fiscal, a una simplificación del régimen tributario y a un aumento del «costo de oportunidad» de quienes operaban en la economía informal⁸⁴. De hecho, tras el anuncio de estas medidas, y a pesar de la incertidumbre que las mismas generaron inicialmente, las mismas permitieron el «salvataje» del FMI de agosto de 2001, lo que provocó una reacción económica, tan positiva como efímera, pues la misma se agotó rápidamente hacia fines de septiembre del mismo año, cuando se conoció el derrumbe de la recaudación tributaria⁸⁵. La simplificación tributaria se había convertido en una pretensión meramente nominal, con escasa traducción material y sin incidir en el objetivo de aumentar la eficiencia recaudatoria.

En efecto, las cifras resultaban elocuentes. Las cuentas del Tesoro Nacional argentino habían registrado en diciembre de 2001 un déficit de 1.157 millones de dólares, dejando el desequilibrio durante el año 2001 en 9.087 millones⁸⁶, según se deducía de fuentes cercanas al Ministerio de Economía. Esas mismas fuentes indicaban que el déficit había sido propiciado por la desviación de recursos, y «gran parte del desvío en los recursos se explicó por las caídas de la recaudación tributaria que alcanzó los 955 millones y en las contribuciones de la Seguridad Social que alcanzó los 220,1 millones».

Por tanto, y a pesar de las múltiples causas que pueden explicar una crisis tan profunda como la argentina, no hay duda de que el déficit fiscal es una de ellas. Ciertamente es que para asegurar el pago puntual de la deuda el país estableció una política de déficit cero y la pretendió garantizar con recaudación tributaria⁸⁷. Pero también es cierto que los instrumentos recaudatorios no han sido eficaces, y que la evasión tributaria y la corrupción, junto con unas complejas relaciones tributarias entre el Estado y las provincias, han propiciado serios problemas recaudatorios⁸⁸. Como señalan CABALLERO y DORNBUSCH, «Argentina no es el primer país que tiene problemas de recaudación tributaria; hay soluciones disponibles y deben ser impuestas»⁸⁹. De hecho todas las propuestas orientadas a incidir en la reforma tributaria insisten en la simplificación y reforma del sistema tributario, eliminando impuestos distorsivos⁹⁰.

Para entender esta situación, y sobre todo, para valorar la mayor o menor simplicidad del sistema recaudatorio argentino, vamos a proponer algunas consideraciones en torno a las posibles formas de tributación sobre «bases objetivas» contenidas en la legislación argentina.

Conviene destacar, de salida, que el artículo 16 de la Constitución Nacional argentina proclama como núcleo del llamado «programa constitucional»⁹¹ el principio de igualdad como base de los impuestos y de las cargas públicas, mientras el artículo 17 establece la inviolabilidad de la propiedad e impone la previa indemnización en caso de expropiación por causa de utilidad pública, fijada por ley. No existe, por tanto, una proclamación de la exigencia de capacidad económica que pueda erigirse como valladar para negar la previsión de «impuestos objetivos»⁹². La regla de la capacidad económica es en Argentina un principio de creación jurisprudencial⁹³. En este sentido, la jurisprudencia argentina suele mostrar una gran amplitud de miras a la hora de aceptar la impugnación de figuras tributarias por la vulneración del principio de capacidad económica. Así, es importante la negativa de la Corte Suprema argentina al señalar que el voluntario sometimiento a un régimen legal de determinación objetiva de la base imponible, sin reserva alguna, priva a quien así actúe de toda posibilidad de impugnarlo con base constitucional.

Es más, la propia doctrina científica entiende que el principio de capacidad económica no puede servir para excluir la aceptación de tributos de estructura objetiva. Así SPISSO señala que «en suma, el principio de capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Mas la estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá no está determinada por sólo la capacidad económica del sujeto pasivo, que en algunos casos jugará un papel subsidiario, sino también por razones de conveniencia y justicia social y de bien común, ajenas a la capacidad económica»⁹⁴. Al mismo tiempo, la admisión de la igualdad, entendida como exclusión de zonas inmunes a la tributación y de *tax loopholes*, justificaría estos métodos, en la medida en que los mismos garantizaran un mejor funcionamiento recaudatorio del sistema, en tanto que el desconocimiento del principio de igualdad, como base de los impuestos, constituye el mayor estímulo a la evasión fiscal⁹⁵. La simplificación del sistema puede obviar una visión tradicional de la capacidad económica relativa pero garantiza la igualdad, en tanto extiende la obligación de contribuir a sectores que hasta entonces no lo venían haciendo –en especial en el ámbito empresarial y profesional– y ello puede lograrse por medio de métodos objetivos de tributación.

Pues bien, las figuras tributarias que en Argentina han constituido los exponentes de la simplificación y del recurso a los métodos objetivos, con resultados escasamente alentadores, han sido el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el llamado *monotributo*.

IV.1. El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Así, en primer lugar hay que tener en cuenta el llamado *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*, previsto en la Ley 25.063 y en la Ley 23.966 de ITC.

Se trata de un tributo sobre base presunta, cuya ley reguladora fue promulgada el 24 de diciembre de 1998 y publicada el 30 de diciembre del mismo mes, gravando los ejercicios cerrados «con posterioridad» a su entrada en vigencia, al día siguiente de su publicación, es decir, el 31 de diciembre de 1998. El problema estribaba en saber qué se podía entender por ejercicios cerrados con posterioridad a dicha fecha; la posición de la Corte Suprema consistió en determinar que cuando se habla en la ley de «posterioridad», hay que referirse a todo momento que acaezca después del inicio de su vigencia, que sería a las cero horas del día 31 de diciembre. Ello significa que el impuesto afectará a todas las empresas que cierren su ejercicio durante las 24 horas del día 31 de diciembre de 1998, resultando constitucionalmente admisible incidir sobre beneficios generados durante el año 1998, si el ejercicio social se cerró el último día –Fallo *Georgalos*⁹⁶–. Se trata de un supuesto de impuesto establecido el último día hábil del ejercicio, con un efecto de la llamada «retroactividad impropia».

Las recomendaciones acerca de su aplicación han provenido del Fondo Monetario Internacional, a efectos de utilizar una herramienta tendente a proveer un mínimo de recaudación proveniente del impuesto a la renta, cuya base de aplicación pudo resultar fuertemente reducida por los agudos procesos inflacionarios acaecidos en varios de los países de la región (Argentina, México, Perú). En este sentido, se argumentó que los mecanismos de ajuste por inflación vigentes para el impuesto a la renta, en lo relativo a los rendimientos de las empresas, habían provocado un desmesurado crecimiento de las pérdidas trasladables hacia adelante, y consecuentemente, la recaudación del impuesto a las ganancias se vería fuertemente acotada por dicha circunstancia. Ante tal situación se sugirió la posibilidad de utilizar un gravamen a la renta mínima presunta.

En lo atinente a los objetivos que se persiguen con la implantación del tributo, se señala la pretensión de maximizar la recaudación y lograr la simplicidad, gravando la renta mínima potencial de los empresarios. Quienes, en la República Argentina defienden la utilización de este gravamen sostienen que debe funcionar como un tributo de capitalización empresarial que supondrá un estímulo al uso más eficiente del capital mal utilizado u ocioso. Se considera que toda empresa, al realizar inversión en activos, calcula la tasa de retorno del capital, la cual constituye una razonable medición de la renta empresarial mínima potencial.

En la mayoría de la doctrina, la figura del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta ha suscitado un rechazo generalizado. Desde la perspectiva de las exigencias de capacidad económica se señala que el impuesto no mide racionalmente la renta potencial, objeto del impuesto, toda vez

que por su modalidad puede llegar a exceder, como impuesto mínimo, de lo que podría ser económicamente dicha renta potencial. Desde el principio de igualdad, y en relación con su finalidad de perseguir la evasión, se ha señalado también la escasa incidencia de esta figura tributaria como instrumento contra el fraude respecto a grandes empresas que pueden transferir pérdidas o proceder a endeudamientos ficticios. En el plano de los efectos económicos, el impuesto incide de manera más intensa en las empresas de nueva implantación, así como penaliza a las empresas «altamente intensivas de capital», lo que afecta a las decisiones en materia de inversión y crecimiento, además de discriminar a las empresas que acuden a la financiación exterior. Enlaza todo ello con la falta de neutralidad del gravamen ya que su impacto en el consumidor dependerá de los diversos canales de producción y distribución por los que atraviesen bienes y servicios. Pero sobre todo, así lo dice NAVIERA DE CASANOVA, el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta «...causa una sensación de injusticia bastante notable en los contribuyentes, quienes se ven obligados a tributar por sus activos con independencia de los pasivos que posean», añadiendo el mismo autor que «ello adquiere ribetes realmente injustos cuando empresas en virtual situación de quiebra, en concurso de acreedores, son obligadas a pagar este gravamen sin poder hacer valer los pasivos que arrastran»⁹⁷.

En una breve descripción del régimen legal del impuesto, señalemos que su hecho imponible, descrito en el artículo 1.º de la Ley 25.063, reguladora del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, consiste en la *ganancia mínima presunta*. Dicha ganancia mínima presunta se establece legalmente a partir de una base imponible fijada en función de «los activos valuados según lo dispone esta ley» –art. 1.º–. Si se trata de un ejercicio irregular, el impuesto se determina sobre los activos resultantes al cierre, en proporción al tiempo de duración del mismo. En ese caso, deberán determinar e ingresar un impuesto proporcional al tiempo que reste para completar el ejercicio anual previsto en el primer párrafo.

El artículo 2.º de la Ley reguladora del impuesto determina los sujetos pasivos a título de contribuyentes. Éstos serán, en primer lugar, las sociedades domiciliadas en el país, las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el país, abarcando actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o de lucro, como de prestación de servicios, sean técnicos, científicos o profesionales. También, las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, en relación con dichos inmuebles, los fideicomisos constituidos en el país según la Ley 24.441, salvo los financieros de sus artículos 19 y 20, los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1.º de la Ley 24.083 y los establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualquier otra. Tendrán la consideración de responsables, según el propio artículo 2.º, segundo 1; las personas domiciliadas en el país que tengan el condominio, posesión, tenencia, disposición, custodia, administración, etc., de los bienes que constituyan establecimientos permanentes.

