



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

Departamento Derecho Financiero y Tributario

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

Curso 2017/2018

**ESTIMACIÓN DIRECTA VS ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LOS
RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL IRPF**

Maria del Mar Fonseca Frontera

Tutor: Marcos Iglesias Caridad

Julio 2018

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

**ESTIMACIÓN DIRECTA VS
ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LOS
RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES
ECONÓMICAS DEL IRPF**

**DIRECT ESTIMATION VS
OBJECTIVE ESTIMATION IN
RETURNS FROM ECONOMIC
ACTIVITIES IN PIT**

Nombre del/la estudiante: Maria del Mar Fonseca Frontera

E-mail del/ la estudiante: mar_ff@hotmail.es

Tutor/a: Marcos Iglesias Caridad

RESUMEN

En este trabajo analizaremos los métodos de estimación directa y objetiva de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las novedades de ambos métodos para 2018 y, consecuentemente, sus respectivas críticas serán el debate central junto con el fraude fiscal tan común entre los contribuyentes acogidos a dichos métodos. Uno de los objetivos, entre otros, a lo largo de todos estos años ha sido la simplificación del sistema tributario pero dicho objetivo tan ambicioso queda lejos de lo que se ha conseguido en realidad y ha llevado a un sistema tributario complicado, lleno de excepciones, de difícil comprensión y dificultosa puesta en práctica por parte de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: IRPF, rendimientos de actividades económicas, estimación directa, estimación objetiva, autónomos, fraude fiscal.

ABSTRACT

In this work we will analyze the methods of direct and objective estimation of the returns from economic activities in the Personal Income Tax. The newness of both methods for 2018 and, consequently, the respective critics will be the central debate together with fiscal fraud so common among the taxpayers who take the methods already mentioned. One of the objectives, among others, throughout these years, has been the simplification of the tax system but this so ambitious aim is far from what has been achieved in reality and has led to a complex tax system, full of exceptions, of difficult understanding and difficult implementation carried out by the taxpayers.

KEYWORDS: PIT (Personal Income Tax), returns from economic activities, direct estimation, objective estimation, self-employed, fiscal fraud.

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I	
LOS RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF: DEBATES CLÁSICOS Y ACTUALES.....	2
A) LOS RENDIMIENTOS INTEGRANTES DEL IRPF.....	4
B) DEBATES CLÁSICOS.....	12
C) DEBATES ACTUALES.....	14
CAPÍTULO II	
EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF	
A) EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA: NORMAL Y SIMPLIFICADA.....	17
B) NOVEDADES EN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA RESPECTO A LOS AUTÓNOMOS.....	18
a) Relación del IRPF con el Impuesto de Sociedades.....	23
b) Relación del IRPF con el IVA.....	24
CAPÍTULO III	
EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF	
A) EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.....	27
B) LA ORDEN DE MÓDULOS DE 2018.....	28
C) EL FRAUDE FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES POR MÓDULOS.....	31
CAPÍTULO IV	
EL MÉTODO DIRECTO VS EL MÉTODO OBJETIVO.....	39
CONCLUSIONES.....	41
BIBLIOGRAFÍA.....	43

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo llevaré a cabo un análisis de los métodos de estimación directa y objetiva de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Los mencionados métodos constituyen las dos formas principales de determinación de los rendimientos obtenidos por personas físicas en el desarrollo de sus actividades económicas, es decir, de los rendimientos obtenidos por los autónomos.

Esta categoría de contribuyentes, como son los autónomos, es una de las más numerosas en España y, por lo tanto, debido a la importancia que revisten no están fuera de debate ni de controversia. La situación actual de este grupo de contribuyentes es el motivo principal que en dicho trabajo se lleve a cabo un análisis exhaustivo de las principales novedades en ambos métodos de estimación siempre teniendo como referencia los contribuyentes autónomos. Además, las novedades introducidas en dichos métodos serán estudiadas junto a las críticas a las que están sujetas.

Por otra parte, la forma de estimación de los rendimientos a través del método directo y objetivo por parte de dichos sujetos lleva a uno de los fundamentales problemas de la sociedad española, el fraude fiscal, que también será objeto de estudio pormenorizado. A la vez que la simplificación pretendida y aun sin conseguir del sistema tributario será otro de los temas centrales tratados a lo largo del trabajo para ambos métodos de estimación.

La estructura del trabajo está dividida en cuatro Capítulos, a *grosso modo* el contenido es el siguiente: el primer Capítulo, constituye el marco teórico del IRPF y los rendimientos integrantes del mismo; el segundo Capítulo, versará sobre el método de estimación directa en los RAE del IRPF; el tercer Capítulo, trataré el método de estimación objetiva en los RAE del IRPF y, finalmente, en el cuarto Capítulo, llevaré a cabo una pequeña comparación entre ambos métodos de estimación en base a datos estadísticos actuales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO I

LOS RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF: DEBATES CLÁSICOS Y ACTUALES.

El IRPF es la figura impositiva más importante de todas y cada una de las que forman parte del sistema tributario debido a su gran capacidad recaudatoria y como impuesto en el que, principalmente, los principios de justicia tributaria del artículo 31 de la Constitución Española debe ser cumplidos. El artículo 31.1 de la CE de 1978, es fundamental en relación con el IRPF, y debe ser tenido en cuenta ya que establece: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"¹.

En este sentido, su protagonismo es indiscutible como vehículo de actuación de los principios de justicia tributaria. El IRPF constituye una pieza insustituible como impulsor del principio de progresividad, es decir, la contribución de cada sujeto al levantamiento de las arcas públicas debe ser más que proporcional². Además, el principio de progresividad se predica del conjunto del sistema tributario no de cada uno de los tributos que lo conforman pero sobretodo del conjunto del sistema. Por lo tanto, el mandato de la progresividad se cumple con la principal figura impositiva del ordenamiento, el IRPF. Sin embargo, la progresividad en el seno del mismo no es la misma para todos los tipos de renta tal y como explicaremos más adelante en el apartado

¹ En este sentido, desde un primer momento se puede decir que desde la Constitución Española se predicen los principios de justicia tributaria que, especialmente, presiden tanto la actuación de la Administración Tributaria como la actuación de los obligados tributarios. Eco de ello se ha hecho el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 29 de octubre de 1993 afirmando que: "La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su identificación en el deber de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto a sujetos de ese deber constitucional".

² A *sensu* contrario se manifiesta CALDERÓN CORREDOR, Z., ESCRIBANO LÓPEZ, F. (Dir), "Principios impositivos de justicia y eficiencia en la imposición sobre la renta en España: una reconsideración". *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, pág.81 considerando que el principio de progresividad consagrado en la CE no ha tenido en cuenta las diferentes realidades ligadas al mismo. En particular considera que: "los índices de fraude y ocultación de bases existentes, heterogeneidad en la valoración de distintos tipos de rentas, la inflación [...] han sido realidad que hubieran requerido de un planteamiento más global y realista del principio de progresividad. Es decir, hubiera sido necesaria una interpretación del principio más consciente de la realidad social y económica destinado a recibirlo y menos condicionada por el efecto político e ideológico de los elevados tipos marginales a través de los que se diseñó su proyección".

sobre los componentes de la renta que menciona el artículo 6 de la LIRPF. No obstante, el resto de principios del artículo 31.1 de la Carta Magna manifiestan una absoluta dependencia respecto a este impuesto.

El papel preponderante del IRPF como instrumento de realización de los principios de justicia tributaria ha sido destacado por el Tribunal Constitucional en varias ocasiones, un ejemplo de ello es la STC 182/1997, de 28 de octubre en la que se afirma: “Este impuesto constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y por sus características cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Es a través de este impuesto como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”.

Esto convierte en una figura primordial al IRPF para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 de la Constitución de 1978. Por ello, no es exagerado afirmar que el IRPF constituye la clave de bóveda para lograr un sistema tributario justo.

No obstante, el IRPF como figura impositiva sólo puede ser concebido con referencia a una persona determinada teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares a la hora de cuantificar la deuda tributaria resultante³. Además, este impuesto grava directamente la capacidad económica de la persona que realiza el hecho imponible de forma continuada en el tiempo, es decir, la realización del hecho imponible, como es la obtención de renta, por parte de una persona física durante el periodo impositivo anual (el periodo impositivo será inferior a un año en caso de fallecimiento, conocido como periodo impositivo quebrado) y no es posible la translación jurídica de la cuota o de la carga impositiva a otra persona. Por lo tanto, como afirma la Ley 35/2006, de 28 de

³ A pesar de que la forma de liquidación principal es respecto a una persona física individualmente concebida, ello no quita que otras formas de liquidación sean admitidas donde la unidad familiar adquiere un especial protagonismo. En este sentido se pronuncia IGLESIAS CARIDAD, M. *El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el I.R.P.F.* Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 219 considerando que hoy en día la tributación familiar conjunta del IRPF es otra opción de tributación opcional siempre que las unidades familiares se ajusten a lo prescrito legalmente, en concreto, a lo dispuesto en el artículo 83LIRPF.

diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, Ley del IRPF en su artículo 1: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”⁴.

A) LOS RENDIMIENTOS INTEGRANTES DEL IRPF

De la evidencia anteriores podemos considerar que el hecho imponible del impuesto está constituido por la obtención de renta por parte de la persona física o contribuyente durante el periodo de tiempo determinado, es decir, durante el periodo impositivo. El artículo 6.2 de la Ley del IRPF establece que la renta del contribuyente proviene de cinco fuentes:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital mobiliario y capital inmobiliario.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

En este sentido cabe señalar que los rendimientos componentes de la renta, anteriormente expuestos, integrantes del IRPF a la hora de determinar la base imponible del impuesto unos constituyen la base imponible general y otros constituyen la base imponible del ahorro.

Por una parte, la base imponible general está constituida por la mayor parte de los rendimientos, en particular: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario⁵, rendimientos de las actividades económicas e imputaciones de renta. Así pues, la base imponible del ahorro está constituida por los siguientes rendimientos:

⁴ Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵ En este caso únicamente los rendimientos de capital mobiliario del apartado cuarto del artículo 25 de la Ley del IRPF y los rendimientos de capital mobiliario procedentes de entidades vinculadas.

rendimientos de capital mobiliario no incluidos en la renta general⁶ y el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Tal clasificación es importante respecto a la progresividad caracterizadora de dicho impuesto ya que, en la renta general y, por lo tanto, en los rendimientos integrantes de la misma la progresividad es más acusada que en la renta del ahorro. Por una parte, los rendimientos integrantes de la base imponible general les son aplicadas las reducciones de los artículos 51 a 55 si concurren en el caso concreto y de la Disposición Adicional 11^a de la LIRPF y, por otra parte, a la base imponible del ahorro se le aplica el remanente del artículo 55LIRPF por pensiones compensatorias y alimentos al cónyuge o terceros distintos a los hijos si las/los hay en el caso concreto⁷.

Desde la perspectiva tributaria el concepto de actividades económicas es heterogéneo en toda la legislación dependiendo del punto de vista desde el cual es analizado. Por consiguiente, dicho concepto puede ser definido desde la perspectiva de tres tributos diferentes: Impuesto de Actividades Económicas (IAE), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)⁸.

