

# **INFORME SOBRE LA SIMPLIFICACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**

**Base imponible,  
renta empresarial y beneficios fiscales**

«DERECHO TRIBUTARIO Y POLÍTICA FISCAL»

Grupo de investigación

Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona

Investigador principal: J. J. Ferreiro Lapatza

Grupo de investigación: L. Alonso, E. Andrés, B. Bosch, F. Cañal,  
M. Casanellas, J. M. Durán, E. Ferreiro, J. Pagés, R. Olañeta, M. Olay,  
J. A. Rozas, J. M. Tovillas

Colaboradores: A. García Frías, F. Pelechá, F. Muñoz, G. Hanna,  
L. Fargas, P. Navarro, R. Ferrer.

**Marcial Pons**

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

# SUMARIO

	<i>Pág.</i>
PRÓLOGO .....	11
I. DERECHO TRIBUTARIO Y POLÍTICA FISCAL .....	15
A) Organización social y técnica jurídica, 15.—B) Política fiscal: economía y derecho, 17.—C) Un necesario apunte metodológico: análisis normativo y experiencia social, 19.	
II. LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA .....	23
A) Complicación y simplificación, 23.—B) La necesaria concreción de propuestas o vías para la simplificación, 28.—C) La base imponible: precisiones terminológicas: 1. La elección de la base, 31.—2. Hecho imponible, objeto del tributo y base imponible, 31.—D) La elección de la base: dos tópicos sin fundamento, 33.	
III. ESTIMACIÓN DIRECTA Y ESTIMACIÓN OBJETIVA ...	35
A) La medida de capacidad: estimaciones directas y objetivas, 35.—B) La adecuación de la estimación objetiva a los principios constitucionales, 36.—C) La relativización de las diferencias entre estimación directa y objetiva, 39.—D) Estimación objetiva y control fiscal: el deber de facturación, 42.	
IV. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD .....	45
A) Base imponible y resultado contable, 45.—B) La remisión al resultado contable: deslegalización y autodeterminación de la base, 60.—C) Resultado contable y delito fiscal, 65.	
V. DERECHO COMPARADO .....	67
A) Introducción, 67.—B) España: 1. Los regímenes simplificados de determinación de la renta empresarial, 68.—2. El régimen de estimación objetiva, 68.—3. La estimación direc-	

ta simplificada en el IRPF, 76.—4. El régimen de estimación objetiva para entidades navieras del Impuesto sobre Sociedades, 80.—5. Consideración especial de la estimación objetiva aplicada en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 82.—6. Algunos datos estadísticos, 88.—C) Europa continental: 1. Italia, 88.—2. Alemania, 98.—3. Francia, 102.—4. Otros países, 107.—D) Estados Unidos e Inglaterra: 1. Estados Unidos: líneas para la simplificación, 109.—2. Gran Bretaña: la tributación de los beneficios empresariales, 112.—E) América Latina: 1. Argentina, 120.—2. Bolivia, 127.—3. Brasil, 131.—4. Chile, 139.—5. Colombia, 145.—6. Cuba, 149.—7. Guatemala, 156.—8. México, 160.—9. Perú, 164.—10. Uruguay, 173.—F) El impuesto lineal: 1. El impuesto lineal y el impuesto dual: propuestas, 178.—2. El impuesto lineal y su aplicación efectiva: Rusia, 187.