A la hora de determinar la base imponible, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Ganancia Presunta establece unas reglas de valoración de los bienes sobre los que el impuesto recae⁹⁸. Además, los bienes situados en el exterior se valoran, en general, de igual manera que los bienes situados en el país, excepto en lo relativo a la actualización de los valores, al cómputo de las diferencias de cambio y en lo relativo a las normas de impuestos inmobiliarios provinciales. Los créditos, depósitos y

existencia de moneda extranjera en el extranjero (más sus intereses y ajustes), se computan por su valor al cierre del ejercicio ⁹⁹. También se determinan supuestos de no sujeción, en concreto en relación con activos que no se computan para fijar la Ganancia Mínima Presunta ¹⁰⁰.

Para el caso de entidades financieras y compañías de seguros, las mismas considerarán como base imponible el 20% del valor de sus activos gravados de acuerdo con las normas de valoración anteriormente expuestas. Por su parte, los *consignatarios de hacienda, frutos y productos del país*, considerarán como base imponible el 40% de los activos.

Al mismo tiempo la Ley incluye una serie de exenciones; a saber, los bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Ley 19.640), los bienes pertenecientes a sujetos a quienes resulte de aplicación el régimen especial de la minería (Ley 24.196), los bienes pertenecientes a entidades exentas del impuesto a las ganancias (arts. 20 d), e), 9 g), m) y r) de la ley de impuesto a las Ganancias), los bienes exentos en función de leyes nacionales o convenios internacionales, las acciones y participaciones en otras empresas sujetas al impuesto, incluidos las aportaciones y anticipos a cuenta de futuras ampliaciones de capital, los bienes entregados por fiduciarios que sean sujetos del impuesto a los fiduciarios de fideicomisos también sujetos, las participaciones en fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1.º de la Ley 24.083 y las participaciones en otros fondos comunes de inversión en la proporción a las respectivas participaciones en otras entidades sujetas al impuesto que integren el activo del fondo. También se determina que los bienes muebles amortizables de *primer uso* (excepto automóviles), así como las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras no son computables en el ejercicio de adquisición y en el siguiente.

El tipo de gravamen a aplicar sobre la base imponible es del 1%. De la cuota se podrá deducir, en concepto de pago a cuenta, el importe del Impuesto a las Ganancias (imposición sobre la renta general) satisfecho durante el mismo período impositivo, así como los impuestos satisfechos en el extranjero por *tributos similares* sobre bienes situados en el exterior.

El impuesto se «liquida» en períodos de diez ejercicios anuales, según artículo 1.º, primer párrafo *in fine*, desde el ejercicio 1998 inclusive, según ha entendido el fallo «Georgalos» de la Corte Suprema, ya citado.

No obstante, la más importante expresión de los métodos objetivos de tributación en el sistema tributario argentino, es, sin lugar a dudas, el llamado *monotributo*.

IV.2. El monotributo.

El llamado *monotributo* constituye la expresión más evidente –y también la más cuestionable en cuanto a sus resultados– de simplificación tributaria argentina en los últimos años. Su creación se enmarca en una serie de medidas de política tributaria, adoptadas durante la segunda presidencia de Carlos Menem (1995-1999), entre las que destaca la creación de la Administración Federal de

Ingresos Públicos (AFIP), ente con una estructura, al menos en teoría, muy parecida a nuestra Agencia Estatal de Administración Tributaria, y que viene a suceder tanto a la Dirección General Impositiva como a la Administración Nacional de Aduanas.

El llamado monotributo es, en realidad, el «Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes», previsto en la Ley 24.977, sancionada el 3 de junio de 1998, y promulgada parcialmente el 2 de julio de 1998, entrando en vigor el mismo día de su publicación, 6 de julio. Se trata de un régimen para pequeños contribuyentes, de carácter opcional, que abarca en una sola figura tributaria las cuantías debidas por los impuestos a las Ganancias, IVA y al Sistema Previsional (Seguridad Social). Constituye un mecanismo de tributación considerado atractivo porque simplifica las cuantías a satisfacer por los impuestos más comunes entre pequeños empresarios y profesionales, al englobarlas en una sola y con un monto fijo estimado, dejando al margen las cuantías y gastos reales. Por el contrario, plantea algunas desventajas manifiestas que deberán ser valoradas por el contribuyente a la hora de optar por este régimen simplificado, como la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado.

Las razones que justificaron la aprobación del monotributo se situaban entre las justificaciones más clásicas de la simplificación tributaria. Se trataba de «dar respuesta a una situación de creciente informalidad de la economía que muchas veces se debía a una cuestión involuntaria, dada la presión tributaria alta en los sectores más bajos y el exorbitante coste del cumplimiento»¹⁰¹.

Su régimen jurídico, resumidamente, es el siguiente:

Se trata, como se dijo, de una modalidad de tributación opcional. La opción se formaliza mediante inscripción en la AFIP y pueden hacerlo todos aquellos que tengan la condición de *pequeño contribuyente*, y que aparezcan definidos como tales en el artículo 2 de la Ley 24.977, de 2 de julio de 1998, desarrollada por el Decreto 885/98 y que se modificó por reforma tributaria Ley 25.239 (B.O. 31/12/99), que entró en vigor el 1 de abril de 2000. Cuando se trate de personas físicas, se considerará *pequeño contribuyente* a quien realice un oficio o sea titular de una empresa o explotación. También a las «sucesiones indivisas», siempre y cuando sean continuadoras, desde el fallecimiento hasta la declaración de herederos, de la actividad empresarial o profesional del causante. En cuanto a las sociedades, los sujetos son las sociedades civiles, de hecho, mercantiles irregulares, de capital e industria, colectivas o en comandita simple. En cualquier caso, no deben haber obtenido en el ejercicio anual inmediatamente anterior unos ingresos brutos inferiores o iguales a **ciento cuarenta y cuatro mil pesos**. También serán considerados *pequeños contribuyentes* quienes ejerzan profesiones, incluidas aquellas para las que se requiere título universitario y/o habilitación profesional, pero sólo podrán incorporarse al Régimen Simplificado cuando el importe de sus ingresos brutos anuales no supere el límite de **treinta y seis mil pesos**. Si se realizan operaciones sujetas y operaciones no sujetas o exentas, sólo se tendrán en cuenta las sujetas y las exentas y no sujetas, vinculadas a éstas. Igual criterio debe ser aplicado para las herencias indivisas y comunidades hereditarias que asuman la condición de responsable durante el lapso que medie entre el fallecimiento del causante y la declaración de herederos o declaración oficial de efectos jurídicos similares (art. 3.º de la Ley 24.977).

Los contribuyentes podrán renunciar a este régimen, resultando efectiva tal renuncia a partir del primer día del mes siguiente, y no pudiendo volver a optar por acogerse al mismo hasta transcurridos tres ejercicios anuales (art. 16 de la Ley 24.977).

En cuanto a las exclusiones del régimen del monotributo, las mismas aparecen previstas en el artículo 17 de la norma reguladora. Con carácter general, se pierde la condición de *monotributista* cuando los sujetos tuvieran más de una unidad de explotación y/o actividad comprendida en el régimen, o adquieran bienes o realicen gastos injustificados por un valor incompatible con los ingresos declarados.

También quedan excluidos del monotributo aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos o energía eléctrica consumida, acumulados en los últimos doce meses, o en su caso, la superficie afectada a la actividad o el precio unitario de las operaciones, superen los límites establecidos. También aquellos que desarrollen alguna de las siguientes actividades económicas: la intermediación entre la oferta y la demanda de recursos financieros, el corretaje de títulos, valores mobiliarios y cambio, el alquiler o administración de inmuebles, el almacenamiento o depósito de productos de terceros, propaganda y publicidad, y agentes de aduana. También los que realicen funciones de empresario, director o productor de espectáculos, los consultores, y los que desarrollen actividades concernientes al sector primario de la economía con exclusión de la actividad agropecuaria.

El *monotributo* es un impuesto de cuota fija en el que la cuantía a satisfacer se desprende de una tabla establecida por categorías con base en los ingresos brutos anuales, en magnitudes físicas como la superficie ocupada o la energía eléctrica utilizada y en el precio por unidad máximo en ventas, obras, locaciones o prestaciones de servicios (art. 7 de la Ley 24.977). Las cuotas aparecen fijadas en unas escalas, de manera muy similar a lo que ocurre con nuestros signos, índices o módulos en la determinación del rendimiento de actividades económicas en el IRPF o las cuotas de tarifa del IAE, previstas en su artículo 86 de la Ley de Haciendas Locales, en redacción dada por el artículo 25 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

Las cuotas fijadas son las siguientes:

a) *Monotributistas* en general (excepto Agropecuarios)

Escala vigente desde el 1-4-2000	Ingresos hasta	Magnitudes físicas hasta			Cuota mensual	Aporte autónomos	Total
		M	KW anual	Precio unitario			
0	\$ 12.000	20	2.000	\$ 100	\$ 33	\$ 55	\$ 88
I	\$ 24.000	30	3.300	\$ 150	\$ 39	\$ 55	\$ 94
II	\$ 36.000	45	5.000	\$ 220	\$ 75	\$ 55	\$ 130
III	\$ 48.000	60	6.700	\$ 300	\$ 118	\$ 55	\$ 173
IV	\$ 72.000	85	10.000	\$ 430	\$ 194	\$ 55	\$ 249
V	\$ 96.000	110	13.000	\$ 580	\$ 284	\$ 55	\$ 339
VI	\$ 120.000	150	16.500	\$ 720	\$ 373	\$ 55	\$ 428
VII	\$ 144.000	200	20.000	\$ 870	\$ 464	\$ 55	\$ 519

b) *Monotributistas* sector Agropecuario

Categoría	Ingresos hasta	Cuota mensual	Aporte autónomos	Total
0	\$ 12.000	–	\$ 55	\$ 55
I	\$ 24.000	\$ 39	\$ 55	\$ 94
II	\$ 36.000	\$ 75	\$ 55	\$ 130
III	\$ 48.000	\$ 118	\$ 55	\$ 173
IV	\$ 72.000	\$ 194	\$ 55	\$ 249
V	\$ 96.000	\$ 284	\$ 55	\$ 339
VI	\$ 120.000	\$ 373	\$ 55	\$ 428
VII	\$ 144.000	\$ 464	\$ 55	\$ 519

c) *Monotributistas* sector Profesionales

Categoría	Ingresos hasta	Magnitudes físicas hasta		Antig. máxima en la matrícula	Cuota del monotributo
		m ²	KW anual		
0	\$ 12.000	20	2.000	0 a 3 años	\$ 33
I	\$ 24.000	30	3.300	+ 3 a 10 años	\$ 39
II	\$ 36.000	45	5.000	+ 10 años	\$ 75

El contribuyente inscrito en el Régimen Simplificado deberá exigir, emitir y entregar las facturas por las operaciones que realice, estando obligado a conservarlas en la forma y condiciones que establezca la AFIP. Están obligados también a exhibir las identificaciones y los correspondientes comprobantes de pago (art. 19 de la Ley 24.977).

