

LA PAULATINA REFORMA DE LOS MÓDULOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Luis Miguel Muleiro Parada

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

Los módulos en el IRPF integran un régimen simplificado de tributación alternativo en la determinación de los rendimientos de actividades económicas de los pequeños y medianos empresarios. Desde su implantación, el régimen de módulos ha sido objeto de múltiples reformas que han ido perfilando su normativa reguladora con diferentes finalidades. Fundamentalmente, delimitando su ámbito de aplicación y amparando diversas previsiones para evitar o prevenir una aplicación fraudulenta del mismo. Ante un volumen de fraude fiscal considerable, y seguramente ante la ineficacia de determinadas medidas como la retención del 1 %, el legislador ha decidido reducir el ámbito de aplicación del régimen a partir del año 2016. Esta reforma parcial llega algo tarde, dejando algunos problemas sin solventar completamente y siendo parcial; quizás como paso previo a la definitiva eliminación de los módulos. El régimen objetivo previsto para las actividades agrarias presenta características singulares que merecen mención aparte. Una reforma más profunda de la tributación empresarial en el IRPF exige considerar los múltiples factores que sostienen los regímenes simplificados como opción para ciertos contribuyentes.

Palabras claves: reformas tributarias, IRPF, rendimientos de actividades económicas y estimación objetiva.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 30-05-2016

THE REFORM PROGRESS IN THE SLUMP SUM TAXATION IN PERSONAL INCOME TAX

Luis Miguel Muleiro Parada

ABSTRACT

The slump sum taxation is an alternative regime for small and medium entrepreneurs because the tax base is determined by applying an objective system. Several tax reforms have been shaping the legal regime taking into account different aims. One of the most important aims in last years was combated the tax fraud. The ineffectiveness of the 1 % retention changed the intention of the legislators and move on to reducing the taxpayers from 2016. Last reform could be the first step to remove this tax regime. However, the conclusion must be different for agricultural activities. Thus, a PIT reform must think that simplified tax regimes are useful for some taxpayers.

Keywords: tax reforms, Personal Income Tax (PIT), the income from business activities and objective taxation regime.

Sumario

1. Los regímenes objetivos de tributación
2. La evolución de los módulos en el IRPF
3. Ámbito, contenido y aplicación del régimen
4. Los módulos ante la prevención del fraude
5. Las últimas reformas del régimen
6. El futuro de los módulos
7. Conclusiones

Bibliografía

1. LOS REGÍMENES OBJETIVOS DE TRIBUTACIÓN

La aparición de fórmulas objetivas en la determinación de las cantidades que los sujetos pasivos habían de ingresar a las arcas públicas han constituido un método tradicional del que llamamos referencias remotas en el imperio romano¹. Como ha sostenido ALONSO GONZÁLEZ, la utilización de las estimaciones objetivas en la determinación del importe de las magnitudes relevantes en el proceso de cuantificación de las deudas tributarias es tan antigua como los propios tributos². La objetivización en la determinación de rendimientos persiste a lo largo de los siglos como una necesidad ante las limitaciones de una Administración de tributos y la consecución de un equilibrio de intereses de las distintas partes vinculadas en la relación jurídico-tributaria.

La Ley General Tributaria (LGT) prevé la estimación objetiva como uno de los métodos para la determinación de la base imponible. Realmente, la estimación objetiva es un régimen de determinación de la base imponible en los tributos variables. En la actualidad, el artículo 50 de la LGT indica que la base imponible podrá determinarse por «estimación objetiva». Esto quiere decir que quedan amparadas las dos modalidades de determinación indiciaria que de modo tradicional fueron distinguidas por la doctrina francesa, esto es: índices o signos externos y el *forfait*. En cuanto a la configuración de las magnitudes, índices, módulos o datos que se lleve a cabo por la normativa de cada tributo, la LGT establece un límite general y expreso para su regulación en nuestro ordenamiento jurídico. Este límite consiste en la necesaria previsión por la ley particular de cada tributo. Unas magnitudes, índices, módulos o datos que, aunque solo posibilitan el conocimiento indirecto de la base imponible, pueden distinguirse, con independencia de su carácter interno o externo, por el carácter automático de la determinación que implica su aplicación³.

¹ La imposición vinculada a la propiedad inmobiliaria acogió desde la época romana la objetivización en la determinación del *quantum* de las prestaciones tributarias. En el imperio romano tributos como la *decuma*, el *stipendium* o el impuesto *vectigal certum* derivaban en el requerimiento del pago de un porcentaje de la cosecha anual. Durante el Principado romano el impuesto *vectigal* supondría la exigencia a las provincias de una parte de los frutos, erigiéndose como un sistema más perfecto que el anterior. El impuesto *vectigal* se articulaba a partir de una clasificación del terreno en diversas clases llevándose a cabo una valoración del suelo por unidad de medida vinculada a la fertilidad de la clase de suelo. La unidad base de medida en este impuesto romano sería el *iugerum* que equivalía a 240 pies de largo por 120 de ancho (BLANCH NOUGUÉS, J. M.: «Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana», *RDFHP*, n.º 247, 1998, pág. 63).

² Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, 2006, pág. 262.

³ Vid. PALAO TABOADA, C.: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *HPE*, n.º 79, 1982, pág. 16.

Son las leyes particulares reguladoras de cada tributo las que han delimitado el campo de aplicación del régimen. Así, desde los años 90 del pasado siglo, desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) de 1991, se ha previsto en el IRPF. La determinación objetiva prevista en el IRPF español es un régimen establecido para determinar uno de los componentes de la base imponible del impuesto; los rendimientos de actividades económicas⁴. Ahora bien, tampoco es apto para la determinación de los rendimientos de todas las actividades económicas, sino únicamente para los rendimientos de ciertas actividades y con ciertos límites.

En cuanto a la fundamentación del régimen, la justificación del amparo de los regímenes de determinación objetiva en los ordenamientos tributarios ha sido múltiple. La operatividad y simplificación del sistema tributario, la certeza, la seguridad jurídica... son pilares que sirven de fundamento, con carácter general, a buena parte de los regímenes objetivos. El alejamiento de la realidad que un régimen determinativo como la estimación objetiva entraña se compensa con una mayor eficacia de las normas tributarias. Por este motivo, nuestra doctrina científica ha defendido que nos encontramos ante un régimen de distribución de la carga fiscal (con arreglo a la capacidad económica) razonablemente eficaz⁵. La eficacia de la norma tributaria enlaza con su necesaria simplicidad. Una de las condiciones para que una norma sea eficaz es que sea simple. Es lo que se conoce en la doctrina alemana como practicabilidad administrativa y que posibilita la adecuada aplicación de las leyes. Por otro lado, el conocimiento de los medios para la determinación de la base imponible se erige en elemento esencial de la seguridad jurídica. En este sentido, la estimación objetiva sirve a los obligados para el cumplimiento de la norma tributaria al posibilitar su conocimiento y efectos en la aplicación de la ley tributaria.

En el IRPF español, además de las justificaciones comentadas, hay que apelar como uno de los sustentos fundamentales del régimen a la limitación de las obligaciones formales que el mismo supone. El acogimiento de las estimaciones objetivas en nuestros ordenamientos conlleva una disminución de lo que se conoce como presión fiscal indirecta, esto es, aquellos costes que se derivan del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que no consisten en el pago del tributo mismo⁶. En este sentido, el profesor FERREIRO ha advertido que la excesiva presión fiscal indirecta sobre los ciudadanos impone la utilización de métodos de estimación objetiva para determinar las rentas o ventas de profesionales y pequeñas empresas⁷. El ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento de la estimación objetiva es la limitación de las obli-

⁴ La determinación de los rendimientos de actividades económicas se lleva a cabo a través de la determinación directa (normal o simplificada) o la determinación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas. Téngase presente siempre que, como regla general, los distintos componentes de la base imponible se determinan utilizando la determinación directa.

⁵ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana», *RCyT. CEF*, n.º 247, 2003, pág. 74.

⁶ *Ibidem*, pág. 78.

⁷ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23.ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003, págs. 84 y 85.

gaciones formales. Así, la regla general se concreta en el deber de conservar dos tipos de documentos: las facturas que emite el contribuyente que determina el rendimiento neto a partir del régimen de determinación objetiva y los justificantes de los signos, índices o módulos. La norma establece que cuando los contribuyentes en determinación objetiva realicen alguna actividad para la cual el rendimiento neto se determina teniendo en cuenta el volumen de operaciones es necesario llevar un libro registro de ingresos o de ventas⁸. Finalmente, para el caso particular de que el contribuyente que opte por la determinación objetiva deduzca amortizaciones es necesario que las mismas, así como los bienes a que se refieren aquellas, consten de algún soporte documental. Por ello la norma española ha previsto que para estos supuestos los contribuyentes están obligados, a mayores, a llevar un libro registro de bienes de inversión.

Nuestra LGT contiene unas pautas generales que todos los regímenes de determinación objetiva han de seguir. A partir de esta previsión general, el legislador ordinario en la articulación de los tributos configura la determinación objetiva con unas determinadas características acordes al tributo particular. En el IRPF la normativa general sobre la determinación objetiva se contiene en la LIRPF (tras la previsión del art. 16, fundamentalmente, en los arts. 31 y 101) y el desarrollo del mismo se lleva a cabo en el reglamento de esta LIRPF (arts. 27, 32-39, 68, 75, 95 y 110). Las órdenes ministeriales anuales concretan para cada año los signos, índices o módulos de la determinación objetiva del IRPF⁹.

