

***HACIA UN ESTATUTO FISCAL DEL AUTONOMO.
REFLEXIONES DE FUTURO SOBRE EL REGIMEN FISCAL
DEL AUTONOMO***

POR

César GARCÍA NOVOA*

RESUMEN

El concepto de trabajador autónomo tiene gran importancia desde la perspectiva fiscal. Es difícil admitir el concepto Estatuto Fiscal, pero sí es necesaria la reforma del régimen fiscal del autónomo. El autónomo es persona física y en el impuesto sobre la renta hay que garantizar la posibilidad de deducir todos los gastos relacionados con su actividad. Es necesario defender también la simplificación, siendo el mejor instrumento los impuestos objetivos en el Impuesto sobre la Renta y en el IVA. Debe suprimirse el llamado recurso permanente de las Cámaras de Comercio.

Palabras clave: Trabajador autónomo, impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto objetivo, simplificación fiscal

Códigos econlit: H240, H290,P130

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago. Dirección de correo electrónico: cesar.garcia@si.usc.es.

TOWARDS A FISCAL STATUTE OF THE AUTONOMOUS . REFLECTIONS OF FUTURE ON THE FISCAL REGIME OF THE AUTONOMOUS

ABSTRACT

The concept of *autonomous worker* is very important from the fiscal perspective. It is difficult to admit the concept Fiscal Statute. But there is necessary the reform of the tax regime of the autonomous. The autonomous one is a natural person. In the income tax it is necessary to guarantee the possibility of deducing all the expenses related to his activity. We must defend also the simplification. The best instruments are the objective taxes in the Income tax and in the VAT. There must be suppressed the so called *recurso permanente* of the Chambers of Commerce.

Key words: Autonomous worker, Income Tax of natural persons, objective tax, tax simplification.

VERS UN STATUT FISCAL DE L'AUTONOME. DES RÉFLEXIONS DE L'AVENIR SUR LE RÉGIME FISCAL DE L'AUTONOME.

RESUMÉ

El un concept de travailleur indépendant a une grande importance depuis a perspective fiscale. Il est difficile d'admettre le concept le Statut Fiscal, mais oui elle est nécessaire, la réforme du régime fiscal de l'autonome. L'autonome est personne physique et dans l'impôt sur le revenu il faut gartir la possibilité de déduire tous les frais relatifs á son activité. Il est nécessaire d'aussi défendre la simplification, en étant le meilleur instrument les impôts objectifs dans l'impôt sur le revenu et dans la TVA. On doit supprimer le soi-dissant recours, permant des Chambres de Commerce.

Des mots clefs : Un travailleur indépendant, pôt de la Rente des Personnes Physiques, un impôt objectif, une simplification fiscal

1. EL CONCEPTO DE ESTATUTO FISCAL.

En el Derecho Público, hablar de un régimen estatutario supone defender un conjunto normativo que somete a un ciudadano a lo que se denomina un *régimen especial de sujeción*. Ese régimen, como señala el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 16 de abril de 2007 (RJ 2007/3154), se caracteriza por la atribución de “específicos deberes”, y sobre el se ha pronunciado el Tribunal Supremo en multitud de sentencias (de 15 [RJ 1988, 5896] y 22 de junio de 1988 [RJ 1988, 6095] , 13 de marzo de 1989 [RJ 1989, 1986] , 4 de enero de 1991, 13 de junio de 1995, 18 de noviembre de 1996, 25 de enero, 26 de abril [RJ 1997, 4307] y 5 de noviembre de 1997 [RJ 1997, 8298] y 26 de noviembre de 1998 [RJ 1998, 9312]).