Como el monotributo suplanta también las aportaciones a la Seguridad Social, la Ley 24.977 incluye diversas disposiciones en esta materia que, desde nuestro punto de vista, desbordan las previsiones puramente tributarias. Así, en lo concerniente a «aportes previsionales» –cotizaciones de la Seguridad Social– el contribuyente en régimen simplificado sustituye su aportación prevista en el artículo 11 de la ley 24.241 por uno equivalente a la suma de treinta y tres pesos.

Finalmente, el artículo 59 de la Ley 24.241 estableció una afectación de lo recaudado por el monotributo que se destinará:

- a) El setenta por ciento (70%) a la financiación de las prestaciones administradas por la Administración Nacional de la Seguridad Social, organismo dependiente de la Secretaría de Seguridad Social del Ministerio de Trabajo y de Seguridad Social.

- b) El treinta por ciento (30%) a las jurisdicciones provinciales en forma diaria y automática, de acuerdo a la distribución secundaria prevista en la Ley 23.548 y sus modificatorias.

En suma, la figura del *monotributo* en la República Argentina recae sobre personas físicas y ciertas sociedades y sustituye al impuesto sobre la renta, IVA y Seguridad Social. Se trata de un impuesto que se gestiona mediante *registro*, y tiene la condición de opcional, imponiendo la exigencia de facturas de compras y ventas, aunque no otorga derecho a la deducción del IVA soportado. Así pues, parece que nos encontramos ante un ejemplo arquetípico de impuesto sencillo, fácil, desvinculado de los ingresos reales y por tanto, de los onerosos requisitos contables y dotado de un evidente carácter *productivista*, en el que, aparentemente, a mayor producción, mayor ahorro fiscal. No vulneraría la capacidad contributiva aunque entendiésemos que la misma abarca su manifestación de capacidad *relativa* porque sería una figura «voluntaria». No sería impugnabile por ese motivo tanto porque nadie puede ir contra sus propios actos, como porque «no se puede impugnar con base constitucional un régimen a cuyas consecuencias se ha adherido el contribuyente voluntariamente» (así, la Corte Superior de Justicia, en la sentencia *Tachella*, de 10 de octubre de 2002).

Sin embargo, frente a estas consideraciones, se han destacado aspectos censurables en el régimen del monotributo. Por señalar los más destacables, y siguiendo en este punto a NAVEIRA DE CASANOVA, el principio de capacidad contributiva se vulneraría cuando, por ejemplo, se sigue teniendo que pagar el tributo a pesar de que la actividad ha dejado temporalmente de ejercerse, o cuando, de hecho, no se obtienen ingresos por el ejercicio, sin que se prevea ninguna consecuencia especial para estos supuestos. En lo relativo a los profesionales, produce entre ellos una discriminación bastante clara, tanto en relación con otros profesionales que obtienen ingresos superiores a 36.000 \$, pero inferiores al tope máximo, como respecto a otros contribuyentes que prestan servicios para lo cual no requieren título universitario, «y cuyo tope es cuatro veces mayor». Por otro lado, la existencia en cada actividad de varias «categorías» en función del volumen de operaciones pulveriza el efecto «productivista»; de forma que no es verdad que «a mayor producción, mayor ahorro fiscal». Al contrario, a medida que los ingresos brutos crecen irá aumentando la categoría correspondiente y con ello el impuesto a abonar. Por último no es un impuesto sencillo; de ello son buena muestra los más de 300 artículos que componen la normativa a aplicar ¹⁰².

IV.3. Valoración global de los impuestos objetivos argentinos.

Si estos dos figuras tributarias, exponentes del errático proceso de simplificación del sistema tributario argentino, pueden merecer críticas desde perspectivas estrictamente jurídicas, que van desde el respeto a los principios de igualdad y capacidad contributiva a, sobre todo, las exigencias de neutralidad que cabe esperar del sistema impositivo, merecen una valoración, fundamentalmente, a partir de los resultados obtenidos con las mismas. No olvidemos que uno de los principales fundamentos de la implantación de estas figuras tributarias era el aumento de la eficiencia recaudatoria, consiguiendo incorporar al sistema tributario «oficial», a buena parte de la actividad económica que, hasta el momento, se movía en la «economía informal».

Y desde esta perspectiva, la valoración no puede resultar más desalentadora. Así, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se ha movido en unos márgenes recaudatorios muy modestos en comparación con las demás figuras tributarias que integran el sistema tributario argentino. Su potencialidad fiscal se ha mantenido en una línea regular hasta mediados de los años noventa, en un escenario económico sustentado en la paridad peso-dólar y en el rigor fiscal que la misma imponía, en aras del equilibrio monetario. Los acuerdos con el FMI del año 1995 –6.700 millones de dólares sobre la base de un escrupuloso plan de ajuste– incluían también el compromiso de obtener un excedente fiscal de 5.500 millones de dólares, lo que parecía exigir no sólo un incremento de la presión fiscal, que tuvo lugar especialmente en relación con los impuestos indirectos, sino mantener figuras como el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta que, más en la teoría que en la realidad práctica de los números, parecía garantizar un acertado nivel de recaudación.

Pero sobre todo, es un impuesto que ha sido especialmente sensible a la coyuntura económica. Resulta curioso que especialmente a mediados de los años noventa, en plena efervescencia de las reformas del Ministro Cavallo, y a pesar de las pretensiones de incluir la reforma del sistema tributario y la simplificación del mismo dentro de las medidas de ajuste, no se contemplasen en modo alguno reformas importantes en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, ni siquiera para establecer un mínimo exento o la no tributación en caso de que se prueben resultados adversos o pérdidas.

Similares consideraciones podrían hacerse en relación con el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo). Su implantación venía lastrada por la impopularidad, al vincularse por la mayoría de los ciudadanos a las recomendaciones del FMI, y, en la práctica, provocó ya en los años 1998 y 1999 caídas de recaudación debidas, sobre todo, a problemas técnicos en su regulación. Los recursos originados en el IVA argentino, una vez deducidas las devoluciones a exportadores, se redujeron un 10,6%, debido, además de a la contracción de la actividad económica y de las importaciones, y a que la puesta en marcha del monotributo supuso la supresión de retenciones a los contribuyentes que se incorporaron a ese régimen.

El nervio de esta figura impositiva, como instrumento para incentivar la reactivación económica, es el rigido por el llamado «principio productivista»: se favorece a los que produzcan por encima de la ganancia mínima estimada y se estimula la productividad. Pero ello también ha conllevado su excesiva dependencia de la coyuntura económica. Al prever un mínimo de actividad obliga a los contribuyentes a obtener un cierto rendimiento para poderlo satisfacer, lo que supone que en fases de recesión –así ocurre en Argentina a partir de 1998– el impuesto se convierte en una figura que puede incluso tener alcance confiscatorio ¹⁰³, dando lugar a una situación en la cual «ni el Estado podía prescindir del impuesto, especialmente frente al FMI, ni los contribuyentes pagarlo». Ello generó una situación a finales de los noventa, en el prelude del actual *default*, en la que el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta experimentó diversas modificaciones, generando una enorme inseguridad jurídica; por ejemplo, la imposición sobre los combustibles se convirtió en imposición a cuenta sobre el impuesto a la ganancia mínima, y posteriormente el propio impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se transformaría en un tributo a cuenta de la imposición general sobre las ganancias. Fruto de ello ha sido un considerable fraude, y un fracaso recaudatorio del impuesto, que debe ser reformulado.

V. EL CASO DE BRASIL

En la *República Federativa* de Brasil la factibilidad de la implantación de sistemas objetivos de determinación de la renta encuentra su amparo en el artículo 44 del Código Tributario Nacional, en el que se dice «a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou *presumido* ou dos proventos tributáveis». Este precepto está admitiendo métodos objetivos de determinación de la renta ¹⁰⁴, sin que la aprobación de la Constitución de 1988 ¹⁰⁵, que refuerza el principio de capacidad económica, se entienda que resulta óbice para ello. En este sentido, proclama BALEEIRO que «así, para permitir al legislador ordinario medios para enfrentarse a la complejidad de las situaciones, el artículo 44 dice que la base de cálculo será, no sólo el importe real o efectivo de la renta, sino también aquel importe "arbitrado o presumido", según *standards* legales o reglamentarios» ¹⁰⁶.