Las características del régimen de determinación objetiva del IRPF, a partir de la normativa establecida, son las siguientes:

1. Es un régimen para la determinación de los rendimientos de actividades económicas (uno de los componentes de la base imponible del tributo)¹⁰. No obstante el ámbito del régimen queda delimitado desde diversos puntos de vista.

⁸ Actualmente, las únicas actividades económicas para las que se toman en consideración en la cuantificación del rendimiento neto en determinación objetiva son las actividades agrícolas, ganaderas y forestales (y sus accesorias).

⁹ Para el presente año 2016 el régimen está regulado en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁰ A tal efecto, el artículo 27 de la LIRPF dispone que: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los

2. Se trata de una determinación indiciaria sobre la base de datos externos al objeto imponible del tributo que se concretan en las órdenes ministeriales que anualmente son aprobadas y rigen en esta materia para el periodo impositivo correspondiente¹¹. Ello, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras para las que el régimen de estimación objetiva parte del volumen de rendimientos íntegros de la actividad económica, integrando un verdadero *forfait*.
3. Nos hallamos en presencia de un régimen voluntario para determinados contribuyentes del IRPF. La voluntariedad se concreta en la posibilidad que asiste a los contribuyentes que cumplen las condiciones de acceso al régimen de renunciar a su aplicación y concretar su rendimiento neto a través de la determinación directa.
4. Por último, la aplicación de la determinación objetiva del IRPF se vincula a determinados regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹², en especial al régimen simplificado¹³. La justificación se halla en que nuestro legislador ha establecido unos regímenes simplificados en sede de IRPF e IVA para ciertas actividades económicas similares y con unas obligaciones de información, contables y de facturación idénticas, de ahí que se establezca una necesaria coordinación de regímenes¹⁴.

2. LA EVOLUCIÓN DE LOS MÓDULOS EN EL IRPF

La reforma del IRPF de 1991 tuvo consecuencias muy importantes en el estudio de la evolución del régimen de determinación objetiva en nuestro ordenamiento jurídico. Las modalidades de «estimación» que se establecieron en el título VI de la hoy derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF que sería objeto de desarrollo a través del título IV del RIRPF fueron dos:

trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

¹¹ En esta línea de argumentación, MERINO JARA expresó, ya con relación a la determinación objetiva por signos, índices o módulos de la LIRPF de 1991 que esta modalidad constituía una estimación indiciaria, «habida cuenta que los módulos utilizados para el cálculo del rendimiento neto (personal empleado, mesas, máquinas recreativas, superficie del local, potencia eléctrica, capacidad de carga de vehículos, distancia recorrida, consumo de energía) constituyen datos externos al objeto imponible (vid. MERINO JARA, I.: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, n.º 221, 1992, pág. 999).

¹² Nuestra doctrina científica ha indicado que la finalidad de esta previsión es que el contribuyente que determine sus rendimientos en IRPF mediante determinación objetiva no tribute en el régimen general del IVA (vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2000, pág. 163).

¹³ Vid. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Madrid, Tecnos, 2003, pág. 565.

¹⁴ Vid. GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: *El régimen especial simplificado en el IVA*, Comares, Granada, 2002, pág. 104.

1. La determinación objetiva por coeficientes.
2. La determinación objetiva por signos, índices o módulos.

Las actividades económicas a las que se puede aplicar la determinación objetiva son delimitadas en la orden ministerial que para cada año es aprobada por el Ministerio de Hacienda. La misma orden en la que se establecen unos límites específicos a la hora de acceder a la determinación objetiva cuando se ejercen ciertas actividades. La habilitación para tal regulación se encuentra en la LIRPF y RIRPF y encuentra su pareja en la normativa de RIVA, dada la coordinación de regímenes determinativos.

En una primera regulación, la Orden de 26 de febrero de 1992 estableció las actividades a las que sería aplicable el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA. Inicialmente serían solamente 11 actividades con ciertas exclusiones en atención, con carácter general, al número de personas empleadas y el número de vehículos para el transporte por autotaxis. Esta regulación inicial se iría complementando en las órdenes ministeriales que regularon los signos, índices o módulos de la estimación objetiva. Así, el número de actividades que pudieron acceder a este régimen determinativo fue siendo cada vez mayor. En este sentido la Orden de 25 de noviembre de 1993 por la que se vino a normar el particular para 1994 ampliaría el número de actividades a 30. Para el año 1995 se volvió a ampliar el abanico de actividades que podían acceder a determinar sus rendimientos a través de la estimación objetiva por signos, índices y módulos donde la gran novedad consistió en la inclusión de las actividades agrícolas y ganaderas. A partir de ese año tuvo lugar la gran extensión del ámbito de aplicación de la estimación objetiva. En la actualidad existe un número considerable de actividades económicas que pueden acceder al régimen. La Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, concreta las actividades económicas o sectores de actividad a los que se puede aplicar la determinación objetiva siempre que concurren los requisitos para su aplicación.

La Ley reguladora del IRPF habilita para que estas actividades económicas puedan ser empresariales o profesionales. Sin embargo, las únicas actividades para las que se ha habilitado el régimen de determinación objetiva son ciertas actividades empresariales o sectores de actividad de las mismas. Las operaciones que se desarrollen con carácter accesorio habrá que considerarlas integradas en la actividad de que se trate. Y a estos efectos la orden ministerial anual establece que se han de considerar accesorias aquellas operaciones cuyo volumen de ingresos no sea superior al 40% del volumen correspondiente a la actividad principal. Eso sí la operación accesorias, asimismo, deberá comprenderse entre las habilitadas para el acceso al régimen objetivo.

3. ÁMBITO, CONTENIDO Y APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El ámbito del régimen queda delimitado desde diversos puntos de vista:

- A) No todos los sujetos pasivos del tributo podrán acceder a la aplicación del régimen, sino tan solo aquellos que desarrollen ciertas actividades empresariales que concre-

ta la respectiva orden ministerial anual. Las entidades en régimen de atribución de rentas pueden acceder a la aplicación de la determinación objetiva para la determinación de los rendimientos procedentes de sus actividades económicas. Ahora bien, por cuanto la determinación objetiva va dirigida a contribuyentes del IRPF (personas físicas) es necesario establecer un doble requisito para que las entidades en régimen de atribución de rentas tengan la posibilidad de acceder a la determinación objetiva, a saber: a) que los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas y b) que sean contribuyentes por el IRPF. Para estas entidades se establecen unos condicionantes especiales a la hora de acceder a la aplicación del régimen.

- B) La norma establece una serie de requisitos subjetivos que el contribuyente habrá de cumplir si quiere determinar los rendimientos de su actividad económica a través de la determinación objetiva. Tales requisitos son:
- Que los contribuyentes no determinen los rendimientos de alguna de sus actividades económicas a través de la determinación directa. Esta norma cobra eficacia para aquellos supuestos en los que el contribuyente desempeña más de una actividad económica, con independencia de que todas o alguna de las mismas se encuentre en el ámbito de la determinación objetiva. Eso sí, siempre será fundamental que para la actividad de que se trate, esta pueda ser objeto de una determinación objetiva para la cuantificación del tributo. La dualidad entre rentas reales y fiscales genera el problema de que algunas de las primeras, correspondientes a actividades ajenas al campo de aplicación del régimen de determinación objetiva, queden camufladas dentro de las rentas fiscales correspondientes a actividades en determinación objetiva. Así resultaría fácil que un mismo contribuyente para unas actividades aplicase un régimen de determinación directa y para otras el régimen de determinación objetiva trasladase rentas de una a otra actividad.
 - De otra parte, se establecen una serie de límites cuantitativos referidos a dos aspectos: el volumen de rendimientos íntegros del contribuyente y el volumen de compras en bienes y servicios. De este modo:
 - a) El volumen de rendimientos íntegros del contribuyente, en el año inmediato anterior no puede superar cualquiera de los siguientes importes: 450.000 euros anuales para el conjunto de sus actividades económicas y 300.000 euros anuales para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas¹⁵.
 - b) El volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no puede ser superior

¹⁵ Las órdenes ministeriales anuales concretan cuáles son las actividades ganaderas y agrícolas a que se ha de entender referido el límite.

a la cantidad de 300.000 euros anuales. La doctrina administrativa ha advertido que dentro de este límite hay que entender incluidos todos los gastos generales de la actividad¹⁶. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Además, existen límites específicos a las actividades económicas que condicionan la posibilidad de cuantificar sus rendimientos a partir de la determinación objetiva que encuentra su razón de ser en la previsión del régimen para los pequeños y medianos empresarios. El atender a los medios de producción esenciales de las actividades de que se trate, además de otras magnitudes como volumen de ingresos y compras, contribuye a que en el marco de aplicación del sistema determinativo de carácter objetivo queden incluidos realmente los contribuyentes a los que se ha habilitado el mismo por parte del legislador ordinario.