- VI. LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN LA RENTA EMPRESARIAL: BASE IMPONIBLE Y SIMPLIFICACION FISCAL ..... 197
1. Introducción, 197.—2. La estimación simplificada u objetiva en Brasil, España y Francia, 198.—3. La imposición mínima alternativa: activos y patrimonio empresarial, 204.—4. Los parámetros a utilizar: la consideración aislada de los factores de producción. El sistema español de «módulos», 206.—5. Parámetros a utilizar: los distintos elementos de la renta efectiva, 207.—6. Ingresos brutos y sistemas simplificados, 209.—7. Sistemas simplificados y control fiscal: el deber de facturación, 213.—8. Consideraciones finales, 215.
- VII. RÉGIMENES SIMPLIFICADOS, BENEFICIOS FISCALES Y EXCEPCIONES AL RÉGIMEN GENERAL ..... 219
- A) Introducción: beneficios fiscales y simplificación del sistema, 219.—B) Regímenes simplificados e inaplicación de beneficios: 1. Introducción, 223.—2. España, 224.—3. Europa continental, 224.—4. Estados Unidos e Inglaterra, 226.—5. América Latina, 227.—C) Los beneficios fiscales en el sistema tributario español: 1. Introducción, 231.—2. IRPF, 232.—3. Impuesto sobre sociedades, 236.—4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), 240.—5. Impuesto sobre sucesiones y donaciones, 245.—6. Impuesto sobre el Patrimonio, 246.—7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, 248.—8. Impuesto sobre el valor añadido, 254.—9. Impuestos Especiales, 257.—10. Beneficios fiscales en el Arancel Aduanero Común, 262.—11. Impuesto sobre

Bienes Inmuebles, 265.—12. Impuesto sobre Actividades Económicas, 267.—13. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, 270.—14. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, 271.—15. Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, 273.—D) Algunos ejemplos concretos: 1. Introducción, 274.—2. La deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF, 276.—3. Impuesto especial sobre el vino: tipo cero, 278.—4. La exención en el IBI de inmuebles dedicados a la enseñanza, 278.—5. La bonificación por vehículos históricos o antiguos, 279.—6. Exención por tenencia de participaciones en empresas familiares, 280.—E) La posibilidad de aplicar un impuesto simplificado a todas las empresas: 1. Introducción, 280.—2. El impuesto lineal, 281.—3. Rusia, 282.—4. La reducción de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, 282.

EPÍLOGO.....	287
ANEXO: PUBLICACIONES.....	301

## PRÓLOGO

*Es éste el segundo Informe realizado y publicado por el grupo de Investigación «Derecho Tributario y Política Fiscal», integrado en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona.*

*El primero, sobre «La justicia tributaria en España» estuvo amparado por un proyecto I+D (Proyecto SEC 1999/0469) presentado en el Ministerio de Ciencia y Tecnología para investigar, informar y analizar los conflictos que la aplicación de los tributos genera en España y la forma de evitarlos y resolverlos. También este informe está amparado por otro proyecto I+S+I (Proyecto SEJ 2005/02960) presentado al Ministerio de Educación y Ciencia.*

*Los dos informes han sido publicados por «Marcial Pons, Ediciones Jurídicas», a quien agradecemos nuevamente su acogida y el cuidado y esmero en ambas publicaciones.*

*Los dos informes, sobre la justicia y la simplificación, no están, en absoluto, desconectados. Siguen una misma línea de investigación, no sólo metodológica sino también temática o argumental.*

*La enorme conflictividad que genera nuestro sistema tributario, puesta de relieve en el primer informe, trae una de sus causas —no, en absoluto, la única— de la complicación extrema que ha alcanzado la regulación jurídica de nuestros tributos.*

*Y esta complicación trae, a su vez, su causa fundamental del desconocimiento culpable y del desprecio de la técnica jurídica (de la técnica de organización social que debe aplicar los conocimientos de la ciencia del Derecho) por parte de quienes redactan y aprueban las leyes fiscales.*

*El resultado ha llegado a tal extremo que son multitud quienes piden la simplificación del sistema. Incluso el legislador, que aprueba continuamente leyes fiscales cada vez más complicadas. Incluso la Administración —el ejecutivo—, que prepara tales leyes y aprueba reglamentos cada vez más complicados.*

*Legislador y ejecutivo no hurtan —en un paradójico y extremo ejercicio de cinismo— sus proclamas sobre sus intenciones y propósitos de simplificación.*

*Nosotros hemos intentado en este Informe pasar de estas fáciles proclamas a propuestas concretas. Y, para que éstas estuvieran mínimamente fundamentadas, hemos seguido el método que también habíamos seguido en el anterior Informe.*