Pero una correcta valoración de estos medios de determinación objetiva exige llevarla a cabo en el marco de referencia del sistema tributario brasileño. En lo relativo a la imposición directa, el elemento nuclear del sistema tributario de Brasil es, como no podría ser de otra manera, el *Imposto sobre a Renda*, definido en el artículo 43 del Código Tributario Nacional. Especialmente importante en relación con las exigencias de simplificación es la definición de la renta en las personas jurídicas. Debe tenerse en cuenta que en este impuesto las personas jurídicas que realicen actividades empresariales tributarán por *lucro real*, determinado a partir del balance social y de la cuenta de pérdidas y ganancias siempre que lleven la contabilidad establecida por la normativa mercantil y las obligaciones mercantiles incorporadas al Reglamento del Impuesto de la Renta aprobado por Decreto-Ley 1.041, de 11 de enero de 1994 (RIR/94), en su artículo 197. Éste será la suma del obtenido por medio de las que se denominan *operaciones sociales normales* y el resultado de las llamadas *transacciones eventuales* o accesorias. El beneficio empresarial a tener en cuenta en las operaciones sociales normales es el denominado *lucro operacional* formado por la diferencia entre la renta bruta operacional y las cantidades deducibles: costes, gastos operacionales o corrientes, provisiones y pérdidas.

La determinación del lucro gravado a través del sistema de *lucro real* se puede abandonar en dos hipótesis diferentes: cuando la comprobación contable de ese lucro real resultase imposible. En este caso, y ante la imposibilidad de determinar los beneficios reales a partir de la contabilidad, la Administración está legitimada para usar métodos de determinación del beneficio, entre los que destacan el llamado sistema de *lucro arbitrado* ¹⁰⁷, que estaría muy cerca de lo que es la estimación indirecta en el sistema español y los presupuestos para su aplicación, definidos en el artículo 50 de la vigente LGT.

El *lucro arbitrado* es, en realidad, un método alternativo de liquidación, a través de un mecanismo de investigación y determinación de la renta gravable que se aplicará bajo el presupuesto de que resulte imposible la cuantificación a partir de la contabilidad. Esta técnica, conocida como *lançamento por arbitramento* encuentra su apoyo en el artículo 148 del Código Tributario Nacional, que permite acudir a esta forma de estimar la base cuando se hayan omitido por el contribuyente las correspondientes declaraciones o las mismas no merezcan fiabilidad. Pero en todo caso, y al igual que ocurre en España con la estimación indirecta, el *lucro arbitrado* debe determinarse con aproxi-

mación lo más exacta posible al lucro real, de modo que se evite o se minimice lo que BARROS CARVALHO denomina «distorcer a própria ocorrência factual descrita na hipótese tributaria»¹⁰⁸. De hecho, el citado artículo 148 del Código Tributario Nacional intenta garantizar que, en los supuestos en que se acuda a «arbitrar» el resultado, se salvaguarde la «avaliação contraditória, administrativa ou judicial»¹⁰⁹. Los elementos a tener en cuenta para proceder a «arbitrar» el lucro son el valor del activo inmovilizado, disponible o realizable a corto y a largo plazo y el capital o los ingresos brutos, a juicio de la Administración liquidadora. La jurisprudencia viene entendiendo que, en caso de que se descalifique la contabilidad del contribuyente, y no quepa posibilidad de conocer una renta real y fiable, el lucro se debe «arbitrar» exclusivamente en función del capital¹¹⁰.

En lo concerniente a la imposición indirecta, debemos tener en cuenta que el artículo 155, I, B) de la Constitución atribuye conjuntamente a los Estados y a la Federación la competencia para establecer, entre otros, los impuestos relativos a «operaciones relativas a circulación de mercancías y prestaciones de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, incluso cuando las operaciones y prestaciones se inicien en el exterior»¹¹¹. Esta «competencia conjunta» debe concretarse en la aprobación del *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço* (ICMS), que grava la circulación de mercancías, la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal, y la prestación de servicios de comunicaciones, resultando definido a partir de la Constitución de 1988 como un impuesto no acumulativo –art. 155, 2.º, I– que sustituye al antiguo *Imposto sobre Circulação de Mercadorias* (ICM), que contiene rasgos de un impuesto en cascada. La reforma tributaria que pretende impulsar la Administración Lula prevé la supresión del ICMS en cuanto *impuesto estadual* y su sustitución por un Impuesto sobre el Valor Añadido de carácter nacional.

Jurídicamente, la concurrencia competencial en materia de ICMS debe resolverse a través de una «lei complementar» –contempladas en el art. 59 de la Constitución, como medidas legales para desarrollar previsiones constitucionales– que la Carta Magna de 1988 preveía que se adoptase en el plazo de sesenta días a contar desde la fecha de su promulgación, y que terminó articulándose a través del Convenio 66/88, aprobándose mucho después, y por Lei Complementar n.º 87/96, el Texto Básico del Reglamento del ICMS¹¹². El ICMS contiene un régimen para pequeños contribuyentes que aplican los Estados, y que se basa en porcentajes a tanto alzado sobre el valor de las ventas o importe de los servicios prestados.

La combinación del régimen general del ICMS con el sistema «objetivo» para pequeños contribuyentes ha dado unos resultados recaudatorios, francamente positivos, que podemos resumir diciendo que el ICMS recaudado en Brasil hasta octubre de 2001 alcanzó la cifra de 77, 6 billones de reales, con una proyección para el año 2001 de 94,3 billones. En cifras nominales, la recaudación por este impuesto durante el Plan Real, que tuvo como uno de sus objetivos clave la expansión del ICMS a todos los sectores económicos y profesionales sobre la base de fórmulas objetivas y simplificadas, evolucionó desde 1995 a 2000 en un 75%. También se nota un sorprendente incremento de la recaudación en valores reales, es decir, descontada la inflación.

Para ilustrar esto, incluimos a continuación unos cuadros explicativos basados en el Informe de VITALI BORDIN, L.C., «Carga Tributaria e evolução do ICMS no Brasil»¹¹³.

ICMS BRASIL (Recaudación en valores nominales)

Período	em R\$
1994	25.597.601.000
1995	47.203.613.000
1996	55.697.078.000
1997	59.563.948.000
1998	60.930.187.000
1999	67.885.418.000
2000	82.277.745.000
Acumulado hasta octubre de 2001	77.598.274.000

FUNCIONAMIENTO DEL ICMS DE LOS ESTADOS, ACUMULADO HASTA OCTUBRE DE 2001

ICMS DE LOS ESTADOS			
ACUMULADO HASTA OCTUBRE 2001			
Crecimiento Real (%), Ranking y Participación Relativa			
Estados	Crecimiento	Ranking	Participación
Rio Grande do Sul	7,66	13.º	7,04
Santa Catarina	8,86	11.º	3,50
Paraná	3,48	19.º	5,14
REGIÓN SUR			
São Paulo	2,32	22.º	36,05
Rio de Janeiro	7,29	15.º	10,18
Minas Gerais	9,47	10.º	9,43
Espirito Santo	18,00	2.º	2,68
REGIÓN SUDESTE			
Acre	13,42	5.º	0,14
Amazonas	10,36	7.º	1,77
Pará	17,80	3.º	1,64
Rondônia	0,63	24.º	0,60
Amapá	6,94	16.º	0,13
Roraima	9,64	9.º	0,13
Tocantins	12,99	6.º	0,36

Estados	Crecimiento	Ranking	Participación
REGIÓN NORTE			
Maranhão	20,15	1.º	0,88
Piauí	3,08	20.º	0,51
Ceará	5,08	18.º	2,25
Rio Grande do Norte	5,87	17.º	0,96
Paraíba	14,11	4.º	0,96
Pernambuco	0,40	25.º	2,52
Alagoas	-0,33	26.º	0,63
Sergipe	10,12	8.º	0,63
Bahia	2,21	23.º	4,51
REGIÓN NORDESTE			
Mato Grosso	-2,05	27.º	1,61
Mato Grosso do Sul	7,92	12.º	1,31
Goiás	7,43	14.º	2,76
Distrito Federal	2,67	21.º	1,68
REGIÓN C. OESTE			
BRASIL	5,37		100,00

**COMPARATIVO DE LAS VARIACIONES REALES DEL
PIB Y DEL ICMS DE BRASIL**

Años	PIB-BR (em %)	ICMS-BR (em %)
1989	3,2	21,77
1990	-4,3	10,89
1991	1,0	-6,48
1992	-0,5	-7,22
1993	4,9	-6,24
1994	5,9	11,85
1995	4,2	17,50
1996	2,7	6,16
1997	3,3	-0,87
1998	0,2	-1,52
1999	0,8	-0,08
2000	4,5	6,53

FUENTE: IBGE, BACEN y SEFAZ/RS.

Esta potencialidad recaudatoria del ICMS tuvo algunas consecuencias negativas a raíz, precisamente, de la generalización de métodos simplificados y objetivos de recaudación, pues estimuló que los Estados no se adhirieran al principal instrumento de tributación objetiva previsto en el sistema tributario brasileño, el SIMPLES, al que nos referiremos a continuación.

Es por eso, que, en los últimos años, fue necesario profundizar en el «equilibrio fiscal». Este equilibrio fue una prioridad en todo el proceso de reformas que, con un relativo éxito, se vienen impulsando en el país desde la implantación del Plan Real, y que es de esperar que la *Administración Lula* continúe a partir de enero de 2003. Pero la necesidad de garantizar el equilibrio, asegurando la suficiencia recaudatoria y, sobre todo, actuando en el *lado del gasto*, hizo necesario aprobar el Plan de Acción 1999-2001 e impulsar el Programa de Estabilidad Fiscal, que, entre otras cosas, incluye una Reforma Tributaria que la *Administración Cardoso* sometió a la consideración de los representantes de los Estados y los Municipios. Esta reforma tenía como objetivos, una vez más, la «simplicidad» de la legislación fiscal, facilitando el cumplimiento de la obligación tributaria, y que es posible que la nueva Administración brasileña del Presidente Lula vaya también a continuar. De hecho, el Plan de Reforma Tributaria del año 2003 presentado por el Ministro Antonio Palocci, afecta a la imposición sobre la renta, con un tipo para las rentas más altas del 35%, y a la implantación de un impuesto progresivo de titularidad federal sobre las herencias, así como a la citada supresión del ICMS y su sustitución por un impuesto indirecto «modelo IVA» de carácter nacional, pero no incide de modo significativo en las medidas de simplificación adoptadas por los gobiernos anteriores.