Los signos, índices, módulos o magnitudes son los medios para determinar la base imponible del Impuesto sobre la renta para los sujetos pasivos que desarrollen actividades y que puedan acceder a la aplicación del régimen de determinación objetiva. En cuanto a su naturaleza, hay que tener muy en cuenta que nos hallamos en presencia de ficciones jurídicas. Estos módulos son muy variados y se establecen en función de la actividad económica de que se trate. A título de ejemplo podemos mencionar: el personal empleado, la superficie del local, la potencia eléctrica o consumo de energía eléctrica, superficie del horno, el número de mesas, la distancia recorrida... Si se lleva a cabo un análisis de las diferentes unidades a que se acude en las órdenes ministeriales de desarrollo del régimen de determinación objetiva se puede observar como las unidades de las que se hace depender la cuantía de los módulos son bien diferentes. En el módulo de personal se tiene en cuenta el número de horas. En el caso del módulo de distancia recorrida se atiende a los kilómetros que se han recorrido. Para el módulo de consumo de energía eléctrica se consideran los kilowatios que se consumen por hora. Para los restantes módulos, se acude a los días de efectivo empleo, utilización o instalación de los mismos¹⁷.

Para la cuantificación las órdenes ministeriales establecen un determinado procedimiento que los contribuyentes deben seguir para determinar sus rendimientos. Este procedimiento consta

¹⁶ La Dirección General de Tributos (DGT) en su Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo (NFC019466), ha aclarado que: «... en el límite excluyente del régimen de estimación objetiva deberán computarse todas las compras en bienes y servicios que realice el empresario, con excepción de las realizadas para la adquisición de elementos de inmovilizado. Por tanto, en este límite estarán incluidos los gastos generales de la actividad (alquileres, energía, teléfono, asesoramientos en general, transportes, seguros, etc.), exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios». De este modo, hay que entender que no entran en el límite establecido: las compras de adquisición del inmovilizado, contratación de personal y gastos de amortización de elementos afectos porque no se entienden propiamente como compras.

¹⁷ Podemos sustentar que se puede llevar a cabo una clasificación bipartita de las clases de módulos, atendiendo a la manera en que los mismos se cuantifican, dentro del IRPF: 1.º Módulos prorrateables: se lleva a cabo un promedio por una unidad de medida aplicada elegida para los mismos que varía según los casos y 2.º Módulos no prorrateables: se atiende a un consumo o utilización efectiva del módulo correspondiente.

de tres fases bien diferenciadas que se corresponden con la determinación de otras tantas cifras que derivan en el rendimiento neto final¹⁸:

1. En la primera fase se debe calcular el rendimiento neto previo. Para ello habrá que acudir a los módulos correspondientes, según la actividad de que se trate, y adicionarlos. La aplicación del sistema en principio no resulta demasiado complicada, ya que se establecen unos módulos para cada actividad económica incluida en el ámbito de aplicación del régimen y para cada unidad de módulo se le asigna cantidad anual por unidad.
2. En la segunda fase corresponde hallar el rendimiento neto minorado. Únicamente se ha de reducir este rendimiento neto minorado en un importe que se establece como incentivos al empleo y a la inversión. En cuanto a los incentivos al empleo hay que aplicar unos coeficientes y el resultado habrá de ser adicionado, en su caso, a los posibles incrementos de plantilla con relación al módulo personal asalariado. Como resultado se obtiene un coeficiente, denominado coeficiente de minoración, que se aplica al rendimiento anual por unidad antes de amortización. Así, se valora el fomento del empleo en la actividad económica de que se trate. En cuanto a los incentivos a la inversión, se tienen en cuenta las cantidades que se destinan a la amortización del inmovilizado, tanto material como inmaterial, que corresponden a la depreciación efectiva conforme a una tabla de amortización simplificada.
3. En la tercera y última fase se determina el rendimiento neto correspondiente a la actividad económica. En atención a las concretas circunstancias de la actividad se debe aplicar una serie de índices correctores cuyo resultado integra el rendimiento neto por módulos¹⁹. Una vez que ya tenemos ese rendimiento neto de módulos, una última posibilidad de donde saldrá en su caso el rendimiento neto de la actividad se refiere a la integración de rentas y reducciones por gastos extraordinarios²⁰.

La determinación objetiva que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales presenta una característica singular que la diferencia del régimen de determinación objetiva previsto para el resto de las actividades económicas. Así, los índices en este supuesto concreto se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad. Esto supone que detrás de la aplicación de los índices

¹⁸ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso...*, ob. cit., pág. 74.

¹⁹ Estos índices correctores pueden ser generales o específicos de actividades muy concretas. Los generales se refieren a las empresas de pequeña dimensión, las actividades de temporada, el exceso de determinadas cuantías en el rendimiento neto minorado o rectificado y el inicio de nuevas actividades. Para las actividades agrícolas y ganaderas se prevén unos índices correctores específicos (vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001, págs. 189-191).

²⁰ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: *La determinación...*, ob. cit., págs. 191-195.

de rendimiento neto, existen unos porcentajes de rendimiento que el legislador considera como rendimiento medio de la actividad económica correspondiente. Así, el régimen de determinación objetiva previsto para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales es un régimen de determinación objetiva *a forfait*. Aunque existen unos índices que funcionan como medios de determinación de la base imponible, tales instrumentos se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad económica desarrollada. Como norma especial, para el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se toma como volumen total de ingresos el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado. La determinación objetiva persiste como régimen cuantificador *a forfait* ya que el precio de mercado de los productos es condicionante directo del volumen de ingresos de la actividad y, en consecuencia, de los rendimientos derivados de ella. En la medida en que se toman en consideración los ingresos, el régimen no es indiciario y se acerca más a un régimen de determinación directa simplificada.

Además, el régimen previsto para las actividades agrarias también presenta especialidades en cuanto al procedimiento de aplicación. Este procedimiento mantiene las tres fases que se prevén con carácter general dirigidas a la obtención de: 1) el rendimiento neto previo, 2) el rendimiento neto minorado y 3) el rendimiento neto de módulos²¹. Pero las características especiales de los sectores afectados motivan, o pueden motivar, la aparición de ciertas subfases dentro del procedimiento. Para la determinación del rendimiento neto previo, se aplica el correspondiente «índice de rendimiento neto» establecido en la orden ministerial sobre el volumen de ingresos. En la obtención del rendimiento neto minorado únicamente se permite la deducción por amortización del inmovilizado material e inmaterial²². No se contemplan en esta fase los incentivos al empleo que vimos se regulan para la generalidad de las actividades, pero el motivo se encuentra en que existe un índice corrector específico que se aplica para el caso de utilización de personal asalariado. En la obtención del rendimiento neto de módulos la norma establece: 1) índices correctores comunes a las actividades agrícolas y ganaderas (la utilización del personal asalariado y un índice corrector de aplicación a empresas con un rendimiento neto minorado pequeño) y 2) índices correctores propios de determinadas actividades²³.

²¹ Recientemente, se ha aprobado la Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el periodo impositivo 2015 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

²² La Resolución de la DGT núm. 869/2004, de 31 de marzo (NFC034953), recuerda que en el cálculo del rendimiento neto de una actividad agrícola por el régimen de estimación objetiva no se puede deducir de forma expresa ningún gasto en que haya incurrido la actividad, con excepción de las amortizaciones del inmovilizado, tanto material como inmaterial. Por ello se llega a la conclusión de que no son deducibles como gastos las cuotas satisfechas a la Seguridad Social.

²³ Para las actividades agrícolas se prevé la aplicación de índices correctores en atención a la utilización de medios de producción ajenos, por llevar a cabo los cultivos en tierras arrendadas y para la «agricultura ecológica». Las actividades ganaderas pueden aplicar un índice reductor en casos de adquisición de productos alimenticios a terceros, siempre que el ganado se alimente con piensos u otros productos para la alimentación adquiridos a terceros y, además, representen más de la mitad de los que se consumen en la respectiva actividad. Para las actividades forestales se ha previsto un índice corrector específico para los supuestos de explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo

4. LOS MÓDULOS ANTE LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE

En la evolución de los módulos observamos varias preocupaciones que han mantenido al legislador en una posición de expectativa y regulación constante. En primer lugar, se ha tratado de delimitar la previsión del régimen únicamente para pequeños y medianos empresarios. En segundo lugar, se quiere evitar que el régimen pueda ser utilizado en fraude de ley a través de maniobras desmedidas que puedan favorecer especialmente la utilización del régimen para la consecución de un ahorro fiscal inapropiado y excesivo.