En particular, la definición de actividades económicas desde la perspectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la que concierne a los rendimientos de dicho impuesto. Los rendimientos de actividades económicas es una de las fuentes que integran la base imponible del impuesto entre otras. Concretamente, la Ley del IRPF en el artículo 27.1 los define como: “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del

⁶ Los rendimientos de capital mobiliario no incluidos en la renta general de los apartados primero, segundo y tercero del artículo 25 de la LIRPF tales como la participación en los fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios (salvo que procedan de entidades vinculadas con el contribuyente), operaciones de capitalización, contratos de seguro de vida o invalidez y rentas que tengan por causa la imposición de capitales.

⁷ En este sentido se pronuncia la STC 19/2012, de 15 febrero 2012 en la que se afirma que: “es constitucional un diferente trato a rentas de distinta naturaleza que sea congruente con la peculiaridad que caracteriza a cada una de ellas [...] la diferente naturaleza de las rentas justifica un diferente trato, y el régimen especial de tributación de las ganancias patrimoniales está plenamente justificado, tanto en la norma que lo incorporó a nuestro ordenamiento tributario como en la Ley actual del IRPF: potenciar el crecimiento económico mediante la remoción de obstáculos para la transmisión de inversiones”.

⁸ Las diferentes denominaciones conceptuales han sido objeto de discusión a lo largo de todos estos años. En este sentido, en 1992 ALIBAÑA, C., *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 268 ya advertía sobre la necesaria diferenciación entre las actividades empresariales y profesionales que no son más que los principales sujetos que obtienen estos tipos de rendimientos.

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”. Así, pues, el criterio que nos permitirá diferenciar las rentas de actividades económicas respecto de otras con las que pueden presentar similitudes será que la persona física actúe por cuenta propia.

La redacción de este artículo, anteriormente citado, sobre los rendimientos de actividades económicas no puede ser considerado como una definición de los mismos sino como una expresión comprensiva con las actividades empresariales y personales. Por otra parte, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Reglamento del IRPF en adelante, determina lo que debe entenderse como actividad profesional considerando que se consideran rendimientos de estas actividades los derivados del ejercicio de las actividades del Impuesto de Actividades Económicas.

Anudado a esto se debe tener en cuenta que, tal y como señala el artículo 27 apartado segundo de la LIRPF, el arrendamiento de bienes inmuebles se considera actividad económica cuando se cuente al menos con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa para llevar a cabo la actividad consistente en la actividad económica.

La problemática de la actividad económica radica en cuáles son los criterios que permiten diferenciar los rendimientos de actividades económicas de los procedentes de otras fuentes de renta como pueden ser los rendimientos de capital inmobiliario o los rendimientos de capital mobiliario. El criterio de afectación es el que nos permite diferenciar si estamos ante la presencia de un tipo de rendimiento u otro. Este criterio tiene en cuenta si el elemento patrimonial está afecto a una actividad empresarial o profesional. Así pues, si el elemento empresarial está afecto los rendimientos derivados del mismo se califican como derivados de actividades económicas y si no existe afectación, las rentas que procedan de un bien determinado podrá dar lugar a rendimientos

de capital mobiliario o rendimientos de capital inmobiliario en función de la naturaleza de los mismos.

Los artículos 22 y 23 del Reglamento del IRPF y el artículo 29 de la Ley de dicho impuesto permiten considerar que para que un bien patrimonial esté afecto a una actividad económica deben concurrir varias notas: utilización necesaria para el ejercicio de la actividad y desarrollo de los fines de la misma y utilización exclusiva para los fines de la actividad sin que se pueda destinar también para necesidades privadas salvo de forma accesoria o notoriamente relevante. Ello no obstante, en que la utilización de un bien o derecho puede ser parcial pero realmente la afectación se va a ver limitada a la parte que esté afecta y esto, siempre y cuando, se trate de bienes divisibles.

La determinación de la cuantía de los rendimientos de actividades económicas se puede llevar a cabo a través de diferentes métodos de estimación, concretamente, existen tres métodos diferentes que se convierten en la práctica en cuatro métodos al estar prevista la opción simplificada para determinados contribuyentes. En particular son los siguientes: el método de estimación directa normal, el método de estimación directa simplificada, el método de estimación objetiva y el método de estimación indirecta⁹.

En general, los rendimientos de actividades económicas se determinan por el método de estimación directa en su modalidad normal. Este método de estimación es el más exacto para determinar la verdadera capacidad económica del contribuyente permitiendo fijar el importe real y efectivo de los ingresos y gastos de la actividad desarrollada por el contribuyente.

No obstante, el método de estimación directa normal se aplica cuando el contribuyente queda excluido o renuncia al método de estimación directa simplificada. Consecuentemente, quedará excluido de dicho método de estimación cuando el contribuyente cuente con un Importe Neto de la Cifra de Negocios del conjunto de sus actividades en el ejercicio anterior mayor a 600.000€ (artículo 30.1LIRPF y artículo 28.1RIRPF).

⁹ Tal y como señala el artículo 28.1 de la Ley del IRPF: “El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva...”

En relación con ambos métodos de estimación, normal y simplificada, debemos destacar que con carácter general se acude a las normas del Impuesto de Sociedades para calcular el importe de la renta sometida a gravamen aunque con algunas especialidades para el IRPF¹⁰. Por lo tanto, en este contexto, las normas reguladoras del IRPF respecto a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por empresarios personas físicas pueden ser consideradas singularidades para dichos empresarios¹¹.

No obstante, para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica se deben tener en cuenta, por una parte, los ingresos contabilizados que están compuestos por las contraprestaciones, subvenciones y autoconsumo. Y, por otra parte, en cuanto a los gastos deducibles la regla general establece que son deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos siempre que estén justificados, contabilizados y se realicen al año. Concretamente, los gastos deducibles serán: gastos para retribuir a personas; gastos por retribuir cosas, bienes y servicios; amortizaciones y provisiones. Sin embargo, existen determinados gastos que no son deducibles fiscalmente aunque aparezcan contabilizados como por ejemplo, los pagos a cuenta, multas, sanciones penales etc.

Las reducciones al rendimiento neto previo de las actividades económicas se encuentra regulado en los artículos 32 de la Ley del IRPF y los artículos 25 y 26 del Reglamento del IRPF. En primer lugar, el artículo 32.1LIRPF establece una reducción por rendimientos irregulares del 30% aplicable no sólo a la estimación directa normal sino, también, a los métodos de estimación directa simplificada y estimación objetiva¹².

¹⁰ Tal y como afirma IGLESIAS CARIDAD, M. *El tratamiento de la...* op. cit. pág. 183 y 184: “siendo los preceptos de la LIRPF excepciones o especialidades a tener en cuenta para los empresarios personas físicas”.

¹¹ Mediante la remisión fiscal de la normativa del IRPF a la del IS se persigue la debida neutralidad fiscal para que la tributación sea semejante con independencia de que el empresario adopte una forma societaria o no; a lo que se manifestó crítico ALIBAÑA, C: *Sistema tributario español...* op. cit. págs. 288-290, por las diferencias esenciales entre las empresas personas físicas y jurídicas.

¹² Los rendimientos de actividades económicas deben haber sido generados en un período superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo según establece el artículo 25RIRPF para la aplicación de dicha reducción. La cuantía de rendimientos de actividades económicas sobre la que se aplicará esta reducción no puede ser mayor de 300.000€.

En segundo lugar, el párrafo segundo del mismo artículo establece una reducción por ejercicio de actividades económicas aplicable únicamente en estimación directa normal o simplificada. La aplicación de esta reducción es incompatible con la posibilidad de deducir gastos de difícil justificación¹³.

En tercer lugar, el mismo artículo en su apartado tercero establece la última reducción aplicable sobre los rendimientos de actividades económicas, reducción por inicio de la actividad económica en los dos primeros períodos de obtención de beneficios en el método de estimación directa¹⁴.

Entre los integrantes de los diferentes métodos, como ya hemos mencionado anteriormente, se encuentra el método de estimación directa simplificada como sistema alternativo a la estimación directa normal siendo éste un régimen voluntario, sin perjuicio de que cabe renuncia al mismo para acogerse al método de estimación normal. En este caso es necesario señalar como en dicho método se aplican las normas de la estimación directa normal pero con singularidades en materia de gastos deducibles referidas a las amortizaciones del inmovilizado material y a la posibilidad de deducir un 5% en gastos de difícil justificación con el límite de 2.000€ anuales. No obstante, esta reducción es incompatible con la reducción por falso autónomo así pues, si se aplica una reducción no se puede aplicar la otra.

Igualmente, este método junto con el método de estimación objetiva es contemplado por la LIRPF con el fin de simplificar los deberes formales como son las obligaciones contables y registrales. Los titulares de actividades económicas que se acojan a estos métodos no están obligados a llevar a cabo una contabilidad ajustada a la establecida para los mismos por el Código de Comercio siendo suficiente la llevanza de libros-registros.

¹³ La ley estableciendo esta reducción trata de equiparar el trato que reciben los trabajadores por cuenta ajena con ciertos trabajadores por cuenta propia o autónomos que prestan sus servicios en una situación de cuasi dependencia respecto de la persona que satisface sus rendimientos.

¹⁴ En su caso, se aplicará una reducción del 20% sobre el rendimiento neto positivo minorado por la aplicación de las reducciones del artículo 32 apartado 1 y 2 de la LIRPF con el límite de que la cuantía de los rendimientos no puede superar los 100.000€ anuales.

Por otra parte, el método de estimación objetiva es el régimen aplicable a pequeñas y medianas empresas y a determinadas actividades profesionales siempre que no se superen ciertos límites establecidos en la *Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 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* que explicaremos a continuación. Además, este método se encuentra regulado en el artículo 31 de la LIRPF y del artículo 32 al artículo 39 del RIRPF.

El presente método es un método voluntario en el que cabe renuncia por parte del sujeto pasivo y, además, se caracteriza por un reducido apoyo contable y registral calculándose el rendimiento de las actividades económicas en base a los módulos e índices recogidos en la anterior Orden Ministerial señalados de manera concreta para cada actividad¹⁵. No obstante, para determinar cuál es la actividad además de tener en cuenta la descripción realizada por la Orden de Módulos también se debe atender a las normas del Impuesto de Actividades Económicas¹⁶.

En virtud de dicho método, el contribuyente titular de las actividades económicas para acogerse al método objetivo su volumen de ingresos del año anterior no deben superar cualquiera de los siguientes importes:

-El conjunto de operaciones de sus actividades económicas deben ser inferiores a 150.000€ anuales con independencia de la obligación de expedir factura o no.

-No podrán acogerse a este método los sujetos pasivos que facturen a empresarios y profesionales obligados a expedir facturas cuando superen el límite de 75.000€ anuales. Todo ello con independencia del límite anterior.

¹⁵ Por lo tanto, no se calcula el rendimiento en base a los ingresos y gastos reales realizados. Los rendimientos se estiman en base a los módulos establecidos de forma invariable en la Orden Ministerial, por lo tanto, no es un sistema flexible a diferencia del método de estimación directa en el que los rendimientos se estiman en función de los ingresos y gastos reales realizados y, por lo tanto, dependen del resultado siendo considerado un sistema con mayor flexibilidad. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La simplificación de la tributación de las empresas en España”, *Crónica Tributaria*, 2007, pág. 29.