En este marco es en el que hay que analizar el gran instrumento de la «simplicidad» tributaria en Brasil, que no es otra que el método de tributación para pequeños contribuyentes de impuestos federales, conocido como SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) aprobado por medio de Ley 9.317 de 1966, y que a partir del año 1997 iba a adquirir la condición de mecanismo integrado de simplicidad tributaria que tiene en la actualidad. Después de la Reforma por Decreto n.º 3.000 de 26 de marzo de 1999, el sistema se incluye en el Capítulo IV del *Regulamento del Imposto de Renda* (RIR).

V.1. EL SIMPLES.

Como señalamos, el SIMPLES es la expresión más clara de la tributación objetiva en Brasil. Su naturaleza de sistema objetivo de tributación no radica sólo en la determinación *forfetaria* de la base sino en su estructura de «monotributo», en el sentido de que el pago del SIMPLES sustituye a diversos impuestos y contribuciones federales; así al Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ), a la Contribución social sobre el lucro líquido (CSLL), a la Contribución de las empresas para la financiación de la seguridad social (COFINS), que es un impuesto en cascada del 3% sobre la facturación de las empresas, al Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), al Impuesto para fines sociales (PISP/PASEP), que también es un impuesto del 0,65% sobre la facturación de las empresas y a las contribuciones empresariales de la seguridad social. Cabe destacar, por el contrario, y sobre esto volveremos más adelante, que el SIMPLES no incluye el impuesto indirecto más importante de titularidad *estadual*, que es el *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço* (ICMS).

Como sistema objetivo de tributación que es, el SIMPLES se liquida a partir de determinados porcentajes aplicados sobre la facturación de las microempresas y empresas de pequeño porte a las que se aplica. Estos porcentajes varían según una escala progresiva que va desde el 3% para las microempresas con ingresos anuales hasta 60.000 reales y llega al 7% para las llamadas «empresas de pequeño porte», con ingresos que no superen 1.200.000 reales. En este sentido, conviene señalar que el artículo 185 del RIR define la microempresa como la persona jurídica que haya obtenido, en el año, ingresos brutos iguales o inferiores a 120.000 reales. Por su parte, *empresa de pequeño porte* es la persona jurídica que hubiera obtenido, en el ejercicio, ingresos brutos superiores a 20.000 reales e iguales o inferiores a 1.200.000 reales (Ley n.º 9.732 de 11 de diciembre de 1998, art. 3.º). La superación de estos límites supone, automáticamente, la baja en el sistema simplificado (art. 192, I).

Asimismo, se establece la imposibilidad de acogerse a este sistema para ciertas microempresas o pequeñas empresas; aquellas cuya actividad sea la de banco comercial, de inversiones, de desarrollo, caja económica, sociedad de crédito, sociedad corredora de títulos etc. O que se dediquen a la compraventa o arrendamiento de inmuebles. O que tengan un socio extranjero, o que sean filial, sucursal, agencia o representación en Brasil, de personas jurídicas con residencia en el extranjero. O que cuenten entre sus socios a otra persona jurídica. Por último se excluyen una serie de actividades –importaciones, publicidad, *factoring*, servicios de vigilancia, determinados servicios profesionales de medicina, producción de espectáculos, contaduría y auditoría, etc.–. En este caso se incluyen también las microempresas situadas en la Zona Franca de Manaus y la Amazonia Oriental.

Por su parte, el artículo 146, 3.º del RIR establece que las sociedades civiles de prestación de servicios profesionales relativos al ejercicio de una profesión legalmente reglamentada, tributarán por el impuesto de conformidad con las normas aplicables a las demás personas jurídicas. Se añade también que las empresas públicas y las sociedades de economía mixta son contribuyentes en las mismas condiciones que las demás personas jurídicas. Y el artículo 150 del RIR dispone, con carácter general, que «las empresas individuales, a los efectos del impuesto sobre la renta, se equiparan a las personas jurídicas», recogiendo un principio que ya había sido introducido por el Decreto-Ley n.º 1.706, de 23 de octubre de 1979.

La tributación a través del SIMPLES supone, así, un sistema opcional en el que se pueden incluir las microempresas o empresas de pequeño porte, y a través del cual pagarán mensualmente, de manera unificada y a tanto alzado, una serie de impuestos entre los que se incluyen el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas. La cuantía a satisfacer se determina, según señala el artículo 188 del RIR, mediante la aplicación de unos únicos porcentajes sobre la renta bruta obtenida mensualmente. Tales porcentajes aparecen fijados en el artículo 5.º de la Ley 9.317. El pago unificado de estos impuestos se hará de forma centralizada hasta el décimo día del mes siguiente a aquel en que hubieran sido obtenidos los ingresos brutos, emitiéndose por la Administración un documento único (DARF-SIMPLES), acreditativo de dicho pago. Su ejecución tendrá lugar mediante comunicación por la persona jurídica o de oficio.

Todas las microempresas adheridas al sistema presentarán, con periodicidad anual, una declaración simplificada que se entregará hasta el último día hábil del mes de mayo. La tributación a través de este sistema supone, como corresponde a un sistema de tributación objetiva, la exención de

los deberes contables previstos para el común de las actividades económicas. Se cumplimentarán estas obligaciones de contabilidad y registro con la llevanza del llamado *Livro Caixa*, y de un *Livro de Registro de Inventário*, donde se reflejarán los bienes de inversión.

El ejercicio de la opción por el SIMPLES tendrá lugar en el momento de la inscripción de la empresa en el *Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica* (CNPJ), o bien, si ya se halla inscrita, promoviendo la correspondiente alteración censal, la cual desplegará sus efectos a partir del primer día del ejercicio siguiente.

El RIR señala también las distintas formas de exclusión del SIMPLES. Se puede resultar excluido del Sistema por opción de la contribuyente, presentando tal renuncia hasta el último día hábil del mes de enero, en cuyo caso la exclusión surte efecto a partir del ejercicio siguiente. O también de oficio, de modo obligatorio, cuando se incurra en alguna de las situaciones excluyentes señaladas, como por ejemplo, sobrepasar la cuantía del rendimiento o por el tipo de actividad que desarrolla la empresa. La exclusión obligatoria, practicada de oficio por la Administración, como consecuencia de haber sobrepasado el empresario los límites cuantitativos establecidos, será eficaz a partir del mes siguiente a aquel en que se proceda a tal exclusión. Ahora bien, cuando el motivo de la exclusión sea el haber superado, en el ejercicio de inicio de las actividades, el límite de ingresos brutos correspondientes a 100.000 reales multiplicados por el número de meses de efectividad durante el propio ejercicio, la exclusión surtirá efecto a partir del inicio de la actividad de la persona jurídica, debiendo además satisfacerse la totalidad o la diferencia del importe del tributo que corresponde por aplicación del régimen general de determinación de la base, incluidos los intereses de demora. Ahora bien, cuando la microempresa sobrepase el límite de 20.000 reales, pero no el de 1.200.000 reales, podrá promover, mediante la correspondiente modificación censal en el *Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica*, la inscripción como empresa de pequeño porte.

Al mismo tiempo, se prevén como causas de exclusión del régimen, la negativa injustificada a la exhibición de los libros que es necesario llevar, la resistencia a la labor inspectora, la constitución de personas jurídicas por testaferros que no sean verdaderos socios, la comisión reiterada de infracciones tributarias y la comercialización de mercancías efectos de contrabando o de delitos contra el *orden tributario*, sobre los que haya recaído sentencia firme. En estos supuestos, el artículo 196, V del RIR, señala que la exclusión del SIMPLES surtirá efecto a partir del mes de concurrencia de cualquiera de estas circunstancias.

A diferencia de las experiencias de simplificación y *objetivización* tributaria en Argentina –imposición sobre la ganancia mínima presunta y *monotributo*– la valoración de la aplicación del SIMPLES en Brasil en los últimos años, ha sido claramente positiva. Su aplicación cuenta con el apoyo de un importante sector doctrinal que ve en estos métodos objetivos de determinación de la base en ciertas actividades empresariales, un avance importante en cuanto a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente y la eficacia recaudatoria del sistema. Valga como muestra la opinión del citado Aliomar BALEEIRO, para quien resulta adecuado superar el dogma de la necesidad de que los impuestos se exijan siempre sobre *padroes pessoais e escalas progressivas*, aun a riesgo de que desaparezcan los estímulos a la reactivación económica y de la eventualidad de un «éxodo de la riqueza material y de los hombres capaces de crearla». Al tiempo de cuestionarse los efectos de una prima-

cía de los impuestos personales y progresivos sobre los precios, los salarios, el bienestar, la ocupación, la capitalización y, en fin, el desarrollo económico. BALEIRO es extremadamente claro al afirmar: «al final, nadie desea justicia fiscal obtenida a toda costa, incluso con la contrapartida de la ruina económica del país, como si fuera un ansia mística de perfección...»¹¹⁴.

Ello no significa que el SIMPLES no tenga aspectos negativos. Entre lo más criticable del régimen del SIMPLES cabría señalar que el mismo, en tanto «monotributo» o técnica de tributación que suple diversas figuras tributarias, no incluye alguna figura tributaria especialmente importante; en especial, el impuesto indirecto más importante de los Estados, que es el *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço* (ICMS). El ICMS, al que nos hemos referido, y que se encuentra en fase de reforma, ha proporcionado, a partir de sus regímenes para pequeños contribuyentes, buenos ingresos a los Estados, lo que ha servido para que muy pocos Estados se hubiesen adherido al SIMPLES federal, redundando en un debilitamiento de este mecanismo tributario, del que todavía cabe esperar que alcance sus verdaderas potencialidades tributarias.