Por lo que se refiere al primer ámbito, debemos destacar que desde 2002 se estableció un límite cuantitativo tomando en consideración, no únicamente el volumen de rendimientos íntegros de la actividad, sino también el de compras en bienes y servicios de los empresarios²⁴. El volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no puede ser superior a la cantidad de 300.000 euros anuales. La doctrina administrativa ha advertido que dentro de este límite hay que entender incluidos todos los gastos generales de la actividad²⁵. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite. La exposición de motivos de la Ley 46/2002 justificaría esta reforma: «... para adecuar en mayor medida el régimen fiscal al tamaño de la empresa...». La fundamentación última de esta limitación podemos encontrarla en el hecho de que en un contexto empresarial en que la determinación objetiva se ampara en el IRPF como un régimen para facilitar la tributación de algunos pequeños y medianos empresarios se ha de limitar la habilitación del régimen dentro de unos determinados márgenes o con unos determinados límites. Y si se pretende un régimen fiscal en beneficio de los pequeños y medianos empresarios que realizan ciertas actividades en el territorio nacional lo idóneo parece atender no exclusivamente al parámetro de la cifra de rendimientos sino también a otros como puede ser el volumen de compras, para que de modo conjunto esas medidas sirvan a la delimitación del tamaño de una empresa y, en suma, de la posible acogida al régimen objetivo. Hay que reconocer que la limitación puede provocar que los contribuyentes con menor margen comercial se vean excluidos con más facilidad del régimen de determinación objetiva. Ello ha llevado a pensar a ALMAGRO MARTÍN que el

con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente.

²⁴ Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

²⁵ La DGT en su Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo (NFC019466) aclaró que: «... en el límite excluyente del régimen de estimación objetiva deberán computarse todas las compras en bienes y servicios que realice el empresario, con excepción de las realizadas para la adquisición de elementos de inmovilizado. Por tanto, en este límite estarán incluidos los gastos generales de la actividad (alquileres, energía, teléfono, asesoramientos en general, transportes, seguros, etc.), exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios». De este modo, hay que entender que no entran en el límite establecido en atención al volumen de compras las de adquisición del inmovilizado, contratación de personal y gastos de amortización de elementos afectos porque no se entienden propiamente como compras.

límite referido al volumen de compras, que se estima acertado, encuentra su fundamento no solo en el tamaño de la empresa, sino también en la necesidad de que los contribuyentes que lo superen sean gravados teniendo en cuenta criterios más directos de capacidad económica²⁶. De todas maneras, a nuestro modo de ver, la norma continua atendiendo, como debe ser, al tamaño de la empresa determinado a partir de diversos parámetros.

En lo atinente a la prevención del fraude podemos destacar dos reformas de calado en la materia. Una primera reforma importante trae causa en la Ley de Prevención de Fraude Fiscal (LPFF) de 2006 y la segunda en la Ley de Prevención de Fraude Fiscal de 2012.

La LPFF y la LIRPF de 2006 establecieron dos regulaciones de importancia para tratar de prevenir el fraude fiscal en la aplicación del régimen de módulos del IRPF. Una norma cautelar para evitar la división, a veces más aparente que real, de actividades entre distintos sujetos relacionados por vínculos familiares²⁷. Así, para cuantificar el volumen de rendimientos íntegros y, en consecuencia, establecer si se superan los límites para la determinación del rendimiento en determinación objetiva, se tendrán en cuenta, también, las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por el cónyuge, ascendientes y descendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe cualquiera de los anteriores, cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- Que las actividades desarrolladas sean idénticas o similares [mismo grupo del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)].
- Que exista una dirección común, compartiéndose medios personales o materiales²⁸.

Esta misma norma se debe aplicar a la hora de determinar el volumen de las compras en bienes y servicios, de modo que deben computarse no solo el volumen de las compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las que correspondan a las desarrolladas por el cónyuge, ascendientes, descendientes y entidades en régimen de atribución de rentas en que aquellos participen²⁹. Como recuerda el profesor FERREIRO, se trata

²⁶ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares, págs. 144 y 145.

²⁷ Disposición adicional 2.ª de la LPFF y artículo 31.1.3.ª de la LIRPF de 2006. Esta regla también se ha incorporado en el artículo 32.2 del RIRPF.

²⁸ Como ha indicado ALONSO GONZÁLEZ, «[...] el dato de que tales actividades sean "idénticas o similares" a las que realiza aquel y, además, la constatación de una "dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales" ponen de relieve un grado de concertación e integración de medios y objetivos que permiten al legislador erigir una *presunción iuris et de iure* de que todas las actividades confluyen en una sola». Véase: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe n.º 22, julio-agosto, 2007, pág. 10.

²⁹ Parece que se repite la historia, ya que un antecedente de una medida de similar regulación lo encontramos en la normativa establecida para el régimen de estimación objetiva singular, a través de la regulación establecida en el Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, y que mereció destacadas críticas por parte de la doctrina científica.

de una medida que intenta evitar el fenómeno que en otros países que aplican regímenes simplificados a las pequeñas empresas, singularmente en Brasil, se conoce como «enanismo fiscal»³⁰.

Podemos decir que se definió una nueva fórmula de cálculo de los límites de exclusión del método de determinación objetiva, basada en una *presunción iuris et de iure*. Los problemas de interpretación y aplicación que plantea esta disposición son múltiples³¹. Así, por ejemplo, no se determina cómo «se va a tener en cuenta»; si a través de una pura y simple adición o a través de límites cuantitativos diferentes. Tampoco se aclara si los ascendientes y descendientes, cuyo volumen de actividades se tendrá en cuenta, habrán de serlo en línea recta o colateral, o si solamente se refiere a parientes consanguíneos o se incluyen también los parientes por afinidad. A nuestro modo de ver, puesto que estamos ante una norma limitativa de la posibilidad de los obligados tributarios de acceder al régimen, debemos hacer una interpretación restrictiva de esta previsión.

Aunque seguimos a la espera de una interpretación clara por parte de nuestros tribunales y la doctrina administrativa, consideramos que esta norma se refiere a los parientes consanguíneos. Esta postura es compatible con la doctrina del Tribunal Supremo (TS) y nuestra doctrina administrativa quienes han estimado que cuando la ley habla de parentesco, sin mayor especificación, debe entenderse que se refiere exclusivamente al parentesco por consanguinidad y queda excluido el de afinidad. Esta interpretación, basada en la doctrina del TS³², fue sostenida por la DGT, con anterioridad a la LIRPF de 2006, negando la posibilidad de que los parientes por afinidad pudiesen realizar aportaciones a planes de pensiones a favor de minusválidos en grado superior al 65 %³³. Asimismo también se acogió con relación a la reducción de determinadas ganancias patrimoniales prevista en la actual disposición adicional 7.ª de la LIRPF en el marco de la tributación de contribuyentes en régimen de determinación objetiva que desarrollan la actividad del autotaxi³⁴.

Hay que tener en cuenta que en este ámbito nos encontramos en una disposición que puede derivar en una limitación de derechos del obligado tributario —la posibilidad de acogerse al régimen de determinación objetiva—, sin embargo la interpretación restrictiva de estos términos debe

³⁰ «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16, 2007, pág. 10. El profesor expresa que este fenómeno se explica fácilmente si pensamos en un empresario acogido al régimen simplificado o de determinación objetiva que considera conveniente, ante el crecimiento de su empresa, no traspasar los límites que la conducirían al régimen general y crea otra empresa poniendo al frente a otro familiar. Para evitar esta práctica la ley ordena que los rendimientos de ambas empresas sean acumulados a efectos de aplicar los límites establecidos legalmente para la aplicación del régimen (*ibidem*, pág. 10).

³¹ Donde no se plantean problemas claramente es con relación al carácter idéntico o similar de la actividad económica, puesto que la norma ha aclarado que tendrán esta consideración las actividades clasificadas en el mismo grupo del IAE. Véase, en este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», *ob. cit.*, pág. 10.

³² A estos efectos, diversas resoluciones de la DGT hacen alusión a la STS de 20 de junio de 1905.

³³ Véanse las Resoluciones de la DGT núm. 204/2000, de 10 de febrero (NFC010686), núm. 1173/2004, de 3 de mayo (NFC019272) y núm. 2033/2004, de 29 de noviembre (NFC0120125).

³⁴ Véase la Resolución de la DGT núm. 2317/2003, de 17 de diciembre (NFC019022).

ser valorada según el supuesto ante el que nos encontremos. Si para este caso la interpretación restrictiva parece la más coherente, en otros casos, como puede ser la extensión del beneficio fiscal de la disposición adicional 7.^a o incluso una interpretación abierta del mínimo por descendientes, podrían llevar a una interpretación acorde con los principios de justicia que rigen en el ordenamiento tributario e ir más allá de una interpretación lata de las relaciones de parentesco que puede derivar, según las circunstancias particulares, en una minoración de derechos o mayores obligaciones por parte de los obligados tributarios. Es más, consideramos que únicamente habrán de tenerse en cuenta los parientes de primer grado, por las mismas razones expuestas.

Con todo, debemos esperar a la interpretación que del precepto puedan hacer tanto los tribunales como nuestra doctrina administrativa³⁵. Pese a que esta norma tiene su origen en el Plan del Fraude y la LPFF, desgraciadamente, se trasladó sin más a la LIRPF de 2006, no escuchando las críticas que ya con anterioridad a la tramitación parlamentaria se habían formulado sobre este particular por parte de nuestra doctrina científica. La consecuencia es que la norma dejó sin regular una cuestión que no es baladí y de la que esperamos una interpretación coherente de los órganos que están llamados a aplicarla, defendiendo de cara al futuro que se aclare este particular en la propia norma legal reguladora del IRPF.