¹⁶ Las actividades incluidas en la misma Orden tienen una duración temporal limitada y, tal y como afirma ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La simplificación de la tributación...” op. cit pág. 28 en que: “hay un cierto factor de inseguridad dado que no se pueden prever con suficiente antelación qué actividades pueden quedar excluidas del régimen”.

-En cuanto a las actividades ganaderas, forestales y agrícolas el límite es de 250.000€ anuales.

En el método de estimación objetiva la determinación del rendimiento neto obliga a aplicar el régimen simplificado en IVA. Así, si un empresario renunciase a la aplicación del régimen especial simplificado de IVA también estaría renunciando al método de estimación objetiva en renta y viceversa ¹⁷.

Para finalizar, el método de estimación indirecta es un régimen de carácter subsidiario que se aplica en defecto de los métodos explicados anteriormente. Este método constituye un método excepcional de cálculo. Las dos características principales, mencionadas anteriormente, de dicho método son los motivos por los que en el presente trabajo no nos hemos centrado en su análisis y estudio pormenorizado.

A *grosso modo* la estimación indirecta es un régimen que se aplica en supuestos en los cuales el contribuyente no colabora con la Administración Tributaria, no presenta ni ostenta sorportes documentales contables y registrales ¹⁸, siendo la propia Administración la que debe calcular las rentas del contribuyente basándose en indicios de la calidad de vida del mismo¹⁹. Por lo tanto, la obligación tributaria será cuantificada a

¹⁷ No obstante, la Resolución de 21 de marzo de 2018 del TEAC, R.G. 6227/2014 señala que: “la normativa no prevé la forma de revocación tácita [...] y queda claro que es posible efectuar la renuncia al régimen especial del IVA, o al método de estimación objetiva del IRPF, de forma tácita, pero no la revocación de dicha renuncia”.

¹⁸ Tal y como afirma CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación del sistema de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables”, *Crónica Tributaria*, 2010, pág.3 se debe tener en cuenta que: “el régimen de estimación indirecta también podrá aplicarse en aquellos supuestos en los que no medie un incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad. Así sucede, por ejemplo, en los casos de destrucción o desaparición de los libros de contabilidad como consecuencias de siniestros o de otros hechos similares. En estos supuestos no existirá contabilidad y, a pesar de que proceda la estimación indirecta, no se producirá un incumplimiento de la llevanza de contabilidad”.

¹⁹ Todo ello es estipulado en el artículo 53 de la Ley General Tributaria cuando establece las actuaciones concretas que debe llevar a cabo el sujeto pasivo: “se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”.

través de este método cuando no pueda determinarse directamente debido a la falta de soportes documentales necesarios²⁰. En este contexto, la Administración Tributaria es obligada por lo prescrito legalmente a agotar todas las posibilidades disponibles para recabar la información y datos del contribuyente.

El presente método es destacable por el hecho de que es el único que corre a cargo de la Administración Tributaria, en concreto, a cargo de la Inspección General de Tributos, a diferencia de todos los otros métodos en los que el contribuyente se acoge a cada uno de los métodos o si no supera el límite establecido legalmente se le aplica directamente. En cambio, el método de estimación indirecta constituye un método excepcional de cálculo de la base de los rendimientos de los contribuyentes porque la estimación se realiza debido a una inspección por parte de la Administración Tributaria y será aplicado por la misma cuando no disponga de los datos suficientes para la cuantificación de la base imponible.

B) DEBATES CLÁSICOS

Los diferentes métodos explicados anteriormente y que, actualmente, se utilizan para determinar los diferentes rendimientos por parte de los contribuyentes titulares de actividades económicas han sido objeto de debate a lo largo de los años y lo continúan siendo actualmente. De este modo, la trayectoria del método no se ha caracterizado por ser, precisamente, pacífica.

Un ejemplo de ello son las críticas al previo sistema vigente a la entrada en vigor/comienzo de aplicación de la Ley 18/1991. La mayoría de la doctrina criticaba el sistema vigente, especialmente las críticas eran dirigidas a la modalidad simplificada de estimación objetiva singular considerando que: “la cifra de ventas, como único punto de referencia se manipulaba fácilmente, originando no sólo una tributación personal muy

²⁰ A este respecto, tal y como señala la Jurisprudencia Tributaria: “los tres supuestos legitimadores de la estimación indirecta (anomalías sustanciales en la contabilidad, falta de declaración por el obligado, resistencia, negativa u obstrucción a la inspección) tienen la nota común de que no bastan por sí solos para permitir la aplicación de este régimen de determinación de bases, sino que además de concurrir en el caso concreto alguno de ellos han de provocar que sea imposible para la Administración la determinación de la base mediante otros regímenes, siendo siempre subsidiario el de estimación indirecta”. MONTESINOS OLTRA, S., GARCÍA MORENO, A., “Algunas consideraciones sobre la estimación objetiva”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, 1996, pág. 578.

alejada de la realidad, ya que resultaba incontrolable, sino también un fraude inducido en el IVA”²¹.

Por otra parte, con motivo de la reforma de la LIRPF en el año 2007 la doctrina también introdujo críticas respecto a los rendimientos de actividades económicas en la misma línea que las anteriores del año 1991. En 2007, los preceptores de rentas por actividades económicas declaraban ingresos muy inferiores a los trabajadores por cuenta ajena, concretamente un 64,9%, debido a sus mayores posibilidades de fraude²². Así, las declaraciones practicadas a través de este método de estimación estaban muy alejadas de la realidad.

A este respecto, cabe señalar que las críticas actuales siguen siendo mayoritariamente en esta línea sin, por lo tanto, que pueda ser considerado un método que mida la real capacidad económica del sujeto pasivo y que evite el fraude fiscal. Más adelante, la presente crítica será analizada y comentada con más detenimiento.

No obstante, otro debate clásico transcurrido a lo largo de los años ha sido sobre la denominación de “estimación” para referirse a cada uno de los métodos. Más bien, ha sido un debate conceptual entre el significado de las diferentes denominaciones como consecuencia de la redacción del artículo 47 de la LGT de 1985 y la limitación que ello implicaba.

Dentro de este marco, debemos prestar atención a lo establecido en la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria cuyo artículo 47.1 rezaba así: “La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible...” La interpretación literal de este precepto llevada a cabo por una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 952/1994, de 5 de diciembre, dio lugar a considerar restringido el ámbito de aplicación de los métodos de estimación únicamente a los impuestos en cuya Ley reguladora expresamente regulara su utilización.

²¹ ARENALES RASINES, A., *Estimación objetiva* 92, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 39.

²² GARCÍA DÍAZ, M.A., “Algunos comentarios a la reforma del IRPF e Impuesto de Sociedades (2007)”, *Cuadernos de información sindical*, Madrid, 2007, pág. 15.

Por lo tanto, de la interpretación del mencionado artículo 47 de la LGT el nuevo sistema de estimación de la base imponible indirecto no era de inmediata aplicación a todos y cada uno de los impuestos que conformaban el sistema tributario por no contener la previsión expresa sobre los métodos que podían ser utilizados²³.

Se hace necesario resaltar que la interpretación llevada a cabo en la Sentencia por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana fue objeto de crítica debido a que el artículo 47LGT se refería a los medios y métodos, no a los regímenes. No obstante, las ideas y reflexiones entorno a estas críticas eran fundamentalmente respecto a la delimitación conceptual de los diferentes términos²⁴.

C) DEBATES ACTUALES

Actualmente, se puede decir que los debates en materia fiscal y tributaria no son algo que pase desapercibido. Sino que, además, a raíz de las reformas y cambios introducidos a lo largo de los años, especialmente respecto al régimen de estimación objetiva, han ocupado y siguen ocupando los titulares hoy en día.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que la seguridad jurídica, como valor primordial dentro de un ordenamiento jurídico como el español, ha sido objeto, en mi opinión, de violación continua por parte del Gobierno de la Nación. La aprobación a “última hora” de las prórrogas de los límites de facturación para acceder al régimen de

²³ Sobre la base de las ideas expuestas, el tribunal consideraba que el régimen de estimación indirecta no era aplicable en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas con anterioridad a la reforma llevada a cabo en dicho impuesto por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre. A este respecto la aplicación de este método de estimación indirecta estaba impedida por la carencia de previsión expresa en la Ley reguladora de dicho impuesto exigida por el artículo 47LGT. Las afirmaciones anteriores fueron corroboradas por la redacción contemplada en el antiguo artículo 22 de la Ley del IRPF anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 48/1985 el cual únicamente tenía en cuenta los métodos de estimación directa y objetiva singular.

²⁴ GÉNOVA GALVÁN en MONTESINOS OLTRA, S., GARCÍA MORENO, V. “Algunas consideraciones sobre la estimación indirecta”, *Revista de Estudios Financieros*, 1996, pág. 576 definió, por una parte, el término métodos como “conjunto de operaciones que permite pasar de la base imponible abstractamente definida por la Ley reguladora de un tributo a la base concreta e individualizada, noción que debe ser entendida en el marco de la técnica impositiva, en un plano esencialmente extrajurídico o metajurídico”. Por otra parte, el término régimen consideró aludía al “conjunto de normas jurídico-materiales que regulan las operaciones de todo tipo, necesarias para proceder a la reducción a términos numéricos de aquella magnitud -en sentido abstracto- del aspecto del elemento material del hecho imponible que ha sido asumido como base imponible; magnitud que, en definitiva, queda definida por la propias normas que integran el respectivo régimen de determinación”.

módulos por parte de autónomos que facturen a empresas que debería haber entrado en vigor en 2016 es una muestra de incertidumbre e inestabilidad.

La inseguridad jurídica respecto a los cambios de criterios de última hora dificulta la correcta planificación económica por parte de las empresas²⁵. Ya que, la falta de certidumbre respecto al sistema de módulos afecta de manera negativa en el desarrollo del sector y favorece la fragmentación empresarial. Además de la inseguridad jurídica como consecuencia de lo anterior debemos considerar que la misma incrementa como consecuencia de la publicación anual de la Orden de Módulos. Publicación anual de la Orden de Módulos que implica que los coeficientes e índices establecidos por la misma para el cálculo de los rendimientos no tienen una aplicación superior a un año y, por lo tanto, están destinados anualmente a cambiar.

En segundo lugar, uno de los principales objetivos del sistema de módulos es simplificar y reducir la presión fiscal soportada por los contribuyentes, siendo considerado por parte del legislador un método sencillo²⁶. Sin embargo, en realidad se constituye como un método laborioso y complicado debido a que los diferentes indicadores precisan una aclaración pormenorizada para su aplicación. De esta manera el sistema de módulos, en mi opinión, es considerado como un beneficio fiscal para los sujetos pasivos que cumplen con los requisitos establecidos normativamente y, en la práctica, por la dificultad que el mismo implica no alcanza el objetivo con el que se llevó a cabo²⁷.

²⁵ LAGO MONTERO, J.M.: “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde”, LAGO MONTERO J.M. (Dir.): *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios* (1ª Edición). Aranzadi, Navarra, 2018 considera también en este sentido que: “La inseguridad jurídica que padece el sistema es combatible con una decidida voluntad de simplificar el ordenamiento tributario, aligerándolo de piezas anacrónicas, de regímenes especiales, de beneficios fiscales...”