NOTAS

- ¹ Hemos manejado la edición *The Rise and decline of nations: economic growth, stagflation, and social rigidities*, New Haven: Yale University Press, cop. 1982.
- ² TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. Herrera Molina, Marcial Pons IEF, Madrid, 2002, pág. 86.
- ³ RESCIGNO, G., *Fattibilità e applicabilità delle leggi*, Maggioli, Rimini, 1983, págs. 10 a 15.
- ⁴ CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 32.
- ⁵ El gravamen de las entidades que venden bienes o servicios en formato electrónico a través de la red está garantizado en Europa para operadores establecidos fuera de la Unión Europea, respecto a las transacciones con consumidores finales por medio de la Directiva 2001/115/CEE, frente a la exención decretada en Estados Unidos para las ventas por Internet hasta noviembre de 2003 por la *Internet Tax Freedom Act*. Los principios de neutralidad, seguridad jurídica y simplicidad como inspiradores de la tributación indirecta del comercio electrónico se establecieron en la Comunicación COM (98) 374, «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» y fueron asumidos y adaptados para la imposición directa por la OCDE.
- ⁶ Como dice POVEDA BLANCO, F., «El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico», *Impuestos*, t. I, 1992, pág. 130.
- ⁷ Véase al respecto GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., *El régimen especial simplificado en el IVA*, Editorial Comares, Granada, 2002, pág. 11.
- ⁸ GÉNOVA GALVÁN, A., *Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, pág. 466.
- ⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., «Los métodos de determinación de bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», *Hacienda y Derecho*, volumen IV, IEP, 1973, pág. 208.
- ¹⁰ Para CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.-MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1977, pág. 77, para quienes las estimaciones objetivas significan un obstáculo muy significativo a la realización concreta del principio de capacidad económica. Véase al respecto, en relación con el régimen simplificado del IVA, NÚÑEZ GRANÓN, M., «El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido ¿un impuesto alternativo?», *Impuestos*, t. II, 1995, pág. 112.
- ¹¹ ARNDT, H.W., *Praktikabilität und Effizienz*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, pág. 7.
- ¹² CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.-MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., págs. 78 y 79.
- ¹³ SAINZ DE BUJANDA, F., «Los métodos de determinación de bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», op. cit., pág. 242.

- 14 La autora se refiere al régimen simplificado del IVA. NÚÑEZ GRAÑÓN, M., «El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, ¿un impuesto alternativo?», *op. cit.*, pág. 112.
- 15 Aranzadi, 3209.
- 16 Que la Administración convierte en igual lo que fue tratado por el legislador – y debe ser tratado – como desigual; DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*, Ed. Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 1988, pág. 271.
- 17 MERINO JARA, I., «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, n.º 221, 1992, pág. 984.
- 18 Que la capacidad contributiva no es el único índice de justicia tributaria, sobre todo a partir del artículo 31,1 de la Constitución lo dejan bien claro LOZANO SERRANO, C.-MARTÍN QUERALT, J., al señalar que en la actualidad «...reaparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica –titularidad de un patrimonio, percepción de renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza– proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros principios del ordenamiento tributario –igualdad y progresividad– como con los principios de justicia del gasto público»; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 140. Véase también, PALAO TABOADA, C., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», Civitas, *REDF*, n.º 88, 1995.
- 19 HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons- Fundación Oriol y Urquijo, Madrid, Barcelona, 1998, pág. 40.
- 20 DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*, *op. cit.*, pág. 271.
- 21 FERREIRO LAPATZA, J.J., «Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente», *Quincena Fiscal*, n.º 1, 2003, pág. 12.
- 22 SIMÓN ACOSTA, E., *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*, Ceura, Madrid, 1981, pág. 257.
- 23 CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, *op. cit.*, págs. 89 y 90.
- 24 Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho Financiero y Tributario*, t. I, vol. 3.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, págs. 182 a 184.
- 25 CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, *op. cit.*, pág. 38.
- 26 WENNRICH, E., *Die Typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, 1.ª ed., Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, 1963, pág. 1.
- 27 DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*, *op. cit.*, pág. 258.
- 28 PALAO TABOADA, C., «La estimación objetiva singular», Civitas, *REDF*, n.º 2, 1974, pág. 379.
- 29 HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, *op. cit.*, págs. 164 y 165.
- 30 ARNDT, H., *Praktikabilität und Effizienz*, *op. cit.*, pág. 7.
- 31 BECKER, A., *Teoria Geral do Direito Tributario*, 2.ª ed., Sao Paulo, Saraiva, 1972, págs. 464 a 477.
- 32 ARNDT, H., *Praktikabilität und Effizienz*, *op. cit.*, págs. 17 a 22.
- 33 Algunas de estas complejidades son inherente a la circunstancia de que el IRPF se ha convertido, desde la reforma de la LOFCA por Ley 3/1996, de 27 de diciembre, en un impuesto «parcialmente cedido», con una *desagregación* de la tarifa y la existencia de una «cuota autonómica». Complejidad que resulta aún mayor, a partir de la nueva reforma de la financiación autonómica por la Ley Orgánica 7/2001, y la Ley 21/2001, que amplían la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto al IRPF, lo que ha supuesto una regulación aún más complicada, por ejemplo, en relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual.
- 34 CALERO GALLEGU, J., «La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria», *Sistema Tributario y Constitución*, Santander, UIMP, 1993.
- 35 CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, *op. cit.*, pág. 40.
- 36 SIMÓN ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, *op. cit.*, pág. 26.
- 37 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La Estimación Objetiva Singular de bases imponibles», *HPE*, n.º 62, 1981, págs. 230-231.
- 38 CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario*, I, Parte General, Civitas, Madrid, 2002, págs. 85 y 86.
- 39 ISENSEE, J., *Die Typisierende Verwaltung*, Duncker & Humboldt, Berlin, págs. 61 a 67; XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, Sao Paulo, 2002, págs. 18 y 19.
- 40 FERREIRO LAPATZA, J.J., «Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente», *op. cit.*, pág. 12.
- 41 RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición», *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, 2.ª edición, 1999, pág. 150.
- 42 Precepto que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración. Véase LASARTE ÁLVAREZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 67.

- 43 SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III, págs. 117 y ss.
- 44 Véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF, Madrid, 1974, págs. 426 y 427 y 437.
- 45 LUCAS DURÁN, M., «La contabilidad en el marco de la armonización del Derecho europeo de sociedades», *RDFHP*, n.º 242, 1996, págs. 913 y ss.
- 46 En la sentencia *Futura Participations* se plantea la cuestión de la deducibilidad de pérdidas por parte de un establecimiento permanente en Luxemburgo de una sociedad francesa. Para el Tribunal las condiciones para probar las pérdidas deducibles y, en concreto, la contabilidad, no pueden ser más rigurosas para los establecimientos permanentes que para los nacionales residentes.
- 47 CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERÓN CARRERO, J.M.- MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas*, t. II, 1996-1999 La Ley, Madrid, 2001, pág. 44.
- 48 SOLER ROCH, M.T., «Deberes Tributarios y Derechos Humanos», *RTT*, n.º 30, julio-septiembre 1995, pág. 108.
- 49 SOLER ROCH, M.T., «Deberes Tributarios y Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 112. Véase al respecto, la sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, sobre la obligación de someterse al test de alcoholemia, con la equiparación del mismo con el deber de aportar a la Administración tributaria documentos contables –FJ 8.º–.
- 50 Téngase en cuenta que el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales –que forma parte de nuestro ordenamiento interno según el art. 96, 1 de la Constitución– recoge que todo ciudadano tiene derecho a un proceso equitativo en los litigios sobre «sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella». El Tribunal de Estrasburgo viene incluyendo el derecho a no autoinculparse dentro del «derecho a un proceso equitativo». Y si bien este artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos no es aplicable a la materia tributaria, sino sólo a los «litigios de carácter civil» entre los particulares, aunque las cuestiones fiscales provocan repercusiones patrimoniales en la esfera de intereses del reclamante, sí es evidente que los procedimientos tributarios pueden derivar en «acusación en materia penal», y aquí sí resulta plenamente aplicable el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; véase FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1996, pág. 6.
- 51 Sin que creamos oportuno incluir también el discutible requisito de la *existencia cierta* de la documentación exigida, ya que para que pueda invocarse válidamente el derecho a no declarar contra sí mismo debe bastar que los datos solicitados no tengan carácter voluntario, independientemente de la certeza o no de su existencia.
- 52 Véase al respecto, BANACLOCHE PÉREZ, J., «El nuevo procedimiento sancionador», *Impuestos*, II, 1998, pág. 89.
- 53 URÍA GONZÁLEZ, F., «Derecho Fiscal y Derecho Mercantil», *Hacienda Pública Española*, n.º 94, 1985, pág. 39, que señala que la Contabilidad ajustada al Código de Comercio ha sido frecuentemente «descuidada por el pequeño y mediano comercio».
- 54 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 2002, págs. 106 a 108.
- 55 GARCÍA FRÍAS, A., «El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», *XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Lisboa, 1998, t. II.
- 56 Véase al respecto, EINSESTEIN, L., *Las ideologías de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 10.
- 57 HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, *op. cit.*, pág. 331.
- 58 MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, págs. 74 a 78.
- 59 GARCÍA FRESNEDA-GEA, F., *El régimen especial simplificado en el IVA*, *op. cit.*, págs. 138 a 141.
- 60 CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERÓN CARRERO, J.M., «Globalización Económica y Poder Tributario», Civitas, *REDF*, n.º 114, 2002, págs. 251 y 255.
- 61 CAAMAÑO ANIDO, M.A.- CALDERÓN CARRERO, J.M., «Globalización Económica y Poder Tributario», *op. cit.*, pág. 257.
- 62 El Fondo Monetario Internacional fue fundado después de la II Guerra Mundial, como parte de Bretton Woods, con la misión de ayudar a apoyar un sistema de intercambio fijo entre los países desarrollados. La idea era que una moneda estable promovería el libre comercio y, a su vez, enriquecería al mundo. Todo funcionó perfectamente hasta 1971, cuando Estados Unidos sacó al dólar del patrón oro. Eso dejó al FMI sin un objetivo definido. A partir de ese instante, el Fondo empezó a asumir nuevas funciones, convirtiéndose a mediados de los años 90 en un organismo prestamista, que analizaba y condicionaba la política macroeconómica, aunque también la fiscal, en la cual, curiosamente el FMI se ha limitado, la mayoría de las veces, a proponer subidas de impuestos. Precisamente por eso, el FMI se encuentra hoy en el punto de mira de la crítica de quienes consideran que la imposición de un modelo económico por el Fondo perjudica el desarrollo y aumenta la pobreza. Condicionar la asistencia financiera a la implementación de programas económicos que incluyen apertura externa, privatización y flexibilización de los mercados resulta profundamente injusta. Las exi-

gencias de reforma del Fondo van desde su eliminación, hasta su adaptación a los tiempos que corren, donde el flujo de capitales ya no depende de lo que determinen las agencias multilaterales. Sobre las críticas al FMI, véase STGLITZ, J., *El malestar de la globalización*, trad. Rodríguez Braun, 5.ª ed., Madrid, Taurus, 2002, págs. 55 y ss.