Por otra parte, para el cómputo conjunto de este límite a efectos de exclusión del régimen de determinación objetiva, se exige que exista una *dirección común* de tales actividades. La existencia de esta dirección común supone el ejercicio de funciones de dirección por un sujeto, y sobre esta cuestión existe una contradictoria doctrina administrativa en nuestro país. Es por ello que, tal vez, la norma podría aclarar cuáles son esas funciones y cómo se determinan. Por último, no queda claro si el requisito relativo a compartir medios personales y materiales es un indicio de *dirección común* o es una exigencia a mayores para el cómputo conjunto a efectos de exclusión³⁶. A nuestro modo de ver, dada la redacción del precepto, nos parece que debemos considerar que se trata de un requisito cumulativo por lo que se exige tanto que exista una dirección común, como que se compartan medios personales y materiales.

De todos modos, como puntualizó ALONSO GONZÁLEZ, aunque la normativa acoja una *presunción iuris et de iure* que no una ficción, deberá probarse adecuadamente el requisito de la dirección común y la utilización conjunta de medios personales y materiales³⁷.

³⁵ Hay que precisar, eso sí, que aunque para el cómputo de las operaciones habrá que tener en cuenta también a los parientes si se dan las condiciones normativamente establecidas, las operaciones realizadas a través de sociedades mercantiles de las que sea accionista una persona física no se computan para la determinación del ámbito de aplicación de la determinación objetiva en las actividades que a título personal desarrolle el accionista. Así lo ha reconocido la DGT en su Resolución núm. V0385/2007, de 26 de febrero (NFC024860).

³⁶ Sobre todas estas cuestiones, véase GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 10, 2006, págs. 28 y 29.

³⁷ «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», en *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe núm. 22, julio-agosto 2007, pág. 10.

Finalmente, conviene resaltar que la misma cláusula normativa se llevó al RIRPF con relación a las entidades en régimen de atribución de rentas, como sujetos que también pueden acceder al régimen de determinación objetiva, para el cómputo de los límites referidos a los rendimientos íntegros y el volumen de compras. De este modo, para la delimitación del ámbito de aplicación deben computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de estos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores. En todo caso, se requiere, como para los contribuyentes personas físicas, que la actividad sea idéntica o similar y que exista una dirección común, compartiendo medios materiales y personales (art. 39.4 RIRPF).

Insistimos en la necesidad de hacer una interpretación restringida con relación al parentesco, por el absurdo al que se podría llegar a partir de una hermenéutica de sentido contrario y que, creemos, para nada coincidiría con la voluntad del legislador al establecer esta norma cautelar. En general, hay que tener presente que para los supuestos de varias comunidades de bienes integradas por los mismos miembros o por parte de una entidad en régimen de atribución de rentas en la que participen empresarios individuales acogidos al régimen de determinación objetiva, el cómputo de los límites ha de llevarse a cabo de modo separado³⁸.

La otra norma importante introducida por la LPFF y LIRPF de 2006 fue una retención estrechamente vinculada al control tributario y los regímenes de determinación objetiva. La LIRPF ha acogido una retención del 1 % para los empresarios en régimen de determinación objetiva en las condiciones establecidas vía reglamentaria [art. 101.5 d)]³⁹. El desarrollo reglamentario se llevó a cabo a través del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre⁴⁰ y, en la actualidad, se encuen-

³⁸ Nuestra doctrina administrativa ha reconocido que los límites se computan de modo separadamente para cada una de las entidades en régimen de atribución en su Resolución núm. 1090/2001, de 4 de junio. Del mismo modo, para el supuesto que una persona física acogida al régimen de determinación objetiva y que constituya una sociedad civil dedicada a la misma actividad, la DGT consideró, con anterioridad a la nueva norma, que los límites establecidos para la inclusión en el régimen de determinación objetiva operan de forma separada de manera que, por una parte, se tendrán en cuenta las circunstancias del consultante como empresario a título individual y, por otra, las circunstancias de la sociedad civil. De ahí que sea posible que el empresario persona física determine el rendimiento neto por estimación objetiva y la entidad en régimen de atribución no; o lo contrario. La nueva norma viene a matizar este criterio administrativo, en el sentido de que si existe una dirección común, compartiendo medios personales y materiales, y se trata de la misma actividad deberíamos computar los límites conjuntamente.

³⁹ Se ha tratado de responder con ella al fraude vinculado a las facturas falsas. Véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...», ob. cit., págs. 13-21.

⁴⁰ Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio; el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa América en la ciudad de Valencia; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

tra previsto en el artículo 95.6 del RIRPF. La retención se debe practicar a rendimientos que sean contraprestación de ciertas actividades económicas que apliquen el régimen de determinación objetiva. En concreto las actividades para las que se ha previsto la práctica de la retención son:

- Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
- Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
- Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
- Industria del mueble de madera.
- Impresión de textos o imágenes.
- Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
- Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- Carpintería y cerrajería.
- Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
- Transporte de mercancías por carretera.
- Y servicios de mudanzas⁴¹.

⁴¹ Se trata de alguna de las incluidas, dentro de la sección primera de las Tarifas del IAE, en las divisiones 3 y 4 (carpintería metálica y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas

En resumidas cuentas, podemos decir que el control que ha perseguido la Administración tributaria con el establecimiento de una retención y el control de los pequeños y medianos empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva se ha centrado, especialmente, en dos sectores: los pequeños transportistas y los albañiles. Es decir, se ha tratado que la retención no se refiera a la totalidad de actividades a las que resulta de posible aplicación el régimen de determinación objetiva, sino únicamente a aquellos ámbitos en los que con mayor frecuencia se desarrollan actividades entre empresarios⁴². Esencialmente, ciertas actividades de fabricación, construcción o transporte de mercancías.

La novedad introducida por la Ley 7/2012 fue establecer respecto de las actividades sobre las que ya recaía la obligación de soportar retención unos nuevos límites cuantitativos, diferentes del resto de actividades, que determinarán la permanencia o exclusión en este régimen⁴³. Con relación a estas actividades sujetas a módulos y la retención del 1 %, el Real Decreto 960/2013 de 5 de diciembre⁴⁴, con efectos desde el 1 de enero de 2013, amparó tales límites, dejándolos como rigen transitoriamente para este año 2015. Estos límites vigentes en la actualidad, siempre que no se realicen otras actividades sujetas a determinación directa son:

- 1.º Que el volumen de ingresos en el ejercicio precedente no supere los 450.000 euros o, esta fue la novedad, 300.000 euros en el caso de actividades agrícolas y ganaderas y de las de la división 7.ª de la sección 1.ª del IAE (transporte y comunicaciones).
- 2.º En el caso de los contribuyentes en estimación objetiva cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1 % (epígrafes de carpintería metálica, albañilería, fontanería, carpintería, confección, industria del mueble e impresión) quedarán excluidos si en el año anterior han tenido rendimientos superiores a 225.000 euros anuales o 50.000 euros anuales si más del 50 % de sus ingresos provienen de empresas y no de particulares.

de vestir...), 5 (actividades vinculadas con la construcción) y 7, en lo relativo al transporte de mercancías, excluyendo el de pasajeros (ya sea colectivo o en autotaxis). Véase la exposición de motivos del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

⁴² Véase la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, que aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

⁴³ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

⁴⁴ Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio; el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Además, desde el 1 de enero de 2014 ese Real Decreto 960/2013 añadió una obligación formal a los contribuyentes que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante el régimen de estimación objetiva cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1%, obligándoles a llevar un libro registro de ventas o ingresos cuando, hasta dicha fecha conforme a la normativa reguladora del IRPF, únicamente estaban obligados a la cumplimentación del libro de bienes de inversión, en caso de aplicar amortizaciones, y a conservar las facturas emitidas y recibidas debidamente ordenadas.

A la vista de toda esta regulación, hay que compartir con el profesor FERREIRO LAPATZA que estas reformas han complicado el régimen de determinación objetiva que, no obstante, debería ser una pieza básica para simplificar el tributo. Añadimos a esta consideración las puntualizaciones hechas por el profesor en su día que por su claridad y brillantez no podemos menos que transcribir: «En mi opinión la introducción en las leyes de hechos impositivos complementarios no hace sino agudizar la complicación del sistema tratando de conseguir un imposible o un absurdo; siempre habrá alguien que esté colocado más allá de la línea de aplicación de una ley. Y siempre habrá alguien que opine que quien está así colocado debiera también quedar sometido a ella. En el caso que ahora nos ocupa por qué no someter también a la misma norma a tíos, sobrinos o parejas de hecho. O a todas las pequeñas empresas que tengan una dirección común. El empresario que crea una nueva y pequeña empresa para su hijo aprovechando después las lógicas sinergias (p. ej. en compras o medios de transporte) ¿debe ser criticado o alabado? ¿No sabe nuestro legislador tributario que la pequeña y mediana empresa constituye la base de nuestra organización y entramado económico-social? ¿Debemos incentivar o poner trabas a su creación? [...]»⁴⁵.

5. LAS ÚLTIMAS REFORMAS DEL RÉGIMEN

En los dos últimos años el régimen de módulos ha sido objeto de sendas modificaciones normativas, que integran otro botón de muestra de la paulatina reforma de los módulos. En el examen conjunto de estas modificaciones se puede observar como la primera de ellas no va a entrar en vigor parcialmente con el inicial contenido que se había configurado aunque, en todo caso, se incide en el ámbito de aplicación del régimen en el futuro. Al menos así será, salvo que pueda aprobarse alguna otra modificación normativa, lo cual quizás dejaría en entredicho, una vez más, la tan ansiada y necesaria seguridad jurídica de los contribuyentes.