²⁶ La alta presión fiscal soportada por los contribuyentes es considerada por LAGO MONTERO, J.M.:V “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, LAGO MONTERO, J.M. (Dir.): *Litigiosidad Tributaria: Estado...* op.cit, causa de mayor litigiosidad en el ámbito tributario. En este caso el encubrimiento del método objetivo como método sencillo lleva a un peso desmedido de los deberes formales y, por lo tanto, una significativa presión fiscal.

²⁷ En este sentido se pronuncia LAGO MONTERO, J.M.: “Remedios que sería deseable... op.cit. afirmando que: “Lamentablemente, no hemos mejorado nada en los últimos 13 años, sino que cabe apreciar justamente lo contrario, que el sistema es cada vez más complejo. Cada reforma administrativa o tributaria que se anuncia esgrime como motivo la simplificación del ordenamiento, y trae consigo una complicación mayor de éste”.

En tercer lugar, una de las grandes críticas al método de estimación es que, lejos de lo que se pretendía con la reducción por incentivo al empleo e inversiones, en relación con los límites establecidos para tributar por la Orden de Módulos como por ejemplo, el número de vehículos y número de trabajadores entre otros muchos más se desincentiva la inversión y contratación. Así pues, consiguiendo el objetivo opuesto del que se pretendía: desincentivar.

En cuarto lugar, la simplificación de los deberes formales y registrales característico del método objetivo lleva a que la obligación de registro de facturas expedidas y recibidas sea muy reducida. Este hecho lleva a que todos los demás contribuyentes, como los clientes o los proveedores, que tengan relación con el titular de las actividades económicas puedan ocultar fácilmente las compras o ventas realizadas. Igualmente, la reducida presión fiscal a la que está sometido el contribuyente que se acoge a este método por el reducido apoyo contable y registral incentivan la economía sumergida en lugar combatirla. Por lo tanto, el método de estimación objetiva es el método más idóneo para dificultar la investigación del fraude fiscal.

CAPÍTULO II

EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF

A) EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA: NORMAL Y SIMPLIFICADA

En el método de estimación directa la cantidad de la cuota tributaria a desembolsar por parte del obligado tributario supone un reflejo totalmente ajustado a la realidad²⁸. En todo caso se puede afirmar que la estimación directa es el método que de forma más adecuada mide la magnitud de la base imponible de los rendimientos desempeñados por los titulares de actividades económicas.

Al mismo tiempo ello también implica mayores deberes por parte del contribuyente respecto a la llevanza de contabilidad y registros fiscales ya que, los datos contenidos en los libros y registros serán los que se pondrán a disposición de la Agencia Tributaria para la determinación de la base imponible²⁹. De acuerdo con la llevanza de contabilidad o registros característica de dicho método no resulta tan extraño que dicho método sea conocido coloquialmente como *contabilidad*.

No obstante, es necesario señalar que los sujetos que renuncien a la aplicación de dicho régimen para acogerse al régimen de estimación directa normal no podrán volverse a acoger al mismo hasta pasados tres años desde que se modificó el régimen por el que tributaban.

²⁸ A pesar de que FERREIRO LAPATZA, J.J., “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, *Crónica Tributaria*, 2005, pág.67, considera de manera crítica que: “no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta de la capacidad a través de la estimación objetiva [...] en toda estimación directa existe un cierto grado de estimación objetiva pues en ella se renuncia también a medir directamente ciertos extremos o elementos que determinan la base”.

²⁹ Estos mayores deberes se verían simplificados, al menos en el método de estimación directa simplificada, si se hubiera hecho eco de la propuesta núm.112 del Informe DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL, Madrid, 2014, pág. 397 que se propone: “Deberían establecerse procedimientos contables muy simplificados, quizá ajustados al sistema de caja y computerizados en todo caso, para que los contribuyentes de escasa dimensión económica sometidos al régimen de estimación directa simplificada llevaran adecuadamente sus cuentas y pudiesen, además, integrarlas en soportes informáticos que se comunicasen a la Administración con sus declaraciones tributarias. Tales soportes sustituirían a cualquier otro sistema de libros registros”.

B) NOVEDADES EN EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA RESPECTO A LOS AUTÓNOMOS

Actualmente, un gran número de contribuyentes del IRPF que obtienen este tipo de rendimientos, rendimientos de actividades económicas, son la renombrada categoría de trabajadores a la que denominamos autónomos. Las notas características que definen este conjunto de trabajadores son las siguientes:

-El sujeto, empresario o profesional, considerado por la Ley del IRPF como la persona que ordena por cuenta propia los medios de producción y el capital humano o ambos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios.

-El empresario o profesional asume el riesgo y ventura de todas las operaciones de comercio o económicas realizadas, es decir, responde con todos sus bienes de las obligaciones asumidas por su empresa.

Por otra parte, todo empresario es sujeto pasivo por partida doble del IRPF y del IVA. Por consiguiente, el emprendimiento de una actividad económica por cuenta propia implica para los mismos una presión fiscal a veces no lo suficientemente justa.

En el presente año las condiciones de este tipo de contribuyentes han sido objeto de cambio y, por lo tanto, han sido introducidas concretas novedades en materia de gastos deducibles en los rendimientos de actividades económicas estimados por el método directo. *A priori*, estas novedades han sido introducidas con la finalidad de rebajar la cantidad dineraria final a ingresar. La Ley del Trabajo Autónomo³⁰ ha sido la herramienta legislativa utilizada para la introducción de los notables cambios en la LIRPF, concretamente en el artículo 30.2 regla 5ª.

En cuanto a la comparación del contenido de ambas normas lleva a afirmar la ampliación del contenido de la misma en dos apartados más. El contenido originario referido al gasto deducible por las primas de seguro satisfechas por el contribuyente se

³⁰ Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo.

mantiene siendo la modificación la introducción de los apartados b)³¹ y c)³² respecto a los gastos deducibles de suministro de la parte de la vivienda afectada y de los gastos de manutención del propio contribuyente que serán explicados con detalle más adelante.

No obstante, las novedades introducidas por dicha ley resulta de aplicación a la estimación directa, como ha sido mencionado anteriormente, en sus dos modalidades normal y simplificada.

En primer lugar, la gran novedad es la deducción de los gastos de un inmueble (vivienda habitual) en proporción a los metros cuadrados destinados a la actividad y el tiempo dedicado a la misma³³. Los gastos a título ejemplificativo pueden ser desde el Impuesto de Bienes Inmuebles hasta el suministro de gas.

En todo caso, la novedad respecto a los gastos de suministro deducibles ha sido objeto de debate y controversias por parte de Consultas Vinculantes recibidas por la Dirección General Tributaria y Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia de varias Comunidades Autónomas. En un primer momento, la Dirección General Tributaria consideraba que sólo era posible la deducción de tales gastos si estaban vinculados exclusivamente a la actividad económica y, además, contabilizarlos por separado siendo necesario la instalación por parte del contribuyente de un doble contador para cada suministro³⁴.

³¹ El artículo 30.1.5ª b) de la LIRPF establece: “En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior”.

³² El artículo 30.1.5ª c) de la LIRPF establece que: “Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores”.

³³ Este gasto deducible es considerado especial debido a su difícil justificación y, *a priori*, si cumple la condición de estar afecto a la actividad económica es deducible pero en la práctica los criterios utilizados por la Administración Tributaria para demostrar su vinculación lo convierten en una deducción casi imposible. No obstante, la Agencia Tributaria ha introducido la novedad de deducción hasta un 30 por ciento de las facturas sobre el total de la superficie destinada a la actividad.

³⁴ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0801 de 17 de abril de 2007: “Ahora bien, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, gas, teléfono, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados de la titularidad de la vivienda”.

En un segundo momento, varias resoluciones judiciales de Tribunales Superiores de Justicia se manifestaron totalmente en contra del mencionado criterio o requisito estipulado por parte de la Administración Tributaria considerando que carecía de sustento legal. La Administración Tributaria en sus resoluciones llevaba a cabo una discriminación arbitraria entre la posibilidad de deducción de los gastos relativos a la titularidad del inmueble (IBI, tasas...) en proporción a la afectación de la actividad económica y la no posibilidad de deducción de los gastos de suministros varios a través de la regla del prorrateo utilizada respecto a los gastos anteriormente citados³⁵. ¿Cómo es posible el cálculo exacto y correcto de la proporción deducible? ¿Es una novedad que induce al fraude fiscal? En mi opinión, debido a la dificultad de individualización de los gastos dicha novedad induce a los contribuyentes a declarar gastos no afectos y, por lo tanto, al fraude fiscal.

En segundo lugar, otro posible gasto deducible es la manutención externa. Este gasto puede ser considerado una novedad relativa ya que, los empresarios y profesionales podían deducirse antes de la entrada en vigor siempre que presentaran la factura correspondiente y tuvieran relación con su actividad económica. ¿Si ya estaba contemplado como gasto deducible cuál es la finalidad de esta novedad? Dentro de este marco por parte de la Administración y el legislador la finalidad es evitar el fraude fiscal, concretamente, la deducción de gastos personales y de ocio. El objetivo principal de la norma es así establecer requisitos para la posible deducción del gasto y límites a la cuantía dineraria deducible. La deducción se podrá llevar a cabo siempre que el trabajador deba desplazarse por motivos profesionales fuera del domicilio habitual en establecimientos de hostelería y restauración. Con referencia a los requisitos prioritarios que deben ser cumplidos para la deducción del gasto se establecen dos:

³⁵ La Sentencia Administrativo Nº 354/2015, Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 5, Rec. 43/2013 de 10 de Marzo de 2015 se pronunció en este sentido afirmando que: “Así, al no ser posible determinar el consumo que corresponde a cada uno de los fines a los que se destina el piso, debe admitirse la deducción de tales gastos en la parte correspondiente al porcentaje de afectación a la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble, no siendo admisible supeditar la deducción fiscal a la vinculación exclusiva del suministro a la actividad, pues esa exigencia supone introducir condiciones no contempladas en la Ley para la afectación parcial de inmuebles”.

-Que los gastos de manutención sean realizados en establecimientos de hostelería y restauración.

-La necesaria abonación de dichos gastos a través de medios electrónicos tales como tarjetas de crédito o de débito.

En este caso es necesario poner en relación dichos requisitos con los requisitos establecidos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF para la exención de dietas. El nuevo precepto de la LIRPF se remite al mismo para la determinación de la cuantía deducible pero no para la determinación de los requisitos que deben ser cumplidos para la deducción del gasto. En cualquier caso, se deben tener en cuenta los requisitos exigidos a los gastos deducibles con carácter general.

En virtud de estas exigencias se han producido numerosos conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. En particular la exigencia más controvertida es la dificultad de prueba del gasto producido y su vinculación con la actividad profesional o empresarial. En mi opinión, a diferencia de lo considerado por parte del TSJ de Castilla y León en la Sentencia núm. 102/2012, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec. 492/2010 de 24 de Febrero de 2012³⁶, esta situación acaba convirtiéndose en una *probatio diabólica* ya que resulta muy difícil demostrarlo al únicamente disponer el contribuyente en estos casos de una factura simplificada expedida por los establecimientos y en la que no se identifica al cliente. Igualmente en muy pocas ocasiones, por no decir ninguna, no se establece información respecto a la vinculación de dichos gastos con la actividad desarrollada por el contribuyente.

