

Recensiones Bibliográficas

Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario. (Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales)

José Juan FERREIRO LAPATZA y varios autores más
Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, 302 págs.

No abundan los informes de *política fiscal* realizados por juristas. Y, sin embargo, nos tomamos con éste, relativo a la simplificación del sistema tributario, que resulta ser el segundo que ha sido elaborado por el mismo grupo de investigación —«Derecho Tributario y Política Fiscal»—, integrado en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona, dirigido por José Juan FERREIRO LAPATZA ¹.

En su anterior estudio (también publicado por la Editorial Marcial Pons en el año 2005), el objeto de atención era la justicia tributaria en España, las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos. A caballo de ambos informes está otro libro —*La tributación de la renta empresarial, Derecho comparado*, coordinado por Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ (Marcial Pons, 2008)—, del que ya dimos cuenta en esta Revista (núm. 315, 2009, págs. 198-200), con amplia coincidencia de autores y temas tratados ahora, en donde se postulaba la simplificación de nuestro ordenamiento jurídico-tributario para reducir los niveles de conflictividad en las relaciones Administración-administrados y se concedía una especial importancia al análisis de los métodos de estimación objetiva.

La monografía que ahora comentamos consta de un breve prólogo, siete capítulos, epílogo y un anexo con referencia a las publicaciones realizadas por los integrantes y colaboradores del grupo investigador relacionadas con el objeto del informe. Aunque en éste no se identifica la autoría respectiva de cada autor y se advierte que todos asumen su contenido», no es difícil encontrar indicaciones en algunas partes que ilustran de su individualizada redacción («creo, a mi juicio, en mi opinión...») son expresiones que no faltan, en el libro), como podrá comprobar, desde luego, el lector que coteje esta obra con capítulos de las que la precedieron y que han quedado referidas.

Desde las primeras páginas se avanzan ya las conclusiones alcanzadas: «para simplificar el sistema es preciso, claro está, hacer más simple e inteligible la regulación de cada tributo sin que esto lleve necesariamente a una merma de la recaudación». Y, «para ello basta con la supresión generalizada de beneficios fiscales, que en una inmensa mayoría poco tienen que ver con el único fin constitucional del tributo, es decir, con el pago de las cuotas que cada ciudadano debe hacer, confor-

¹ Aparte del ya citado investigador principal, forman el equipo los siguientes autores: L. ALONSO, E. ANDRÉS, B. BOSCH, F. CAÑAL, M. CASANELLAS, J. M. DURÁN, E. FERREIRO, J. PAGÉS, R. OLAÑETA, M. OLAY, J. A. ROZAS y J. M. TOVILLAS, habiendo colaborado también A. GARCÍA FRÍAS, F. PELECHÁ, F. MUÑOZ, G. HANNA, L. FARGAS, P. NAVARRO y R. FERRER.

me a su capacidad para el sostenimiento del gasto público. Y, en segundo lugar, con la simplificación del régimen general de cada tributo y, dentro de él, de su pieza esencial y más difícil de regular: la base imponible». Al propio tiempo, se desliza una denuncia —«si el sistema tributario no es más simple es porque nadie quiere que lo sea»— que, al término de la obra, trasluce un claro pesimismo: «como país, como ciudadanos tenemos, también, el ordenamiento tributario que nos merecemos». Entre medias hay sitio para todo, para la crítica a la complicación del sistema por servir al «interés de los más poderosos; de quienes detentan el poder económico» y, ¿también para la autocrítica?, al favorecer esa complejidad a los que «hacen del asesoramiento fiscal su profesión».

En el primer capítulo se esboza la conveniencia de que los cultivadores del Derecho Tributario acentúen la vertiente de ciencia social «normativa» del mismo, proponiendo medidas de política fiscal, como suelen hacer los economistas.

En el apartado dedicado a la simplificación de nuestro sistema tributario se parte de la idea de que éste no es extraordinariamente complicado en cuanto a sus piezas y características generales, por lo que pocas objeciones se hacen a su estructura. Las más destacadas serían las propuestas de supresión del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, diluyéndolo en los impuestos generales sobre la renta, así como de los Impuestos Especiales, rechazando la ignorancia, incompetencia, comodidad y demagogia política que, según los autores, avalarían su mantenimiento. En orden a las figuras que deberían mantenerse y hasta potenciar su empleo estarían el gravamen sobre las sucesiones y las contribuciones especiales (que deberían ampliar su ámbito de aplicación a servicios u obras que entrañen un beneficio especial para determinados sujetos). De las tasas se plantea que queden reservadas para servicios esenciales prestados por la Administración o para actividades de control o autorización, dejando el resto del campo público de servicios abonado al sistema de precios.

Al margen de estas reflexiones generales, se identifica más adelante la lucha por la simplificación como un camino de recuperación, por parte de las normas tributarias, del suficiente grado de abstracción y generalidad, evitando las excepciones, exenciones, regímenes especiales, reenvíos, ambigüedades, indeterminaciones, etc.