*Hemos analizado otros ordenamientos (aportando los datos estadísticos que en cada caso hemos podido alcanzar). Y los hemos comparado con el nuestro. Y hemos llegado a algunas conclusiones. Tan fáciles como obvias.*

*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.*

*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, conforme 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.*

*Pieza que representa unas especiales dificultades en los tributos que gravan la renta empresarial. En ellos y en ella —la base imponible— nos hemos centrado en este Informe. Un Informe que llega a conclusiones quizás muy discutibles. Pero que a nosotros nos ha convencido de algo que, también para nosotros, resulta indiscutible: si el sistema tributario no es más simple es porque nadie quiere que lo sea. En el Informe se señala quién —como Ulises— es este nadie. Tiene nombre propio. Por desgracia, este nombre puede referirse a pocos. Pero también puede referirse a muchos: a todos los ciudadanos que consienten y toleran el complicadísimo sistema fiscal que padecemos.*

*Es necesario, en fin, para acabar este prólogo, hacer dos advertencias que han de aplicarse a todo este Informe.*

*El Informe se ha realizado durante tres años. Años en los que hemos estudiado nuestro ordenamiento y otros ordenamientos. Ordenamientos —el nuestro y los otros— en continuo cambio y variación. No consideramos que nuestro Informe deba estar rigurosamente puesto al día en cuanto a la normativa —española y no española— que utilizamos en nuestro hilo argumental. Sería muy difícil —y el esfuerzo en gran parte inútil— procurar esta puesta al día. La normativa estudiada y analizada sirve a nuestro informe aunque ahora —quizás en no pocos casos— no continúe en vigor. Y por ello hacemos esta advertencia general.*

*Nuestro Informe quiere ir más allá del Derecho positivo actual. No es una descripción de la normativa vigente en el momento de su publicación, es un Informe de política fiscal que utiliza como campo de análisis la normativa que está o estuvo en vigor en los diversos países que hemos estudiado durante su elaboración.*

*Es un Informe no sobre las normas jurídicas que «son» sino sobre las normas que, en nuestra opinión, «deberían ser».*

*La segunda de las advertencias anunciadas se refiere a la autoría del informe y a las fuentes utilizadas en su realización.*

*Como es lógico, cada uno de los componentes del grupo de investigación y de sus colaboradores se ha centrado en puntos concretos del Informe. Pero hemos decidido no señalar la autoría de sus diferentes partes, pues todos —en mayor o menor medida— hemos contribuido a su redacción final y completa. Y todos asumimos su contenido. Sin embargo, muchos de los que hemos elaborado el Informe hemos ido publicando a lo largo de estos años los trabajos que, después y en parte, se han reflejado en su contenido. Por ello, y para hacer más fácil la lectura y manejo del Informe, hemos considerado así mismo conveniente suprimir, en lo posible, las citas concretas a las fuentes bibliográficas de las que cada uno se ha servido. Aunque, para no hurtar su conocimiento a los lectores interesados en ellas, incluimos como Anexo una relación de todas las publicaciones realizadas por los integrantes y colaboradores del grupo relacionadas con el proyecto I+S+I y con el Informe que ahora presentamos.*

*Por último, debemos hacer una observación sobre la forma de esta publicación. Ya hemos dicho que el Informe toma su base del análisis de Derecho comparado, de las estadísticas que hemos podido alcanzar sobre algunos puntos y del examen de nuestro Derecho positivo. Por ello hemos rogado a la Editorial el uso de dos tamaños de letra. Uno mayor para la argumentación desarrollada en el Informe. Otro, menor, para los datos en que se basa: Derecho comparado, estadísticas, examen de nuestro ordenamiento en cuanto a beneficios fiscales se refiere. Con ello pretendemos hacer más fácil la lectura del Informe, que sólo en ocasiones llevará al lector en cada caso al contraste con los datos en que se basa.*

*Esperamos, con todo ello, habernos acercado al fin que todos nosotros nos propusimos al iniciar nuestro trabajo.*

El Grupo de investigación

U.B. 2008