La primera reforma de los módulos introducida, y que en un principio iba a entrar en vigor a partir de 2016, mantenía el régimen con modificaciones importantes, a pesar de que no se adoptaba una medida normativa tan tajante como proponía el informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español que apostaba por la supresión de los módulos⁴⁶. La mo-

⁴⁵ «La estimación objetiva...», ob. cit., pág. 10.

⁴⁶ Página 399 del Informe.

dificación introducida por la Ley 26/2014 reducía el ámbito de aplicación de los módulos a través de dos cauces: 1) mediante una reducción de los límites cuantitativos de aplicación y⁴⁷; 2) eliminando la posibilidad de aplicación del régimen a ciertas actividades.

En primer lugar, el umbral de exclusión general para actividades económicas, determinado en el artículo 31 de la LIRPF, se reducía de 450.000 euros anuales a tan solo 150.000 euros. Es decir, con más de 150.000 euros de compras sin incluir inmovilizados o de ventas en 2015 no se podrá aplicar el régimen de módulos. Para este cómputo se excluirán las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y se tendrán en cuenta la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no la obligación de expedir factura. Sin embargo, el citado límite se reduce hasta los 75.000 euros anuales de volumen de facturación en relación con las operaciones por las que se esté obligado a expedir factura en cuanto que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.

Además, el límite actual de 300.000 euros aplicable en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales se redujo hasta los 250.000 euros anuales. A estos efectos solo se deben tener en cuenta las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos, como hasta ahora, por lo que siguen sin computarse a efectos del límite de exclusión las subvenciones y las indemnizaciones. Asimismo, se suprimen los límites específicos aplicables en función del volumen de ingresos para el conjunto de las actividades económicas clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del IAE (transportes y comunicaciones) a que se refiere la letra d) del artículo 101.5 de la LIRPF (introducidos con efectos desde 1 de enero de 2013).

En segundo lugar, se incorporó una disposición adicional trigésima sexta de la LIRPF, relativa a las actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016, indicando que: «La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta ley en el periodo impositivo 2015, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva».

Esta norma implica que las actividades de fabricación, producción y construcción de las divisiones 3, 4 y 5 de las tarifas del IAE a las que se les aplica la retención del 1 % van a quedar excluidas del régimen⁴⁸. Únicamente, al menos como consecuencia de esta norma, permanecerán

⁴⁷ Apartado dieciocho del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁴⁸ Se refiere, fundamentalmente, a las actividades de: Fabricación de artículos ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre (división 3 del IAE), Industria del pan, bollería, pastelerías; Confección de prendas de vestir, com-

con la opción de aplicar los módulos las actividades, a las que se le retiene, de la división 7 del IAE (transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas). No obstante, para estas últimas también se prevé que, a partir de 2016, se reducirá la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

Una nueva modificación normativa del régimen se llevó a cabo a través de la Ley de Presupuestos Generales para 2016⁴⁹. A través de esta reforma se elevan los límites cuantitativos de exclusión del régimen. Con carácter transitorio para los años 2016 y 2017 se elevan los límites relativos a los rendimientos íntegros obtenidos en el conjunto de actividades económicas y por volumen de compras que pasan a ser de 250.000 euros, con carácter general. Además, para el supuesto de las operaciones por las que se esté obligado a expedir factura en cuanto que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, el límite se fijó transitoriamente en 150.000 euros, en lugar de 75.000 euros como se había previsto inicialmente. Los límites cuantitativos más restrictivos previstos en la Ley 26/2014 se ven aplazados hasta 2018. Más allá de ello, al no hacerse previsión en contrario en la LPGE para 2016, quedan excluidas del ámbito de aplicación de la estimación objetiva, a partir de esta anualidad, las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a la retención del 1 %, y la previsión de la reducción, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación la retención, de la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva⁵⁰.

Las últimas reformas tributarias de los módulos merecen una serie de valoraciones en cierta medida positivas, aunque encontradas. El ámbito de aplicación se delimita pensando más en pequeños empresarios. Un régimen simplificado de tributación para los empresarios más pequeños es la opción que se está generalizando en nuestro entorno comparado. De ahí que esta

plementos; Industria de muebles de madera e; Impresión de textos o imágenes (división 4 del IAE) y Actividades relacionadas con la construcción: albañilería, fontanería, carpintería, pintores (división 5 del IAE).

⁴⁹ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (PGE) (art. 61 que introduce en la LIRPF una disp. trans. 32.ª). La modificación normativa trae causa en la aprobación de una enmienda del grupo parlamentario Popular en el Senado. También el Grupo Parlamentario Catalán Convergència i d'Unió había presentado una enmienda en el mismo sentido (tanto en el Congreso de los Diputados como en el Senado).

⁵⁰ En este sentido, en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, que desarrolla para 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, ya se incluyeron los nuevos límites transitorios para 2016 y, a partir de este año, se excluyen del método de estimación objetiva las actividades incluidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a retención del 1 % en el ejercicio 2015, revisándose, para el resto de actividades sujetas a la citada retención, las magnitudes específicas para su inclusión en el método de estimación objetiva. Para las actividades de transporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y los servicios de mudanzas (epígrafe 757) el límite disminuye de 5 a 4 vehículos cualquier día del año. Por lo demás, hay que recordar que para esta anualidad la orden mantiene para la generalidad de las actividades tanto la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas, excepto los aplicables al cultivo de patata y la ganadería de bovino de leche cuyos índices se rebajan de forma estructural, como sus instrucciones de aplicación.

reconsideración del ámbito de aplicación del régimen parecía, desde hace años, más que oportuna. Además, si el volumen de fraude en ciertas actividades es considerable, como así parece haberse contrastado, dejar el régimen para actividades dirigidas a consumidores finales es razonable. Pese a todo ello, se sigue reaccionando tarde, paulatinamente y con medidas parciales a lo largo del tiempo que no han resultado eficaces, ni lo seguirán siendo, prueba de ello puede ser la pervivencia, siquiera residualmente, de la retención del 1%. Por lo que se refiere al régimen previsto para las actividades agrarias: dado que es, más bien, una determinación directa simplificada, tiene sentido que no se haya modificado tanto. Hay que reconocer que la reforma del régimen en ciertos sectores va a tener importantes consecuencias e implica que van a quedar fuera de la opción un número considerable de contribuyentes que venía «optando» por el régimen. Sería sorprendente que la eliminación del régimen pudiese provocar posteriores reacciones, más o menos necesarias por parte del Gobierno, como ha ocurrido en el País Vasco⁵¹. No por ello alcanzan justificación real las diversas reformas cercanas en el tiempo, en cuyo aplazamiento incluso a la hora de entrar en vigor, teniendo en cuenta la situación político-económica actual y en parte trayendo causa en la misma, nos sitúan en una posición de cierta incertidumbre acerca de cuál será el futuro real del régimen.

6. EL FUTURO DE LOS MÓDULOS

La instauración y vigencia de los regímenes de determinación objetiva se encuentra permanentemente condicionada por diversos factores. El condicionante esencial y omnipresente, ya no solo de los regímenes de determinación objetiva, sino también de la cuantificación tributaria se concreta en el respeto de los principios de justicia tributaria que rigen nuestro derecho positivo. Pero más allá de ello, existen múltiples condicionantes que entendemos marcan el presente y futuro de los regímenes de determinación objetiva en general, y los módulos en el IRPF en particular. Por ejemplo, el grado de desarrollo de los sistemas tributarios, la lucha y prevención del fraude fiscal o la neutralidad impositiva.

⁵¹ En el País Vasco, durante el año 2014, las reformas fiscales acordadas por los partidos PNV, PSE y PP, en el marco del acuerdo fiscal suscrito por estas formaciones, dio luz verde a las reformas del IRPF, IS e ISD. El acuerdo eliminó el régimen de módulos para la determinación de los rendimientos de actividades económicas a partir de 2014, dejando una determinación directa simplificada para las actividades económicas. Recientemente, encontramos nuevas medidas compensatorias por la eliminación del sistema de módulos para los transportistas. Así, por ejemplo, en Guipúzcoa se aprobó la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre, de correcciones técnicas de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF del Territorio Histórico de Guipúzcoa que recoge las compensaciones a los transportistas por la eliminación de los módulos en el IRPF. En dicha norma se establece que, para 2014, se aplique una deducción del 60% del IRPF, para 2015, del 55%, para 2016, del 50% y a partir de 2017, la deducción sea del 45%. La disposición se refiere a las actividades de transporte de mercancías por carretera incluidas en el epígrafe 772 de las tarifas del IAE aprobadas por Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril. Así, a partir de la declaración de la renta de 2014, el rendimiento neto de actividad se podrá determinar mediante el método de estimación directa simplificada con los porcentajes anteriormente citados.

Desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, y desde un punto de vista formal, sigue resultando criticable la vulneración del principio de legalidad en la regulación de los módulos en el IRPF. Del mismo modo que la reserva de ley afecta a los elementos esenciales del tributo y muestra una especial rigurosidad con relación al hecho imponible como generador de la obligación tributaria, el principio ha de respetarse en los aspectos esenciales de la determinación objetiva. Ello quiere decir que la determinación objetiva que se pueda prever en cualquiera de los impuestos de nuestro sistema tributario ha de estar previsto en la ley reguladora del tributo. También será necesario que los pilares de cualquier determinación objetiva sean delimitados por una norma con rango de ley. En la base imponible, determinadas operaciones que técnicamente sean complejas por su propio contenido merecen que la regulación en normas reglamentarias se posibilite por parte de la propia ley. Los signos, índices o módulos de la determinación objetiva, como medios integrantes del régimen, podrían considerarse dentro de estas operaciones complejas a las que reiteradamente ha aludido nuestro Tribunal Constitucional como aspecto habilitante de la colaboración reglamentaria. Sin embargo, la ley no puede limitarse a prever la determinación objetiva y derivar al reglamento toda su regulación y, en especial, la articulación de unos signos, índices o módulos sobre cuya base se establezca. Entendemos que hay algunas cuestiones básicas de la determinación objetiva que, con carácter general, no pueden quedar en manos de un reglamento o de una orden ministerial.

La preponderancia de la regulación de los regímenes de determinación objetiva en normas reglamentarias es una constante en el ordenamiento tributario. Hemos de rechazar esta posibilidad, ya que las normas de determinación objetiva no son meramente procedimentales. Los problemas se presentan cuando los mínimos requeridos por algún principio de justicia tributaria son vulnerados en la regulación de un régimen de determinación de bases. Precisamente, a nuestro juicio, es esto lo que ocurre en buena parte de las regulaciones de determinación objetiva actualmente vigentes. La cuestión pasa por identificar cuáles son los elementos básicos de un régimen de determinación objetiva. En el IRPF la Ley reguladora del Impuesto lleva a cabo una determinación parcial del ámbito de aplicación de la determinación objetiva. La norma establece unos límites generales dentro de los cuales se puede acceder al régimen de módulos referidos, fundamentalmente, al volumen de rendimientos íntegros y volumen de las compras en bienes y servicios del ejercicio anterior. Las concretas actividades que tienen acceso al régimen se dejan en manos del desarrollo reglamentario. Lo idóneo sería que todo el ámbito de aplicación tanto límites cuantitativos como operaciones a que se refiere el régimen fuesen reguladas en una norma con rango de ley. Ello en la medida en que el ámbito de aplicación como aspecto esencial del régimen y, por lo tanto, solo una norma con rango legal podría llevar a cabo su regulación como derivado inmediato del contenido del principio de legalidad tributaria. Otro aspecto esencial del régimen se refiere a su necesaria voluntariedad exigida por nuestra LGT. Nos enfrentamos a un aspecto fundamental porque si queremos defender que un régimen de determinación objetiva lo es, será preciso que el legislador lo haya previsto con carácter voluntario para los obligados tributarios. A nuestro parecer, la renuncia en sede legal deberá alcanzar una regulación de sus aspectos esenciales. En el IRPF los requisitos de la renuncia y las causas de exclusión de la determinación objetiva por módulos quedan en manos del desarrollo reglamentario. Sería necesario que todas estas cuestiones básicas se regulasen en una norma con rango legal.

Si dentro de los principios formales de justicia tributaria, las principales críticas han de tomar como base el principio de reserva de ley, desde la perspectiva de los principios materiales de justicia tributaria la traba fundamental en la configuración de regímenes de determinación objetiva parte del principio de capacidad económica. Ahora bien, existen otros interrogantes destacados que se vinculan a principios de justicia materiales. En una visión sesgada de los regímenes de determinación objetiva encontramos dificultades para admitir determinados regímenes destacados como los módulos en nuestro IRPF desde la perspectiva de principios como el de capacidad, igualdad o generalidad. A nuestro entender, el enjuiciamiento de los regímenes de determinación objetiva permite una valoración global del sistema, con independencia de las múltiples críticas que cada régimen concreto pueda merecer. Dos son las razones en las que, fundamentalmente, nos basamos:

- De una parte, porque solo una visión general de las determinaciones objetivas nos permite llegar a conclusiones certeras desde la justicia tributaria.
- De otra, porque esa justicia tributaria se predica del conjunto del sistema tributario, con independencia de que solo la suma de sectores justos se pueda llegar a sostener la idoneidad del sistema desde un punto de vista global.

Desde el punto de vista de los principios materiales de justicia tributaria conviene no desconocer una cierta separación de la capacidad económica «real» y la justicia material que se sigue a partir de regímenes objetivos de determinación. Entonces, cómo podemos defender la configuración de los módulos en el IRPF. Como cláusula general, que no deja de otorgar cierta legitimidad al régimen, hay que destacar el carácter voluntario del mismo para los obligados tributarios. Pero la mera voluntariedad no basta para defender el régimen, sino que ha de complementarse con otros argumentos, individualizados, en pro del mismo. Los módulos como economía de opción integrante de su naturaleza y los variados fundamentos de los regímenes de la determinación objetiva en función del sector analizado llevan a defender la determinación objetiva como régimen útil para la determinación de bases imponibles tributarias en ciertos supuestos⁵². Además, el grado de evolución de los sistemas tributarios delimita un hito en la aparición de la determinación objetiva referida a la cuantificación de rendimientos. El grado de desarrollo de los sistemas tributarios demuestra la necesidad de basar los pilares del sistema impositivo en la determinación directa. Sin embargo, los condicionantes de cada momento siempre han de dejar un margen de actuación a la determinación objetiva para la adecuación del Derecho a la realidad y las limitaciones que del mismo y de su aplicación se derivan.

⁵² Con carácter general, los regímenes de determinación objetiva responden a motivos como los siguientes: la operatividad y simplificación del sistema tributario, principios como la certeza y seguridad jurídica e implican generalmente una reducción de los costes fiscales indirectos. El conjunto del sistema tributario ha de ser eficaz y la eficacia de la norma tributaria enlaza con su necesaria simplicidad. La simplificación del sistema tributario es un beneficio tanto para la Administración, como para los obligados tributarios. La determinación objetiva resulta útil a los obligados al cumplimiento de la norma tributaria, asimismo, al facilitar el conocimiento de las posibilidades y efectos en la aplicación de la ley tributaria. El régimen sirve a la reducción de los costes fiscales indirectos. El ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento es la limitación de las obligaciones formales que la aplicación de los módulos en el IRPF viene a comportar.

Por otra parte, la neutralidad fiscal absoluta es poco menos que una utopía y, por ello, consideramos que el condicionamiento de la realidad actual exige que no existan grandes diferencias a la hora de gravar a las pequeñas empresas no constituidas en sociedad frente a la carga fiscal que pesa sobre los trabajadores independientes y sobre las pequeñas sociedades, como objetivo primordial a alcanzar. En la línea de una mayor neutralidad fiscal se debe trabajar en un futuro próximo; pero la consecución de la neutralidad absoluta se nos plantea como un horizonte que, aunque informador, no conlleva la eliminación de ciertas opciones en el ordenamiento tributario.

En cuanto al fraude, hay que ser conscientes de la aparición de fraudes específicos vinculados a ciertos regímenes de determinación objetiva que conviene hacer desaparecer de nuestro sistema y de la práctica tributaria. Son estos fraudes los que, como hemos visto, han preocupado especialmente al legislador en las últimas reformas tributarias de los módulos en el IRPF. Mas es necesaria una puntualización muy importante a la hora de hablar de fraude y módulos: las actividades fraudulentas se derivan de actividades ilícitas vinculadas a regímenes de determinaciones objetivas como opción legal del ordenamiento tributario. Los regímenes de determinación objetiva no son por sí mismos integrantes de ninguna actividad fraudulenta ni siquiera sospechosos genéricos en tal sentido. Lo que sucede es que en su aplicación se han encontrado ciertas prácticas fraudulentas escondiendo actividades económicas irreales detrás de la aplicación de regímenes de determinación objetiva. El especial control del fraude ha de dirigirse a las actividades ilegales llevadas a cabo escondiendo actividades económicas inexistentes con fines defraudatorios.

El fraude es uno de los factores de la configuración de los regímenes de módulos en el futuro. Sin embargo no es el único y existen otros condicionantes permanentes muy importantes en la pervivencia o instauración de estas normativas. No hay que olvidar que el grado de evolución de los sistemas tributarios delimita un hito en la aparición de la determinación objetiva referida a la cuantificación de rendimientos. El grado de desarrollo de los sistemas tributarios demuestra la necesidad de basar los pilares del sistema impositivo en la determinación directa. Sin embargo, los condicionantes de cada momento han de dejar un margen de actuación a la determinación objetiva para la adecuación del Derecho a la realidad y las limitaciones que del mismo y de su aplicación se derivan.