Además, la emisión y presentación de facturas como prueba para acreditar el cumplimiento de los requisitos para la deducción de gastos es necesaria³⁷ pero, como

³⁶ Sentencia Administrativo Nº 102/2012, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec 492/2010 de 24 de Febrero de 2012: “En efecto, de la no admisión como suficiente de las pruebas propuestas por la actora no cabe entenderse como la exigencia de una prueba diabólica, como se deduce de la demanda, ya que la prueba del hecho que aquí se controvierte, siempre es posible a partir de determinados datos...”

³⁷ En particular, los requisitos establecidos por parte de la Administración Tributaria para considerar deducible un gasto son los siguientes: el gasto debe estar vinculado a la actividad económica realizada por

afirma el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, “insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de los gastos”³⁸ poniendo de relieve aun más la dificultad probatoria de dichos gastos. Sin embargo, se ha tratado por parte de algunos Tribunales que se aportaran indicios que, lejos de probar al cien por cien la vinculación de dichos gastos con la actividad profesional desarrollada, tracen una apariencia de manera general de vinculación del gasto con la actividad desarrollada por el contribuyente como por ejemplo que no tengan lugar en días no laborables o en lugares donde se realizan trabajos³⁹.

Estas pruebas indiciarias como forma de constatar la vinculación efectiva entre actividad y gasto por parte de los tribunales a mi juicio resultan bastante cuestionables por varias razones. En primer lugar, ¿cuántos trabajadores autónomos trabajan en domingos o festivos? En este caso un ejemplo de ello son los trabajadores autónomos tales como DJ's de eventos. ¿Cuántos trabajadores autónomos desarrollan su actividad profesional en varios municipios o regiones? En este segundo caso un ejemplo de ello pueden ser los agricultores o limpiadores de cristales.

En relación con el límite cuantitativo del importe a deducir como gasto el artículo 30.2.5ª c) de la LIRPF ha tomado como referencia los importes de las dietas exentas por desplazamiento de trabajadores del anteriormente mencionado artículo 9 del RIRPF. El criterio utilizado por la Dirección General de Tributos para cuantificar los gastos deducibles hasta entonces carecía de base legal alguna siendo únicamente una simple práctica administrativa. En mi opinión, esta práctica administrativa no contribuía a la seguridad jurídica exigida y primordial en nuestro ordenamiento jurídico ya que, el límite cuantitativo de los gastos se determinaba, como afirman algunas Resoluciones Vinculantes de la Dirección General de Tributos, en relación con su consideración de adecuados o excesivos con arreglo a los usos y costumbres sin ningún límite concreto y, cuanto menos, numérico⁴⁰.

el contribuyente autónomo, justificado en la factura correspondiente y registrados en los libros de contabilidad de llevanza obligatoria por parte del sujeto pasivo.

³⁸ Sentencia Administrativo Nº 496/2015, Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 5, Rec. 102/2013 de 08 de Abril de 2015

³⁹ Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha Sentencia Nº 485/2003, de 15 de julio de 2003 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 694/1999

⁴⁰ La Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0180-13 de 23 de Enero de 2013 es la que se pronuncia en este sentido considerando que: “En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o

En todo caso, la nueva regulación establece, finalmente, un límite diario tasado legalmente de la cuantía monetaria deducible como gasto de manutención por parte de los contribuyentes mucho más restrictivo que el anterior⁴¹.

a) RELACIÓN DEL IRPF CON EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

El IRPF tal y como ha sido expuesto anteriormente no puede ser concebido sin tener en cuenta su relación con el IS. En este sentido, el IS, tributo que grava la renta obtenida por las sociedades y entidades jurídicas, constituye un complemento del IRPF en el marco de un sistema tributario sobre la renta.

Por ello, se hacen obvias las razones para afirmar que en la estimación de los rendimientos de actividades económicas las leyes reguladoras de ambos tributos, LIRPF y LIS constituyen un referente para el contribuyente.

Tal es el caso que cabe destacar, atendiendo a las consideraciones anteriores, en relación con los gastos deducibles de manutención únicamente referidos a las comidas o pernoctaciones correspondientes al titular de la actividad su contemplación para su posible deducción en la ley de otro impuesto, concretamente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Para tal efecto, no se pueden entender incluidos los gastos realizados por comidas con clientes o proveedores por parte del titular. En síntesis, los titulares de actividades económicas siempre que cumplan los requisitos establecidos por la LIS podrán deducirse los gastos de comidas realizadas con clientes y proveedores con el límite máximo del 1% del importe neto de la cifra de negocios (artículo 15 e) LIS).

desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros”.

⁴¹ El límite legalmente establecido para estas deducciones de manutención es de 26,67€ diarios en España y 48,08€ diarios en el extranjero. Si se pernocta en España fuera de la residencia habitual la cantidad deducible es de 53,34€/ día y si la pernoctación es fuera de España, es decir, en el extranjero la cantidad deducible asciende a 91,35€/día.

b) RELACIÓN DEL IRPF CON EL IVA

Volviendo la mirada hacia los impuestos de los que son sujetos pasivos los trabajadores autónomos, el IRPF y el IVA, mención especial y necesaria debe ser hecha sobre los efectos que acarrea la nueva limitación del gasto deducible en manutención en relación con el IRPF del contribuyente sobre el IVA.

Antes de estudiar los efectos de la nueva regulación cabría preguntarse qué relación tienen los empresarios con el IVA. En este sentido, el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo general de bienes y servicios, gravando las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. Por lo tanto, el trabajador autónomo es el contribuyente del IVA, además de intermediario, siendo considerado el responsable de autoliquidar el impuesto. De acuerdo con el artículo 96.1 apartado sexto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA, los trabajadores autónomos podrán deducirse el IVA soportado en los gastos efectuados como consecuencia de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración si tienen consideración de gasto deducible del IRPF.

Por lo tanto, los requisitos más estrictos introducidos en materia de gastos de manutención deducibles del IRPF indudablemente afectará a la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado en manutención por el contribuyente ya que está sujeto a la condición de que sea considerado gasto deducible en el IRPF para su posible deducción.

Por otra parte, en este caso es necesario tener presente la consideración del objeto de las actividades económicas que llevan a cabo las leyes de los diferentes impuestos mencionados, IRPF e IVA. La ley reguladora del IVA presta atención en el sujeto que realiza dicha actividad mientras que, la Ley reguladora del IRPF el concepto utilizado para las mismas se encuentra centrado en la actividad en sí como generadora de rendimientos. En este contexto comparto la opinión de SANZ GADEA que afirma que: “en el sentido de que el ámbito del conjunto de la empresa no es idéntico en el IVA y en el IRPF, porque en el primer tributo se consideran empresarios a quienes explotan un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y esta explotación puede no requerir una organización u ordenación de factores de

producción”⁴². Ya que, tal y como afirma GARCÍA-OVIES SARANDESES: “en esta afirmación se confunde la idea de ordenación u organización con la de explotación económica”⁴³.

Además, tal y como afirmaba ALIBAÑA en 1992 la diferencia conceptual entre actividades profesionales (artísticas y deportivas) y las actividades empresariales ya revestían de extraordinaria importancia en relación con los diferentes métodos de estimación y las peculiaridades de cada uno.

No obstante, también establecen que el concepto jurídico de empresa difiere del concepto económico y, consecuentemente, la consideración fiscal de empresario es más amplia que la del derecho mercantil. Por lo tanto, el concepto económico, mercantil y fiscal puede variar⁴⁴.

⁴² GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., SIMÓN ACOSTA, E (Coord.), Rendimientos Íntegros de Actividades Empresariales o Profesionales, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi Editorial, Navarra, 1995, pág. 651.

⁴³ GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., SIMÓN ACOSTA, E (Coord.), Rendimientos Íntegros de... op. cit. pág.651.

⁴⁴ GIL PÉREZ, A., TERRASA MONASTERIO M., SÁNCHEZ LÓPEZ A.,: *Comentarios al Impuesto...* op.cit. págs. 647 y ss.

CAPÍTULO III

EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF

A) EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

El sistema de módulos es de extraordinaria importancia como método de determinación de la base imponible del IRPF puesto que es aplicable a un gran número de pequeños empresarios, es decir, a la pequeña empresa cuyo titular es una persona física individualmente considerada y revistan la forma de personas jurídicas⁴⁵.

En este contexto debemos tener en cuenta que el entramado empresarial español está conformado más del 95% por pequeñas empresas con un considerable reducido número de trabajadores o, incluso, ninguno⁴⁶. Las pequeñas empresas referidas a un titular persona física sin ningún trabajador a su cargo son las que nos en este contexto nos interesan ya que, a través de las cuales la Administración tributaria se garantiza un relevante número de ingresos desde dicho sector tan numeroso. Además, la existencia de dicho método para un colectivo tan numeroso de contribuyentes presenta ventajas para la Administración ya que puede optimizar los recursos humanos de los que dispone centrándolos en el control de contribuyentes que presenten mayores ingresos⁴⁷.

Sobre el asunto cabe recordar que la estimación de la base imponible por el sistema de módulos supone una divergencia entre los rendimientos reales del sujeto

⁴⁵ En este sentido el profesor LAGO MONTERO, J.M.: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”, en LAGO MONTERO, J.M. (Dir): *Litigiosidad Tributaria: Estado...* op.cit. se ha manifestado crítico afirmando que: “el régimen de estimación objetiva nació para hacer contribuir algo más a los pequeños empresarios, poco habituados a contribuir en medida significativa, con el tiempo se ha convertido en un régimen germinador de nuevos fraudes, sin que haya cumplido con su función originaria más que débilmente. Necesita controles en su aplicación y extensión a profesionales, que siguen habituados a defraudar a espaldas, ajenos a cualquier control mínimamente eficaz”.

⁴⁶ CASÍN PASCUAL, I., “Modificacions al “sistema de mòduls”. L’estimació objectiva a l’IRPF”, *Revista de l’Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya i Balears*, 2013, págs.1 y 2

⁴⁷ A pesar de que en la práctica es totalmente diferente y tal y como se afirma en la Declaración de Granada de 2 de mayo de 2018: los inspectores no hacen la labor de investigación de buscar los fondos donde hay fraude fiscal porque esto implica un gran uso de medios personales y materiales.

pasivo y los calculados en base a su actividad empresarial, dando lugar a rentas que no se someten a tributación por voluntad del legislador.

En relación con las implicaciones anteriormente expuestas debemos tener en cuenta que el método de estimación objetiva no es más que la clara alternativa al método de estimación directa para determinar los rendimientos obtenidos en el desempeño de actividades profesionales por parte de personas físicas.

B) LA ORDEN DE MÓDULOS DE 2018

La estimación objetiva resulta inconcebible sin su puesta en relación con la Orden de Módulos. Siendo, por tanto, la Orden de Módulos fundamental en este método de estimación para llevar a cabo el cálculo del rendimiento. El rendimiento de las actividades económicas en el IRPF por el sistema de módulos se calcula mediante la aplicación de unos índices y/o módulos que anualmente son establecidos por la Orden Ministerial correspondiente. En este sentido, no debemos olvidar que la Orden de Módulos regula el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

A lo largo de estos últimos años el Gobierno ha aprobado diversas y variadas medidas en relación con el método de estimación objetiva, es decir, medidas relacionadas con la Orden de Módulos. Estas medidas a *grosso modo* han endurecido los requisitos de los autónomos que pueden tributar por el régimen de módulos. Concretamente, se puede decir que son medidas aprobadas con el objetivo de lucha contra el fraude fiscal tan común entre este tipo de contribuyentes⁴⁸.