Perfeccionamiento técnico del régimen básico de cada tributo y procurar que el molde general se aplique con la mayor generalidad posible, son las vías recomendadas para el logro de la simplificación. Después se aducen razones decididamente en contra de la sacralización del método de estimación directa y el consiguiente rechazo que suele prodigarse al régimen de estimación objetiva. Las consideraciones del informe mencionan, en primer lugar, «la relatividad de la distinción entre estimación directa y objetiva; defienden, en segundo lugar, la perfecta consonancia con la Constitución de la estimación objetiva; niegan, en tercer lugar, que la estimación objetiva estimule forzosamente la economía sumergida y consideran, por último, como una posibilidad a tener en cuenta entre las medidas de política fiscal que favorecen la efectividad del sistema, la conveniencia de ampliar el campo de aplicación de las estimaciones objetivas».

Sin negar las relaciones y recíprocos condicionamientos entre las normas tributarias y las de carácter contable, en el capítulo cuarto se arranca señalando los principios específicos que inspi-

ran el Derecho contable –claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad–, cuya efectividad se trata de lograr por medio de «los principios de contabilidad generalmente aceptados» (prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa), que no son, desde luego, los principios a que deben responder los tributos (capacidad económica, uniformidad, igualdad, legalidad y tipicidad).

En el informe se defiende con ahínco la recuperación por el ordenamiento tributario de la determinación de la riqueza a gravar, censurando el reenvío que se hace al resultado contable –que no es la única medida posible de la capacidad contributiva de una empresa y que representa «un favor, uno más, que el legislador hace a los más poderosos para poner a su servicio, de modo regresivo, el sistema fiscal»– y la irracional deslegalización que genera la remisión en bloque a una normativa mercantil-contable en variadas disposiciones reglamentarias e interpretativas de diversos organismos (Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores). La conclusión es que «las normas contables no sirven, dado el grado de incertidumbre que forzosamente encierran, para delimitar o medir la capacidad económica que debe ser gravada por un tributo. El resultado contable no puede ser escogido como objeto del tributo si el legislador quiere cumplir con las exigencias constitucionales de la tributación».

La parte más abultada del libro se dedica al Derecho Comparado, dando información, por un lado (capítulo quinto), de los regímenes simplificados aplicables o propuestos en España –estudiando la estimación objetiva y estimación directa simplificada en el IRPF, el régimen de estimación objetiva para entidades navieras del Impuesto sobre Sociedades y se hace una consideración especial de la estimación objetiva aplicada en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales–, Italia, Alemania, Francia, Gran Bretaña (también se hacen breves alusiones a los métodos de determinación del beneficio en Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Grecia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Portugal y Suecia), Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Guatemala, México, Perú y Uruguay. También se exponen las propuestas de «impuesto lineal» su aplicación efectiva en Rusia, reconociendo al final del libro que la idea del grupo de investigación «se mueve en la línea del teóricamente archiconocido impuesto lineal o *flat tax* en sus múltiples versiones académicas o teóricas».

Aparte de una suerte de agrupación de ideas sobre la estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia que se hace en el capítulo sexto, la mayoría de los regímenes fiscales de los países que han ido citando vuelven a lucir después al sostener la reducción de beneficios fiscales y regímenes especiales (capítulo séptimo), identificando por medio de un listado los beneficios fiscales existentes en los impuestos estatales y locales de nuestro país.

Previamente habrá quedado expuesta la posición del grupo investigador frente a «la utópica pretensión de gravar «a cada uno» según su «propia» y «distinta» capacidad debe ceder gran parte de sus exigencias ante la exigencia de un ordenamiento claro y cierto que proporcione seguridad jurídica y probabilidades ciertas de cálculo económico». El rechazo al empleo del sistema de «módulos» y la obvia apreciación de que «cualquier empresa, por mínima que sea su estructura y actividad,

conoce o debe conocer el dato de sus ingresos brutos», favorece la recomendación de que se escoja dicha magnitud para el cálculo del gravamen. Veamos el alegato: «su vinculación directa con la renta efectiva parece evidente. Refleja con claridad las dimensiones de la empresa. Permite integrar en el Impuesto, los Impuestos sobre la Renta, sobre Volumen de Ventas y para la Seguridad Social. Es fácilmente cuantificable y debe reflejarse en la contabilidad cuando ésta se lleva y, lógicamente, en cualquier otro registro, por mínimo que sea, que trate de reflejar la actividad de la empresa. Permite reducir al mínimo las obligaciones formales, si así se considera conveniente, al deber de emitir, recibir y conservar las facturas o documentos equivalentes (*tickets*, boletos, notas de ventas, etc.). Permite, en fin, el control "cruzado" de los diferentes contribuyentes».

Miguel Ángel Martínez Lago