Frente a una apuesta decidida por la eliminación de regímenes simplificados de tributación para ciertos ámbitos o sujetos, también conviene replantear una nueva manera de entender la justicia tributaria en un contexto globalizado, sobre la base de la simplificación de los ordenamientos jurídico-tributarios. En los momentos actuales el proceso de globalización económica constituye un proceso, de especial relevancia, vinculado esencialmente a la internacionalización del comercio. En un contexto en el que las relaciones entre los operadores económicos se complican cada vez más, y aparecen nuevos medios y fórmulas para llevarlas a cabo, la cuantificación de los tributos puede encontrar serias dificultades en relación con la finalidad que está llamada a cumplir. El legislador no puede permanecer impassible a este fenómeno y ha de establecer medidas encaminadas a responder a la realidad social; esa función que el derecho objetivo debe cumplir en la organización y regulación de las relaciones sociales de los miembros de la comunidad.

La globalización dificulta en los procesos económicos de producción la determinación de la base imponible de las empresas, tanto si se trata de empresarios individuales como de sociedades de capital. La complejidad normativa en el mundo de la globalización resulta cuestionable. La simplificación del ordenamiento es, una vez más, una guía que deben tener en cuenta los legisladores nacionales. En la determinación de la base imponible, la simplificación de las normas constituye un hito fundamental. La previsión de regímenes simplificados en la cuantificación puede suponer un importante instrumento en la respuesta a la globalización económica; sin embargo, también puede derivar en una competencia fiscal entre los diferentes países, por lo que es necesaria una cierta armonización en la materia. En lo que a nuestro entorno respecta, en el ámbito de la Unión Europea, hay que lograr una cierta coordinación o armonización en la imposición directa con el fin de eliminar la competencia interestatal. El sistema tributario está llamado a cumplir una misión en la que los regímenes de determinación objetiva deben contribuir respetando unos postulados mínimos. En un contexto globalizado hemos de alcanzar un sistema tributario eficaz. La flexibilización en la interpretación tradicional de los principios materiales de justicia tributaria y la simplificación a través de determinaciones objetivas son elementos a considerar en el nuevo escenario económico-social.

7. CONCLUSIONES

- La determinación objetiva por módulos en el IRPF es un régimen voluntario a la hora de determinar la base imponible de los rendimientos derivados de ciertas actividades económicas. La delimitación de su ámbito objetivo se lleva a cabo a través de una orden ministerial en la que se concretan las actividades que tienen acceso al régimen. Desde el punto de vista del principio de legalidad este es un aspecto criticable y que debería ser objeto de modificación por parte del legislador. Desde 2002, y especialmente a partir de 2006, en la normativa de IRPF se incorporaron ciertas cautelas a la hora de fijar los límites de acceso al régimen. Estas cautelas en orden a evitar maniobras fraudulentas en la aplicación del régimen llevaron a una mayor complejidad y deficiencia en la normativa, tal vez innecesarias y contrarias a la propia fundamentación de los módulos.
- La reforma de los módulos merece una valoración parcialmente positiva, no exenta de posibles críticas. Un régimen simplificado de tributación para los empresarios más pequeños es la opción que se ha generalizado en nuestro entorno comparado. De ahí que la reconsideración del ámbito de aplicación del régimen parecía, desde hace años, más que oportuna. Además, si el volumen de fraude en ciertas actividades es considerable como así parece haberse contrastado, dejar el régimen para actividades dirigidas a consumidores finales parece razonable. Pese a todo ello, se sigue reaccionando tarde, paulatinamente y con medidas parciales a lo largo del tiempo que no han sido eficaces. Ni lo seguirán siendo, prueba de ello puede ser la pervivencia, siquiera residualmente, de la retención del 1 %.

- Cabe hacer una serie de reflexiones adicionales. Los mayores beneficiados por las facturas falsas de los moduleros son otras empresas de mayor volumen, proveedores de los moduleros, que consiguen el ahorro de IVA e IS por el beneficio obtenido. Llevar ciertas actividades de módulos a estimación directa no garantiza evitar todo el fraude que se genera por la ocultación de ingresos, sin embargo, sí lo dificulta al exigirse facturas para deducir las compras realizadas o prestaciones de servicios recibidas. El censo de módulos se ha ido reduciendo en los últimos años (desde 2007 con un 10% más de renunciadas) así que, por volumen, los «moduleros» no son más difíciles de controlar. Con todas estas bases, y las nuevas previsiones de los módulos en parte correctas, habrá que seguir replanteando a quiénes se debe dirigir el control tributario.
- La peculiaridad del régimen de determinación objetiva previsto para las actividades agrarias consiste en que en la determinación del rendimiento neto se atiende a un porcentaje de ese volumen de ingresos lo que constituye la base para la determinación del rendimiento en el IRPF. Los índices porcentuales son específicos de la actividad agrícola, ganadera o forestal de que se trate. Esta configuración deriva en un régimen simplificado de cuantificación *a forfait* en el que, además, existen una serie de índices correctores específicos. El régimen, aunque denominado estimación objetiva, se acerca más a una determinación directa simplificada por cuanto se toma en consideración un dato real y básico de la actividad: los ingresos. Por ello, también es coherente la reforma tributaria al reducir en menor medida el ámbito de aplicación del régimen objetivo para las actividades agrarias.
- Los módulos son una opción tributaria en el IRPF; un régimen simplificado en este tributo para pequeños empresarios por tanto se justifica. Las especiales características de algunos sujetos, como los pequeños empresarios, o sectores como el agrario y, en general, la idoneidad de relativizar los costes fiscales indirectos obligan a la previsión de métodos de simplificación en el cálculo de los rendimientos. En el derecho comparado se puede comprobar como las fórmulas simplificadas de tributación son una constante, admitiendo diferentes alternativas en su configuración jurídica.
- En un contexto globalizado hemos de alcanzar un sistema tributario eficaz. La previsión de regímenes simplificados en la cuantificación tributaria puede suponer un importante instrumento en la respuesta a la globalización económica; sin embargo, también puede derivar en una competencia fiscal entre los diferentes países, por lo que es necesaria una cierta armonización en la materia. En lo que a nuestro entorno respecta, en el ámbito de la Unión Europea, hay que lograr una cierta coordinación o armonización en la imposición directa con el fin de eliminar la competencia interestatal. El sistema tributario está llamado a cumplir una misión en la que los regímenes de determinación objetiva deben contribuir respetando unos postulados mínimos. La flexibilización en la interpretación tradicional de los principios materiales de justicia tributaria y la simplificación a través de determinaciones objetivas son elementos a considerar en el nuevo escenario económico-social.

Bibliografía

- ALMAGRO MARTÍN, C. [2005]: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CORONA RAMÓN, J. F. y DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2000]: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2006]: «La simplificación de la tributación de las empresas en España» en VV. AA.: *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memorias*, tomo I, *Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas*, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.
- [2007]: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)», *Temas Tributarios de Actualidad*, n.ºs 22-24, Informe n.º 22, julio-agosto.
- BELTRAME, P. [2014]: *La fiscalité en France*, 20.ª ed., París, Hachette Livre.
- BENGOECHEA SALA, J. M. [2005]: *IRPF-IVA. Módulos*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre.
- BLANCH NOUGUÉS, J. M. [1998]: «Principios básicos de justicia tributaria en la fiscalidad romana», *RDFHP*, n.º 247.
- CRUZ PADIAL, I. [2006]: «Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas», *QF*, n.º 14.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [2001]: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [2010]: *Instituciones de derecho financiero*, Marcial Pons, Madrid.
- [2003]: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23.ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.
 - [2007]: «La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF», *QF*, n.ºs 15-16.
- GARCÍA NOVOA, C. [2006]: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», *QF*, n.º 10.
- [2003]: «Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana», *RCyT*. CEF, n.º 247.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. [2002]: *El régimen especial simplificado en el IVA*, Comares, Granada.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. [2013]: «Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. ¿Medidas antifraude o con finalidad recaudatoria?», *Crónica tributaria*, n.º Extra 1.
- LÓPEZ DÍAZ, A. [2008]: «Determinación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes», *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 137.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2003]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Madrid, Tecnos.
- MENÉNDEZ MORENO, A. [2014]: «De la anécdota a la categoría (A propósito de las consultas vinculantes y del régimen de estimación objetiva)», *QF*, n.º 12.
- MERINO JARA, I. [1992]: «La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *RDFHP*, n.º 221.

MULEIRO PARADA, L. M. [2009]: *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons.

PALAO TABOADA, C. [1982]: «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *HPE*, n.º 79.

PAREDES GÓMEZ, R. [2006]: «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación en España», *CT*, n.º 119.

PÉREZ ROYO, F. (dir.) [2015]: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid, Tecnos.

– [2015]: *Derecho financiero y tributario parte general*, 25.ª edición, Aranzadi, SA, Navarra.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L. [2011]: «Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria», *QF*, n.º 5.

PITA GRANDAL, A. (dir.) [2006]: *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons.

RAMALLO MASSANET, J. [1978]: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Civitas-REDF*, núm. 20.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1967]: «La gran paradoja de la LGT», *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, IEP.

– [1973]: *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección en la estructura del sistema tributario*, *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (coord.) [2004]: *Estudio sobre la fiscalidad de las pymes*, Granada, Editorial Universidad de Granada.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á. [2012]: «Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo», *QF*, n.º 11.

SIMÓN ACOSTA, E. [2008]: «Los módulos y la crisis», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 762.

SOLER BELDA, R. R. [2013]: «IVA, módulos y fraude fiscal», *QF*, n.º 6.