- 63 Estos costes de la informalidad serían, entre otros, falta de acceso a licencias y permisos que puedan facilitar la actividad de los negocios, falta de acceso a créditos bancarios, la dispersión de las actividades en los negocios, la necesidad de pagar sobornos a funcionarios corruptos para evitar penalidades y sanciones o que no se pueda vender al sector formal o deducir impuestos pagados sobre insumos comprados en dicho sector.
- 64 Estos regímenes simplificados deberán, cuando menos, identificar las principales fuentes de actividades clandestinas e incorporarlas al sistema tributario. Su regulación, en cualquier caso, debería incluir los tipos de contribuyentes que pueden acogerse al mismo, los umbrales cuantitativos o cualitativos para acogerse al mismo, los impuestos a los que el régimen objetivo sustituye, los trámites procedimentales para optar por el mismo y, sobre todo, el método especial para determinar la cuantía; estimando los ingresos, deduciéndolos a partir del valor de los activos, teniendo en cuenta los ingresos brutos o usando indicadores de ingresos externos. Pueden fijarse métodos para determinar las ventas a partir de datos como volumen de compras, en actividades de manufactura; números de mesas y empleados en hostelería; cantidad de espacio para carga en transportes...
- 65 Así viene ocurriendo con la aprobación de las *Leyes anuales de Reforma, Adición y Derogación de Diversas Disposiciones Fiscales*; en la que se aprueba para 2000, se incluyen diversas reformas del Código Fiscal, guiadas por tres finalidades principales: aumentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, facilitando la regularización de la situación tributaria; fortalecer la seguridad jurídica y simplificar el ordenamiento.
- 66 Véanse, por todos, MARTÍN GRANADOS, M.A., «El régimen fiscal de los salarios en el Impuesto sobre la Renta», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, n.º 100, 1999, para quien la reforma fiscal integral va unida a la «simplificación administrativa», lo que exige, entre otras cosas, eliminación de tarifas y regímenes especiales.
- 67 Aunque en este país la simplificación ha ido unida, en lo relativo a la imposición sobre la renta de empresarios, a la determinación de bases a través de la contabilidad, eliminándose los métodos objetivos o «sistemas especiales de determinación tributaria», ROMO-LEROUX CHÁVEZ DE MENA, E., «La modernización de la Administración Tributaria en el Ecuador», *V Congreso del CLAD*, pág. 5.
- 68 PINEDA SANDOVAL, S.L., «Simplificación tributaria: una solución para el país», *Revista Gerencia, Economía y Finanzas*, agosto, 2001, pág. 2.
- 69 PINEDA SANDOVAL, S.L., «Simplificación tributaria: una solución para el país», *op. cit.*, pág. 2.
- 70 JORRATT, M., *Diagnóstico del sistema tributario chileno*, Santiago de Chile, 2000, pág. 5.
- 71 Con el objeto de evitar la doble tributación este Impuesto de Primera Categoría constituye un crédito para el impuesto personal que tienen que pagar sus dueños. Las pequeñas empresas están eximidas de pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría un 40% de sus utilidades.
- 72 Para lo cual pedía apoyo del mundo empresarial, «...a fin de simplificar nuestro obsoleto sistema tributario, reduciendo su excesivo grado de complejidad». Discurso del Ministro Pedro Malán pronunciado el 26 de noviembre de 1998 en la presentación de la nueva propuesta de Reforma Tributaria en la Cámara de los Diputados (<http://www.fazenda.gov.br/espanhol/documentos1998>).
- 73 Véase al respecto, GONZÁLEZ CANO, H., *Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países miembros del Mercosur*; Buenos Aires, 20 de marzo de 2001.
- 74 El artículo 290 del Código Tributario dominicano establece un régimen simplificado para «microempresas», a través del cual se dispone que «las personas naturales residentes en el país, cuyos ingresos brutos sujetos al impuesto provengan en más de un 80% del ejercicio de actividades empresariales o del ejercicio de actividades profesionales o similares y no superen los RD \$ 100.000 anuales, podrán optar por efectuar una deducción global por todo concepto, equivalente a un 30% de sus ingresos brutos...». Se trata de una excepción, frente al 287 de la misma norma, según la cual con carácter general, «para determinar la renta neta imponible se restarán de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla...».
- 75 En esta reforma se prevé una amplia gama de regímenes de rentas estimadas para una gran cantidad de actividades –productores de películas en el exterior, agencias de noticias internacionales, agencias o empresas de transportes, enriquecimiento de los contribuyentes que desde el exterior remitan al país mercancías en consignación, enriquecimientos de empresas de seguros, enriquecimientos netos de los contribuyentes no residentes–, en las que los rendimientos se estiman a partir de un porcentaje a aplicar sobre los ingresos brutos que van desde el 10% de los ingresos brutos en agencias o empresas de transporte internacional hasta el 90%, en contribuyentes no residentes o no domiciliados en Venezuela.
- 76 Véase al respecto USTARIZ FORERO, N., «El sistema tributario en Venezuela», en *El Portal Tributario, Fiscal Comunicación*, 15 de febrero de 2001.

- 77 Este impuesto se aplica sobre cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado al cierre de cada ejercicio económico. Frente a este régimen general, destaca como ejemplo de método simplificado y objetivo.
- 78 Compruébese a través del siguiente cuadro comparativo, donde se expresa la estructura de la Recaudación de Impuestos: 2000 (excluye impuestos recaudados en aduanas).

Tipo de contribuyente	Argentina	Perú
(%) de grandes contribuyentes	0.04	0.12
(%) de recaudación de impuestos	50.90	65.97
(%) de medianos contribuyentes	4.35	0.81
(%) de recaudación de impuestos	33.60	18.85
(%) de pequeños contribuyentes	95.62	99.07
(%) de recaudación de impuestos	15.40	15.18

- 79 OTALORA URQUIZU, C., *Sistema Tributario Boliviano*, págs. 19 y 20.
- 80 La base imponible en el RTS está en función del valor del capital, en el STI es el número de vehículos de cada contribuyente y en el RAU depende de la extensión de la tierra (cultivable o no cultivable). Los pagos tributarios son: bimensual para el RTS (equivalente a 6 cuotas en el año), trimestral para el STI (equivalente a 4 cuotas en el año) y en el RAU es anual. El pago mínimo que realiza en forma bimensual el contribuyente de la categoría más baja en el RTS es de Bs. 11 (equivalente a Bs. 66 en el año) y el de la categoría más alta es de Bs. 438 (equivalente a Bs. 2.628 en el año). En el STI la cuota trimestral va de Bs. 100 a Bs. 700. En relación al sector agrícola, los pagos van desde Bs. 0,89 hasta Bs. 37,42 por hectárea y en el sector pecuario va desde Bs. 0,33 hasta Bs. 1,49 por hectárea. Estos regímenes especiales están prohibidos de emitir facturas o notas fiscales equivalentes. Los contribuyentes de estos regímenes especiales no pueden acreditar las compras que realizan del sector formal, con excepción del STI a quienes se les permite compensar el pago de sus tributos con el 10% de todas sus facturas de compra y que en caso de existir excedentes, pueden acreditar en futuras liquidaciones. Tienen la obligación de inscribirse en el RUC y guardar las facturas de sus compras por el lapso de 5 años.
- Veamos un resumen de los regímenes simplificados bolivianos en el siguiente cuadro:

CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS REGÍMENES ESPECIALES

	RTS	STI	RAU
Pago Unificado de los tributos	IVA, IT, RC-IVA *, IUE	IVA, IT, RC-IVA, IUE	IVA, IT, RC-IVA, IUE
N.º De Categorías	6	5	2
Base Imponible	Valor del Capital	N.º de vehículos	Superficie de tierra
Desde	Bs. 2,001		Agrícola: de 10 a 1.200 ha.
Hasta	Bs. 18,800	2	Pecuario: de 500 a 10.000 ha.
N.º de Pagos al año	6	4	1
Monto a Tributar en cada pago			
Desde	Bs. 11	Bs. 100	Agrícola: de Bs. 0,89 a 37,42
Hasta	Bs. 438	Bs. 700	Pecuario: de Bs. 0,33 a 1,49.
Sistema de Acreditación	no se permite	se permite el 10% de sus compras	no se permite
Emisión de facturas	No emiten	No emiten	No emiten
Obligación de inscribirse en el RUC	Sí	Sí	Sí

* A incisos del RTS se incluía el RC-IVA

	RTS	STI	RAU
Excluidos	Comerciantes de bienes electrónicos o electrodomésticos. Comerciantes inscritos en el ICE. Comerciantes inscritos en el Régimen General.	El transporte internacional, interdepartamental y el servicio de radio taxis. Los propietarios de más de 3 vehículos deben estar en el Régimen General. El transporte inscrito en el Régimen General.	Las cooperativas (excepto las agropecuarias). Los propietarios calificados como empresa. Las personas naturales y empresas que presten servicios a terceros. Los propietarios calificados como empresa. Los contribuyentes del Régimen General.