La medida más reciente aprobada por las Cortes Generales es el *Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social*. El presupuesto habilitante para hacer uso de un instrumento jurídico como este es la extraordinaria y urgente necesidad, establecida en el artículo 86 de la Constitución Española, e insuficiencia respecto al periodo transitorio inicialmente concedido (períodos impositivos de 2016 y 2017). Por lo tanto, el presente Real Decreto respecto al ámbito tributario ha ampliado la aplicación de

⁴⁸ Un ejemplo de estas medidas años atrás fueron el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2008 o la Ley 36/ 2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal entre otras.

la Orden de Módulos al ejercicio de 2018 con el objetivo de evitar la tributación por parte de los contribuyentes afectados por el método de estimación directa en el IRPF, que en caso de no ampliarse el plazo de los mismos se daría.

Por lo tanto, la Orden Ministerial que establece los módulos de la estimación objetiva para el año 2018 se concibe como una continuación de la Orden de Módulos del año 2016 debido a su prórroga año tras año y a la escasa introducción de cambios⁴⁹.

La relación detallada de las actividades o sectores incluidos en el método de estimación objetiva desarrollada por la Orden de Módulos para 2018 está clasificada en actividades incluidas en el método de estimación objetiva junto con las actividades incluidas en el método de estimación simplificada del IVA.

En general, las actividades comprendidas en la Orden de Módulos son: la agricultura, ganadería, pesca, comercio minorista, hostelería, transporte, otros servicios, industria panificadora y construcción. Una modificación a este respecto llevada a cabo dos años atrás es que podían cotizar por módulos actividades industriales como la carpintería metálica y confección o muebles de madera.

El método utilizado para la descripción y contenidos en todas y cada una de las actividades de la Orden de Módulos son un gran ejemplo de claridad de cara al contribuyente acogido a dicho sistema. A pesar de su gran complicación práctica, que ya ha sido mencionada anteriormente debido a las grandes críticas que la misma suscita, a la hora del cálculo de sus rendimientos la claridad del contenido de la Orden puede ser considerada un atributo a destacar.

⁴⁹ Es en el *Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social*, concretamente, en los artículos 2 y 3 del presente donde se establece la prórroga de los límites cuantitativos delimitantes del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva para el período impositivo de 2018. Además de prorrogarse, también, para el período impositivo de 2018 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Por otra parte, respecto a las escasas novedades remarcables es el contenido en la Disposición Transitoria Única del mismo donde se incluyen novedades respecto al plazo para presentar renunciaciones a dichos métodos. Así pues, el nuevo plazo fijado para renunciar a la aplicación del método es de un mes a partir del día siguiente de publicación en el Boletín Oficial del Estado del presente Real Decreto Ley.

El rendimiento de la actividad llevada a cabo por el sujeto pasivo se calcula en base a unos parámetros objetivos, índices o módulos, establecidos en la Orden para cada una de las actividades como pueden ser el número de trabajadores, potencia eléctrica instalada, superficie del local etc⁵⁰. De esta manera, se aplican unos coeficientes de minoración por incentivos al empleo y a la inversión y un conjunto de índices correctores por duración de la temporada de actividad, población del municipio, nuevas actividades etc que convierten el cálculo de los rendimientos en la práctica en un sistema complejo y laborioso.

Los coeficientes de minoración en este ámbito fueron considerados como premios fiscales por parte del legislador ya que, tenían como único propósito ser un aliciente para mejorar la economía promoviendo la contratación de más trabajadores e inversiones por parte de los contribuyentes. En mi opinión, hoy en día están lejos de conseguir el efecto pretendido cuando se promulgaron, consiguiendo el efecto totalmente contrario, penalizando la contratación e inversión. Esto es debido a que el contribuyente por módulos puede ajustar la cantidad de personal y su capacidad inversora fijando como restricción una determinada cantidad a ingresar.

En cuanto a los gastos deducibles, la nueva reforma ha establecido que se pueden deducir las amortizaciones del inmovilizado inmaterial. Además, las actividades agrícolas y ganaderas contemplan deducciones por el coste de adquisición del gasóleo. También se pueden incluir los gastos excepcionales (incendio, robo) debidamente notificados.

No obstante, en el cálculo de los rendimientos se debe tener presente de que la cantidad sometida a tributación, los rendimientos, parte de los rendimientos medios considerados producidos por cada contribuyente en el desarrollo de su actividad. Por lo tanto, el beneficio fiscal será diferente entre los contribuyentes de un mismo sector debido a que se parte de la media de los rendimientos y, por tanto, los pequeños empresarios cuyo rendimiento real se aleja más de la media de los rendimientos serán los que

⁵⁰ La forma de cálculo, a través de estos parámetros, es la que convierte al régimen de estimación de la base imponible en indiciario y, por esto, en el Informe de la Comisión Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, 2014, pág.369 se manifiestan críticos considerando que: “Solo para actividades de muy reducida dimensión debería quizá mantenerse la vigencia de métodos simplificados de estimación de bases impositivas pero nunca de sistemas objetivos de estimación de bases”.

resultarán más beneficiados por el método objetivo. Además, el procedimiento de cálculo de de los rendimientos a través de este método en mi opinión altera la delimitación del hecho imponible ya que, en lugar de gravarse los rendimientos realmente obtenidos por el contribuyente, se grava el rendimiento medio presunto a través de la aplicación de los citados índices o módulos⁵¹.

C)EL FRAUDE FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES POR MÓDULOS

La práctica más común e *in crescendo* que se ha dado a lo largo de los años en relación con este método de estimación ha sido el fraude fiscal⁵². En relación a este método, el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español se ha pronunciado considerando que debe ser eliminado, constituyendo así, la desaparición del mismo una medida básica para la lucha contra el fraude. La desaparición del régimen modular e indiciario implicaría dotar de un mayor número de medios a la Administración Tributaria para el correcto control de las magnitudes⁵³.

Desde mi punto de vista, el gran inconveniente del sistema de módulos es el cálculo de los rendimientos a través de elementos objetivos (dimensión del local, consumo de energía...) que hacen que lo facturado por los contribuyentes no influya para

⁵¹ La característica de que el régimen de estimación objetiva es puramente indiciario ha sido puesto de relieve el Tribunal Supremo en una Sentencia de 7 de mayo de 2009 en la que afirma: “hay que tener en cuenta que el régimen de estimación objetiva es un régimen indiciario para la determinación de la base imponible en el IRPF de determinados contribuyentes, un régimen de determinación de la base "a forfait" como decía el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, previsto con carácter general para un gran número de contribuyentes; en ese régimen se establecen unos módulos en la tributación que reflejan una situación económica aproximada, que no atiende a las concretas pérdidas o ganancias sino a signos indiciarios de capacidad económica, pues para atender a las particularidades de cada contribuyente está el régimen de estimación directa de bases, al que puede acogerse cualquier contribuyente. El número de contribuyentes que obtengan un rendimiento en la transmisión de elementos patrimoniales es insignificante en comparación con el resto de contribuyentes, con lo que no puede pretenderse que sea recogido el supuesto de hecho en una norma como la impugnada dedicada al régimen de estimación objetiva”.

⁵² Muestra de ello es la percepción social de la ciudadanía sobre el fraude en la encuesta realizada por AA.VV., “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010”. N°9/11. *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011, Madrid, págs. 20 y 75 en el año 2010 en la que consideraban que el fraude fiscal se había acentuado. La percepción de los ciudadanos españoles era que “mientras el cumplimiento fiscal de unos ciudadanos es cada vez más correcto, otros ciudadanos persisten en aprovechar cuantas oportunidades tienen a su alcance para defraudar”.

⁵³ La dotación de medios que propone el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014, pág. 396 implicaría: “una utilización más integrada de los datos de pagos electrónicos y así podría alcanzarse un más veraz conocimiento de la realidad económica de esas actividades”.

nada siempre que no se supere el límite establecido legalmente que los expulsaría del sistema⁵⁴. Las actividades más propensas a este tipo de prácticas y en las cuales es evidente que el fraude fiscal es incesante son tales como la construcción, transporte o mantenimiento como albañiles, cerrajeros y fontaneros.

El método de estimación objetiva presenta ventajas indiscutibles pero, en mi opinión, fomenta de manera indiscutible el problema del fraude fiscal⁵⁵. Este problema es debido a que realmente el método de determinación de la base imponible no tiene en cuenta la renta realmente percibida por el sujeto pasivo sino que únicamente se limita a haber un control por parte de la Administración para que el contribuyente no supere los límites establecidos legalmente para su aplicación⁵⁶. A diferencia del método de estimación directa en el que la renta obtenida por el contribuyente constituye un dato primordial para el método.

Esta situación de no control por parte de la Administración de la renta real percibida unido al hecho de que el contribuyente no tiene obligación de justificar la renta permite al mismo imputar a la renta desconocida un incremento patrimonial de otra fuente no declarada.

Por lo tanto, la dificultad principal a la que se enfrenta la Administración tributaria y la que lleva al fraude fiscal son las reducidas obligaciones contables y registrales a las que están sometidos los sujetos pasivos dificultando la comprobación de las operaciones reales llevadas a cabo. Esta dificultad la pone de relieve el TSJ de Extremadura en la Sentencia núm. 1913/2000, de 22 de diciembre: “2ª) las derivadas de la actividad empresarial, al estar incluidas en el régimen de estimación objetiva singular simplificada, carecían, asimismo de obligaciones contables y, la misma naturaleza de la actividad

⁵⁴ En este sentido también se manifiesta crítico DE LA TORRE DÍAZ.F., *¿Hacienda somos todos?*, op.cit, pág. 86 considerando “que estos parámetros no tienen prácticamente nada que ver con lo que gana un panadero o el dueño de un base. Obviamente, estos parámetros tampoco reflejan las ventas...”

⁵⁵ DE LA TORRE DÍAZ.F., *¿Hacienda somos todos?*, op.cit, pág.86 considera que: “este sistema incentiva la destrucción de empleo y el trabajo en negro”.

⁵⁶ LAGO MONTERO, J.M.: “Del estado actual de... op.cit, comenta de forma crítica la actuación de la Administración actualmente afirmando que: “La Administración Tributaria se dedica fundamentalmente a controlar que lo hagan bien... y a liquidar solo cuando detecta irregularidades”.

ejercida impedía identificar la mayoría de las operaciones de compra y venta de mercancías”⁵⁷.

No obstante, el antecedente de la Reforma Fiscal llevada a cabo en 2015 de la lucha contra el fraude fiscal fueron la aprobación de un conjunto de medidas en el año 2012 que afectaron al sector del transporte y a los autónomos obligados a practicar retenciones⁵⁸.

Por otra parte, considero que el fraude fiscal llevado a cabo por los sujetos pasivos de este régimen entra en conflicto con el principio constitucional establecido en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna el cual propugna la capacidad económica como principio fundamental para el sostenimiento de los gastos públicos. Así pues, el fraude fiscal implica que los contribuyentes no declaran de manera cierta y real su capacidad económica declarando rendimientos más bajos y, por lo tanto, que no se corresponden con los reales⁵⁹. No cumpliendo el mandato constitucional al no declarar su verdadera capacidad económica.