- 81 Véase, sobre los límites de estas figuras impositivas en Uruguay, en relación con la capacidad contributiva; VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Brasil, 1996, págs. 130 y 131.
- 82 GABETTA, C., *La debacle argentina*, Icaria-Antrayzt, Barcelona, 2002, pág. 34.
- 83 REINER, N., «¿Releer a Keynes... y a Dornbusch? Naflatina y encaje antiguo», en <http://www.globalizacion.org/argentina>
- 84 GALVÁN, S., «Pronósticos financieros», *La Nación*, 25 de junio de 2001.
- 85 REDRADO, M., «Argentina ante una etapa crítica», *Análisis de la Economía Nacional*, 20 de septiembre de 2001. El Ministro Cavallo justifica esto con las siguientes palabras: «El nuevo acuerdo con el FMI consiguió frenar la salida de depósitos durante septiembre y octubre, pero el lanzamiento de la reestructuración de la deuda debió demorarse hasta el 1 de noviembre debido a las numerosas voces que proponían el Default durante la campaña electoral que culminó el 14 de octubre»; «La lucha para evitar el default y la devaluación», publicado el 25 de abril de 2002 en la página web personal de Domingo Cavallo, <http://www.cavallo.com.ar>
- 86 Datos tomados del *Boletín Latinoamericano*, de 17 de mayo de 2002.
- 87 SABANES PLOU, D., «El desconcierto agrava la crisis argentina», *Rebelión Economía*, 16 de mayo de 2001. Véase al respecto GABETTA, C., *La debacle argentina*, op. cit., pág. 109.
- 88 Las reformas tributarias argentinas abarcan también las relaciones financieras entre la Capital y las provincias. En este sentido resulta pionera la reforma tributaria lanzada por el Gobernador de Salta Juan Carlos Romero, que contempla una reformulación integral del sistema tributario con una nueva delimitación de los impuestos nacionales y provinciales, orientada a garantizar la sustentabilidad fiscal de las jurisdicciones locales.
- 89 CABALLERO, R.-DORNBUSCH, R., «Argentina: un plan de rescate», <http://www.globalizacion.org/argentina>
- 90 DE ANGELIS, A., «Nuevos lineamientos para la política económica. Un cambio necesario e impostergable», en <http://www.cpecf.org.ar/coltec/deangelis.htm>
- 91 Sobre la idea de «programa constitucional» en la República Argentina, véase BULIT GONI, E., «El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario», en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* en Homenaje al Profesor Dr. Juan Carlos Luqui, Depalma, Buenos Aires, 1994, pág. 42; sobre el tema también CASAS, J.O., *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, págs. 128 a 130.
- 92 Véase al respecto, NAVIERA DE CASANOVA, G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, págs. 91 y 92.
- 93 Ello ha llevado a que un destacado sector de la doctrina argentina haya considerado que el principio de capacidad contributiva tiene rango constitucional, «si bien implícito»; así VILLEGAS, H.B., *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, 6.ª edición, Capítulo VIII, Depalma, Buenos Aires, 1997, págs. 195 y ss.; CORTI, H.A., «Principio de capacidad contributiva», en *Principios constitucionales democráticos*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, 1993, pág. 1698; CASAS, J.O., *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, op. cit., pág. 809.
- 94 SPISSO, R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 245.
- 95 SPISSO, R., *Derecho Constitucional Tributario*, op. cit., pág. 15.
- 96 Fallo: 324:291, *Georgalos Hermanos S.A.I.C.A. c/ PEN - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos*, de 20 de febrero de 2001.
- 97 NAVIERA DE CASANOVA, G., «Dos ejemplos de tributación objetiva y por módulos en el sistema tributario argentino. El monotributo y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta», inédito, pág. 35.

- 98 Así los bienes muebles amortizables se valorarán por su coste de adquisición, elaboración o fabricación, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, ajustados mediante los índices que elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), menos la amortización correspondiente calculada de acuerdo con las normas de la ley del impuesto a las Ganancias. Los bienes inmuebles por el coste de adquisición o construcción, ajustado mediante los índices que elabore la AFIP, menos la amortización correspondiente a los edificios o mejoras calculada conforme las disposiciones de la ley del impuesto a las Ganancias (en el caso de inmuebles rurales, el valor se reducirá en un 25% del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del impuesto inmobiliario). En ningún caso el valor de los inmuebles podrá ser inferior a la base imponible del impuesto inmobiliario del bien. Los llamados *bienes de cambio*, esto es, los integrantes de los activos circulantes, atendiendo al sistema FIFO. Los inventarios de productos elaborados se valoran con base en el precio de la última venta efectuada en los dos meses anteriores al cierre, menos los gastos de venta y el *margen de utilidad neto*. Si el coste de mercado de las existencias de bienes de cambio es inferior, podrá éste tomarse como valoración, siempre que se pueda acreditar documentalmente. Los depósitos y créditos en moneda extranjera: de acuerdo con el último valor de cotización de la moneda, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio. Son deducibles los *índices de incobrabilidad* (provisiones por insolvencias). Los depósitos bancarios en pesos: por su valor a la fecha de cierre del ejercicio, depurados en función de los índices de incobrabilidad. Se pueden descontar los créditos que se mantengan en gestión judicial contra el Estado-deudor. Los títulos públicos y demás títulos (excepto acciones): al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Los títulos que no coticen en bolsa se valoran por su valor de coste más las actualizaciones (1/4/91) y los intereses y diferencias de cambio devengados. Los certificados de participación en fideicomisos financieros: se toma el último valor de cotización o valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio. Los que no coticen en bolsa, por su valor de coste más los intereses devengados o las utilidades no distribuidas. Participaciones en fondos de inversión: se valoran por el último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio. Si no hubiese valor de mercado, se valúan a su costo. Los bienes inmateriales: por su coste de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, actualizado mediante los índices que elabore la AFIP. Los demás bienes: por su coste de adquisición, construcción o valor de ingreso al patrimonio, actualizado mediante los índices que elabore la AFIP. Por último, las participaciones en uniones transitorias de empresas *joint ventures*: de acuerdo con la parte proindivisa que cada partícipe posea en los activos destinados a dichos fines.
- 99 Se consideran bienes situados en el exterior los siguientes: inmuebles situados fuera del territorio del país, derechos reales sobre bienes situados en el exterior, naves y aeronaves de matrícula extranjera, automotores registrados en el exterior, bienes muebles y semovientes situados en el exterior (por un lapso no menor a 6 meses antes del cierre del ejercicio), títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y cuotas o participaciones sociales incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital de entidades constituidas o ubicadas en el exterior, los depósitos en instituciones bancarias del exterior, los *deventures* emitidos por entidades domiciliadas en el exterior y los créditos cuyos deudores se domicilien en el exterior, salvo aquellos garantizados con derechos reales sobre bienes situados en el país.
- 100 Así, los saldos pendientes de integración de los accionistas, los dividendos en efectivo o en especie, percibidos o no al cierre del ejercicio que correspondan a ejercicios comerciales de la sociedad emisora cerrados en el transcurso del ejercicio de liquidación del impuesto. Tampoco se computan los beneficios por participaciones en el capital de otros sujetos pasivos del impuesto, que correspondan a ejercicios de los mismos que cierren durante el ejercicio de liquidación del impuesto.
- 101 SILVANI, C.A., «Los cambios posibles en Argentina», *Criterios Tributarios*, n.º 113, mayo 1997, pág. 9.
- 102 NAVEIRA DE CASANOVA, G., «Dos ejemplos de tributación objetiva y por módulos en el sistema tributario argentino...», *op. cit.*, págs. 26 y 27.
- 103 NAVEIRA DE CASANOVA, G., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, *op. cit.*, pág. 258.
- 104 En el año 1998 se propuso una reforma constitucional, auspiciada, entre otras cosas, por la finalidad de «simplificar la tributación sobre el consumo». Véase en <http://www.fazenda.gov.br> y que dio pie a la posterior reforma tributaria a partir de la cual se crearía un nuevo ICMS estatal.
- 105 El artículo 145, 1.º de la Constitución Brasileña de 1988 establece que «siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente...».
- 106 BALEIRO, A., *Direito Tributario Brasileiro*, 11 ed., actualización de Misabel de Abreu Machado Derzi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 307.
- 107 NAVARRO COELHO, S.C., *Curso de Direito Tributario Brasileiro*, 6.ª edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2001, pág. 454.
- 108 BARROS CARVALHO, P., *Direito Tributario. Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Ed. Saraiva, 2.ª ed., 1999, pág. 179.
- 109 SOUTO MAYOR BORGES, J., *Lançamento Tributário*, 2.ª edición, Malheiros Editores, Recife, 1999, pág. 335.

- 110 Lo cual será una consecuencia de la aplicación de las exigencias de «proporcionalidad» a la determinación de la base imponible o «parámetro», «ya que nadie puede legítimamente resultar obligado a satisfacer un tributo superior a la capacidad revelada por la realización del presupuesto de hecho»; CUNHA PONTES, H., *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributario*, Ed. Dialética, Sao Paulo, 2000, pág. 107.
- 111 Véase nuestra traducción de la *Constitución de la República Federativa de Brasil*, con LÓPEZ DÍAZ, publicada por el Senado Federal, Brasilia, 1990, pág. 98.
- 112 SOARES DE MELO, J.E., *O ICM na Constituição e na Lei Complementar 87/96*, Ed. Dialética, Sao Paulo, 1997, pág. 86.
- 113 VITALI BORDIN, L.C., «Carga Tributaria e evolução do ICMS no Brasil», *Estudos Economicos-Fiscais*, ano 7, n.º 3, noviembre 2001, pág. 3.
- 114 BALEIRO, A., *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, op. cit., pág. 700.