El problema del fraude fiscal es uno de los problemas más importantes a los que se enfrenta la Administración Pública Española⁶⁰. La lucha contra el fraude fiscal es uno de los pilares fundamentales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas como consecuencia de dos factores. Por una parte, los recursos destinados a satisfacer el

⁵⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, *Crónica Tributaria*, 2005, pág. 69 en este sentido considera que: “la obligación de registro y conservación de facturas es de tal importancia para el control fiscal de todos los contribuyentes que realizan actividades económicas que debería centra el régimen de obligaciones formales de estos sujetos pasivos, así como el régimen de infracciones y sanciones por el incumplimiento de tales obligaciones ampliándolo si es preciso con el sometimiento, por ej., del infractor al régimen de estimación directa pro los tres ejercicios siguientes al descubrimiento de la infracción”.

⁵⁸ En el sector del transporte no podían seguir en el método de módulos si facturaban más de 300.000€ anuales. Y, respecto a los autónomos obligados a practicar retenciones no podían continuar acogiéndose a este método si en el año anterior habían obtenido rendimientos superiores a 225.000€ anuales con carácter general o 50.000€ anuales, siempre que más del 50% de sus ingresos proviniesen de empresas.

⁵⁹ A este efecto, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., “Nuevo ámbito objetivo y subjetivo de las actividades económicas en la estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado de IVA”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017, pág. 92 considera que la estimación indiciaria llevada a cabo por este método va en detrimento del principio de justicia tributaria.

⁶⁰ Y, además, también es uno de los problemas más importantes en la sociedad española debido a que en AA.VV. “Opiniones y actitudes fiscales en los españoles en 2015”, núm. 25/2016, *Instituto de Estudios Fiscales*, pág.30 un 60% de encuestados “considera que el fraude fiscal es una conducta generalizada entre los contribuyentes. Esa percepción es común en todos los segmentos de la población”.

gasto público se ven mermados por la gran cantidad de rentas ocultadas a la Administración. Y, por otra parte, la presión fiscal es mayor para los ciudadanos que cumplen con todas y cada una de sus obligaciones tributarias.

En España la figura de los trabajadores autónomos es la más presente en nuestro día a día, prueba de ello es que en 2017 según los datos de la Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores Autónomos estos sujetos representan a 3,2 millones de ciudadanos⁶¹. En relación con lo anterior 450.000 de esta categoría de trabajadores tributan por el sistema de módulos en comparación con 1.5 millones lo hacen a través del sistema de estimación directa⁶².

El elevado número de trabajadores autónomos acogidos a este método de estimación de los rendimientos de sus actividades económicas hace evidente su finalidad defraudatoria a través de los pocos registros y llevanzas de contabilidad a los que están sujetos⁶³.

Numerosas sentencias son testimonio de la cantidad de litigios suscitados entre la Administración y contribuyentes por realmente superar el límite para poder acogerse al régimen de estimación objetiva y realmente seguir declarando a través del mismo como es la Sentencia Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 4, Rec. 422/2016 de 05 de Diciembre de 2017. Los intentos reiterados por parte de los contribuyentes para

⁶¹ El Gobierno aprueba mantener el límite de 250.000 euros para el régimen de módulos de los autónomos, 9dediciembrede2017enElEconomista:<http://www.economista.es/economia/noticias/8839025/12/17/Economia-Fiscal-El-Gobierno-aprueba-mantener-el-limite-de-250000-euros-para-el-regimen-de-modulos-de-los-autonomos.html>

⁶² Además, por otra parte, debemos tener en cuenta tal y como afirma el profesor LAGO MONTERO, J.M.: “Del estado actual... op.cit, que: “entre el ciudadano medio está muy extendida la creencia de que esto, el sistema tributario, es la selva, por lo que aplica el más eficaz remedio que conoce, el de «sálvese quien pueda», que es tanto como decir, que cuando puede, desgrava; pero también cuando puede, elude o evade, o sea, defrauda; y sólo cuando no puede hacer ni lo uno ni lo otro, cuando no le queda otra, paga. Así hemos detectado que se razona y opera mayoritariamente en el mundo de los autónomos, empresarios y profesionales, personas físicas y jurídicas; porque el trabajador por cuenta ajena no tiene apenas opciones fiscales que plantearse, más que la de pagar, pagar y pagar...”

⁶³ A pesar de que, hoy en día, tal y como afirma el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014 pág.128: “En pleno siglo XXI hasta los aparatos electrónicos de computación más simples son capaces de llevar una contabilidad más o menos completa de cualquier actividad económica... Por eso, recurrir a métodos objetivos o indiciarios para estimar rendimientos netos o cifras de venta en la actualidad solo encubre las graves dificultades respecto a medios con que se encuentra la Administración tributaria para evaluar y controlar adecuadamente tales magnitudes en un número muy extenso de contribuyentes”.

declarar o acogerse al régimen de estimación objetiva ha hecho que la Audiencia Nacional interprete y establezca los límites del artículo que permite el acogimiento por parte de las pequeñas y medianas empresas al régimen de estimación objetiva⁶⁴.

El método de estimación objetiva, en mi opinión, se puede decir que posibilita el fraude debido a que es imposible realmente por parte de la Administración Tributaria la comprobación de los ingresos y gastos reales⁶⁵. Esta afirmación la pone de relieve una Sentencia del Tribunal Superior de Extremadura núm. 1913/2000 de 22 de diciembre en el que se afirma la imposibilidad de determinar los rendimientos de actividades empresariales de la demandada rezando: “las derivadas de la actividad empresarial, al estar incluidas en el régimen de estimación objetiva singular simplificada, carecían, asimismo de obligaciones contables y, la misma naturaleza de la actividad ejercida impedía identificar la mayoría de las operaciones de compra y venta de mercancías”.

Las medidas contra el fraude fiscal que se han tomado en el plano legislativo, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, Ley de Prevención del Fraude Fiscal para evitar comportamientos destinados a evadir la obligación tributaria ha introducido en su Disposición Adicional Segunda un conjunto de

⁶⁴ Atendiendo a estas consideraciones la Sentencia Audiencia Nacional de 13 de octubre 2000, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª llevó a cabo la siguiente interpretación: “Dicho artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comienza contemplando su aplicación para “los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de los profesionales”. El ámbito de aplicación de tal régimen (apartado b) del mismo) “se fijará bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de la explotación o los activos fijos utilizados”. “El cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales en estimación objetiva (siempre según el mismo precepto), se efectuará mediante la utilización de signos, índices, módulos o coeficientes generales o referidos a determinados sectores de la actividad que serán fijados por el Ministerio de Economía y Hacienda”. “En la estimación objetiva, por tanto, se renuncia a calcular directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos) y se sustituye este cálculo por la aplicación de unos índices o signos (consumo de energía, superficie de instalaciones, número de empleados...) de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir con el rendimiento medio o volumen de negocios equivalente a la media del sector pero no con el rendimiento real en cada caso. De ahí el carácter opcional o voluntario que la Ley General Tributaria atribuye a dicho régimen de determinación de bases (artículo 49 Ley General Tributaria), a fin de que el sujeto que considere que su aplicación le resulta perjudicial, por ser su beneficio o volumen de negocios inferior a la media del sector (que es, en definitiva la que mide el sistema) pueda renunciar a su aplicación, en la forma prevista en la normativa en vigor”.

⁶⁵ El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, febrero 2014, pág. 395 pone esta idea de relieve cuando afirma: “Cuando los rendimientos no son declarados en su origen o son estimados muy por debajo de su auténtico valor resulta difícil y muy costoso que la Administración logre posteriormente averiguar la existencia y valor de esos rendimientos o la verdadera cuantía de los precios convenidos sin otro apoyo que el eventual de algunas informaciones dispersas y no siempre bien coordinadas”.

medidas aplicables a contribuyentes del IRPF que ejerzan determinadas actividades económicas en el método de estimación objetiva. Estas medidas concretamente son dos:

-Obligatoriedad de retención del 1% del importe que se abonan por servicios que reciban de empresarios⁶⁶.

-Control sobre las actividades desarrolladas por el contribuyente así como las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes cuando sean idénticas o similares o exista un dirección común entre ellos.

No obstante, estas medidas no garantizan de manera absoluta la no realización de fraude por parte de los ciudadanos pero sí constituyen un instrumento de disuasión de realización de actos fraudulentos que sirve para revelar la realización de actos fraudulentos⁶⁷.

Por otra parte, el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español se pronuncia y propone medidas que serían idóneas para la lucha contra el fraude⁶⁸.

En primer lugar, la medida principal contra el mismo sería la implementación de políticas de prevención, es decir, encaminadas a convencer a los contribuyentes sobre la importancia que reviste el cumplimiento de pago de sus impuestos para la posterior obtención de bienes y servicios públicos de mayor calidad. En segundo lugar, se propone

⁶⁶ Las actividades cuyos servicios son objeto de retención están establecidas en el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, R. Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2007, pág. 38. FALCÓN explica que resulta insuficiente esta medida y por tanto inútil, ya que no va a impedir la proliferación de facturas falsas. Propone la posibilidad de establecer otros mecanismos de control antifraude. No compartimos ambas posiciones pues consideramos que la idoneidad de la figura no gira en torno al monto de la retención sino en que ésta pone en evidencia las operaciones realizadas por el contribuyente.

⁶⁸ Además, en este sentido también han sido planteadas medidas como soluciones contra el fraude fiscal más amplias por el Grupo Parlamentario Socialista entre las que cabe destacar las siguientes: el aumento de empleados públicos destinados a la lucha contra el fraude, modificar la figura del delito fiscal, elaborar una estrategia para la lucha contra la economía sumergida, revisión del método de estimación objetiva con la finalidad de evitar el máximo el fraude que se pueda llevar a cabo a través del citado instrumento tributario entre otras.

una represión más dura en caso de incumplimiento⁶⁹, es decir, sanciones que lleven a cabo un encarecimiento del fraude fiscal y no únicamente se penalice con el beneficio derivado del mismo.

⁶⁹ Tal y como es descrito por el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, febrero 2014, pág. 391 los contribuyentes toman la decisión de evadir total o parcialmente sus impuestos llevando a cabo un cálculo de las cantidades que evaden en comparación con las cantidades que defraudadas junto con la sanción que deberían pagar en caso de ser descubiertos.

CAPÍTULO IV

EL MÉTODO DIRECTO VS EL MÉTODO OBJETIVO

La estimación directa y la estimación objetiva constituyen los métodos principales de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, por tanto, la excepcionalidad característica de la estimación indirecta por ser un método patológico es la que hace que dicho método de estimación quede en un segundo plano en las estadísticas de la Agencia Tributaria.

Por ello se hace necesario en el presente trabajo la realización de un pequeño análisis entorno a los datos, de ambos métodos de estimación, suministrados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el año 2015.

En primer lugar, los rendimientos de actividades económicas en el método de estimación directa, tal y como podemos observar en la siguiente tabla, en todo el Estado Español suponen un importe de los rendimientos de 18.991.895.929 millones de euros, practicándose 1.699.516 liquidaciones de empresarios. En comparación con el método de estimación objetiva con rendimientos bastantes inferiores de 4.355.941.263 millones de euros por 422.334 liquidaciones practicadas por parte de empresarios.

ESTIMACIÓN	NºLIQUIDACIONES DE EMPRESARIOS	IMPORTE (ED)	IMPORTE (ONA)	IMPORTE (OA)
EST. DIRECTA (ED)	1.699.516	18.991.895.829		
OBJ. NO AGRA. (ONA)	422.334		4.355.941.263	
OBJ.AGRARIA (OA)	905.303			2.502.345.349
(ED) Y (OA)	31.782	186.510.165		64.854.029
(ONA) Y (OA)	20.983		208.054.821	47.309.945
(ED) Y (ONA)	13.421	19.816.407	131.290.916	
(ED) Y (ONA) Y (OA)	616	470.828	5.945.224	1.349.155
TOTAL	3.093.955	19.198.693.229	4.701.232.224	2.615.858.478

En segundo lugar, considero un ejemplo de Comunidad Autónoma próspera la CCAA de las Islas Baleares y, por lo tanto, un ejemplo para ser comentado en relación con el número de contribuyentes acogidos a ambos métodos.

	Número	Importe	Media
RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	407.609	7.618.183	18.690
RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO	332.311	444.894	1.339
RENDIMIENTOS DERIVADOS DE BIENES INMUEBLES NO AFECTOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS	184.593	493.377	2.673
RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	68.775	815.427	11.856
Rendimiento estimación directa	49.968	668.634	13.381
Rendimiento estimación objetiva	12.517	137.687	11.000
Rendimiento neto total AAEE Agrícolas	7.282	9.106	1.250
OTRAS RENTAS EN RÉGIMENES ESPECIALES	22.142	200.924	9.074
GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES	55.597	609.873	10.970

Tal y como puede ser observado en la tabla, concretamente en el apartado de los rendimientos de actividades económicas la diferencia de número de contribuyentes del método de estimación objetiva y del método de estimación directa es significativa y amplia de 37.451 contribuyentes menos acogidos al método objetivo. No obstante, resulta interesante resaltar la escasa diferencia respecto a la media de dichos métodos, pudiendo ser considerada mínima, concretamente, de 2.381.

CONCLUSIONES

El resultado principal obtenido respecto al análisis llevado a cabo en este trabajo sobre la estimación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF es la verdadera complejidad que reviste el sistema tributario para la determinación de los mismos por parte de los contribuyentes autónomos y la no consecución de los objetivos que llevaron a introducir novedades legislativas.

En el método de estimación directa las novedades respecto a los gastos deducibles implican una dificultosa puesta en práctica y prueba de los mismos. Además, tales novedades legislativas no evitan el fraude fiscal sino que, lejos de lo que se pretendía, por su complejidad y poca claridad dejan una puerta abierta al contribuyente autónomo. No obstante, el nuevo límite cuantitativo respecto a los gastos ha aportado seguridad jurídica a nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En el método de estimación objetiva es la propia regulación del método desde que se empezó a aplicar y no las novedades introducidas en estos últimos años las que facilitan la declaración de rendimientos alejados de la realidad y, por lo tanto, el fraude fiscal. El presente método al basarse en elementos puramente indiciarios en el cálculo de los rendimientos y la actuación de la Administración únicamente respecto al control de no superar los límites no ayudan a erradicar el problema del fraude fiscal tan característico entre los autónomos.

Debido a la razones mencionadas el resultado de este análisis puede servir de reflexión a los integrantes del poder legislativo, de cara a promulgar leyes que realmente simplifiquen y faciliten los procedimientos a los contribuyentes autónomos a la hora de determinar sus rendimientos. Además, la mejora de los procedimientos de estimación en su regulación legal ayudará a combatir el fraude fiscal tan característico entre este tipo de contribuyentes.

No debemos olvidar que para lograr una mayor equidad en el sistema tributario, implica la lucha decidida contra el fraude fiscal e incorporar todas las manifestaciones de capacidad económica, de manera efectiva al sistema tributario, como reclama la Constitución Española. Ello ayudará a un reparto más justo de las cargas, a la

sostenibilidad y estabilidad del Estado del Bienestar y a una mayor competitividad de la economía española y a la creación de empleo de calidad.

BIBLIOGRAFÍA

ABAD VALDENEBRO, E., “Novedades tributarias de fin de año (2017) - Modificaciones de los reglamentos de varios impuestos”, *Comentario Tributario Garrigues*, 2018.

ALIBAÑA,C: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “La simplificación de la tributación de las empresas en España”, *Crónica Tributaria*, 2007.

ALONSO CONZÁLEZ, L.M, COLLADO YURRITA, M.A.: *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Atelier, Madrid, 2016.

ARENALES RASINES, A., *Estimación objetiva 92*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

ARGENTE ÁLVAREZ,J., ARVERAS ALONSO, C., MÁRQUEZ RABANAL, A., RODRÍGUEZ VEGAZO, A., *Manual sobre el Impuesto la Renta de las Personas Físicas*, Wolters Kluwer, Madrid, 2011.

AA.VV., “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010”, núm. 09/11, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2011.

AA.VV. “Opiniones y actitudes fiscales en los españoles en 2015”, núm. 25/2016, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2016.

AA.VV., “Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)”, *Roca Junyent Fiscal Newsletter*, 2018.

CALDERÓN CORREDOR, Z., ESCRIBANO LÓPEZ, F. (Dir.),”Principios impositivos de justicia y eficiencia en la imposición sobre la renta en España: una reconsideración”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 153, 2013.

CALVO VÉRGEZ, J., ‘‘La aplicación del sistema de estimación indirecta con motivo de la existencia de anomalías contables’’, *Crónica Tributaria*, 2010.

CAMARENA GUTIÉRREZ, J., ‘‘La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española’’, núm. 18, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2009.

CASÍN PASCUAL, I., ‘‘Modificacions al ‘‘sistema de mòduls’’. L’estimació objectiva a l’IRPF’’, *Revista de l’Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya i Balears*, 2013.

DE LA TORRE DÍAZ.F., *¿Hacienda somos todos?*, Debate, Barcelona, 2014.

FERREIRO LAPATZA, J.J., ‘‘Apología contracorriente de la estimación objetiva’’, núm. 116/2005 *Crónica Tributaria*, 2005.

GARCÍA DÍAZ, M. ANG., ‘‘Algunos comentarios a la reforma del IRPF e Impuesto de Sociedades (2007)’’, *Cuadernos de información sindical*, Madrid, 2007.

GIL PÉREZ,A., TERRASA MONASTERIO M., SÁNCHEZ LÓPEZ A.,: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, El Cano (Navarra), 2000.

IGLESIAS CARIDAD, M. *El tratamiento fiscal de la mujer trabajadora y emprendedora en el I.R.P.F.* Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, Madrid, febrero 2014.

LAGO MONTERO, J.M. *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios* (1ª Edición). Aranzadi, Navarra, 2018.

MALVAREZ PASCUAL, L.M., ‘‘Análisis de las medidas tributarias introducidas por la ley de reformas urgentes del trabajo autónomo’’, *Centro de Estudios Financieros*, 2017.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., ‘‘Nuevo ámbito objetivo y subjetivo de las actividades económicas en la estimación objetiva en el IRPF y en el régimen simplificado de IVA’’, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2017.

MARTÍNEZ SANTAMARÍA, J.M., ‘‘La decisión fiscal para el autónomo: ¿Módulos o Estimación Directa? consultado 5 junio de 2018:

<http://www.portalemprendedorpaterna.com/la-decision-fiscal-autonomo-modulos-o-estimacion-directa.html?cen=1079>

MONTESINOS OLTRA, S., GARCÍA MORENO, A., ‘‘Algunas consideraciones sobre la estimación objetiva’’, núm.92, *Revista española de Derecho Financiero*, 1996.

MORENO DE ALBORÁN, M., VON RICETTI CIRUJEDA, V., ‘‘A fondo: Un análisis en profundidad de la reforma fiscal: IRPF e IRNR’’, *Fiscal&Laboral Pérez-Llorca*, 2014.

PÉREZ ARRAIZ, J., ‘‘Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución Española’’, *Universidad del País Vasco*, consultado 5 junio de 2018 en <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina10.pdf>

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Civitas, Decimoquinta edición, Navarra, 2015.

SIMÓN ACOSTA, E., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi Editorial, Navarra, 1995.

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Proposición no de Ley sobre la reforma fiscal, lucha contra el fraude y la evasión fiscal y Cooperación Fiscal Internacional presentada a la mesa del Congreso de los Diputados el 21 de julio de 2016.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0180-13 de 23 de Enero de 2013.

Resolución de 21 de marzo de 2018 del TEAC, R.G. 6227/2014.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana N° 952/1994, de 5 de diciembre.

Sentencia Administrativo N° 354/2015, Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 5, Rec. N° 43/2013 de 10 de Marzo de 2015.

Sentencia Administrativo N° 496/2015, Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 5, Rec. N° 102/2013 de 08 de Abril de 2015.

Sentencia Administrativo N° 102/2012, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y Leon, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Rec. N° 492/2010 de 24 de Febrero de 2012.

Sentencia N° 485/2003, de 15 de julio de 2003, Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. N° 694/1999.

Sentencia N° 1913/2000, de 22 de diciembre, Tribunal Superior de Justicia de Extremadura.

Sentencia Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 4, Rec. N° 422/2016 de 05 de Diciembre de 2017.

Sentencia Audiencia Nacional de 13 de octubre 2000, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª.

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 19/2012, de 15 febrero.

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 307/1993, de 30 de octubre.

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 182/1997, de 28 de octubre.

Sentencia del Tribunal Supremo N° 4241/2009, de 7 de mayo.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

<http://portal.circe.es/es-ES/emprendedor/EmpresarioIndividual/Paginas/AutonomoTributacionparaAutonomos.aspx>

<https://www.fiscal-impuestos.com/orden-modulos-2017-estimacion-objetiva-irpf-regimen-simplificado-hfp-1823-2016.html>

<https://blog.cuatrecasas.com/buenas-noticias-para-los-autonomos/>

<http://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-congreso-debate-decreto-hacienda-revision-catastral-facturas-autonomos-20180206081258.html>

<http://www.laregion.es/articulo/euro/reflexiones-sistema-estimacion-objetiva-actividades-economicas/20151201135933585362.html>

<http://www.eleconomista.es/economia/noticias/8839025/12/17/Economia-Fiscal-El-Gobierno-aprueba-mantener-el-limite-de-250000-euros-para-el-regimen-de-modulos-de-los-autonomos.html>

https://www.lavozdegalicia.es/noticia/economia/2015/10/09/hacienda-retrasa-2018-endurecer-modulos-autonomos/0003_201510G9P34991.htm

http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2015/jrubik6d881ba4756ddb882e2063786f3b5578a5b83cf1.html

http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpfmunicipios/2014/jrubikf47afdc523296fc032adf9f92a671b5098cab73d8.html

https://www.elconfidencial.com/economia/2018-05-18/hacienda-declaracion-granada-fraude-multinacionales-desigualdad-impuestos-subditos-ciudadanos-equidad-nacionalismos-cantonalismo-fiscal-culpabilidad-inocencia-seguridad-juridica_1565286/