En el concreto ámbito del Derecho Tributario, el concepto de Estatuto del contribuyente cuenta con cierto predicamento en el Derecho Comparado. Cabe destacar la obra *Le statut de contribuable* de Jean Claude Martinez, de 1980, publicado por *Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence*, una de las primeras aportaciones doctrinales sobre el tema. Las propuestas sobre la regulación de los derechos del contribuyente en una norma con rango de *estatuto* pronto empezaron a tener cierto éxito. En Italia la *Legge 212* de 2000, aprobaría el Estatuto del Contribuyente, sobre cuyo valor normativo se pronunció la *Corte Costituzionale* italiana en sentencia número 7080, del 14 de abril del 2004. En el ámbito americano, siguiendo el modelo de la *Tax Payer Chartre* americana se aprobaron diversas normas; destaca por ejemplo la Carta de los Derechos de los Contribuyentes mejicana de 2005.

En España, el proyecto de Ley 1/1998, se denominó inicialmente *Estatuto del Contribuyente* para pasar a llamarse, definitivamente, *Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Parecía necesario configurar una norma como *estatuto* del contribuyente ya que la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y, en especial la sentencia 76/1990, de 26 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico Tercero se hablaba de la sujeción del contribuyente al ordenamiento jurídico “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento”. Ello suponía reconocer una especie de *status subiectionis* del

contribuyente, que debería contrarrestarse con la proclamación de sus derechos en una norma de carácter estatutario¹.

Frente a ello, el recurso a una norma de carácter estatutario para proclamar los derechos del contribuyente no tiene sentido desde los fundamentos de la técnica legislativa. El contribuyente no es un sujeto sometido a un *status* especial ni a una especial relación de sujeción, sino un ciudadano en la posición de obligado tributario, definida en el artículo 35 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y esa posición deriva de la realización de un presupuesto de hecho contemplado en la norma. Por tanto el recurso a una norma estatutaria no tiene sentido (FERREIRO LAPATZA: p. 322-323)²

Sólo podríamos hablar de *estatuto* en el ámbito fiscal, en un sentido claramente figurado. Y en este sentido (y sólo en este sentido) podríamos referirnos al denominado *estatuto fiscal del autónomo*.

La referencia al Estatuto Fiscal del autónomo sería el contrapunto al recientemente aprobado *estatuto del autónomo*.

Como es sabido, la Ley 20/2007, de 11 de julio, ha aprobado el Estatuto del Trabajador autónomo, que ha entrado en vigor el pasado 12 de octubre.

Esta norma incluye una definición del trabajador autónomo en su artículo 1. Se identifican los autónomos como las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena. Se regula, además, la polémica figura del trabajador autónomo económicamente dependiente, incluyéndose en este concepto aquellos trabajadores autónomos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen

¹ .-Sobre el estatuto jurídico-público de la persona. véase MORTATI, C., *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Ed. Cedam, Padova, 1991, pags. 41 y 42.

² Sobre el tema, SCHICK, W., "Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal", *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 1, 1966, pag. 167.

económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Al margen de estas definiciones y de las disposiciones laborales y de protección social, el Estatuto del Autónomo no tiene, en sentido estricto, una *parte fiscal*, lo cual debe ser valorado positivamente en términos de técnica legislativa. Tanto por lo incorrecto de definir la relación del ciudadano-contribuyente con la Hacienda Pública fiscal a partir de una norma que se denomine *estatuto*, como por el hecho de que las disposiciones fiscales se encuentran ya recogidas en las distintas normas del ordenamiento tributario y no tendría sentido incluir previsiones tributarias en el Estatuto del Autónomo.

En el Estatuto del Autónomo, las menciones al régimen fiscal del trabajador autónomo se limitan, por un lado, a la superflua referencia a que entre los deberes profesionales básicos del autónomo se encuentra el “cumplir con las obligaciones fiscales y tributarias establecidas legalmente” (superflua porque ya la Constitución en su art. 31 recoge que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos” y no es necesario reproducir este deber en la legislación ordinaria). Y, por otro lado, a la mención en la Exposición de Motivos de que se promoverá la cultura emprendedora orientada a *favorecer el trabajo autónomo mediante una política fiscal* adecuada. Ello explica el mandato contenido en el art. 29,3, que dentro del Título V, (fomento y protección del trabajo autónomo) hace referencia a que “los poderes públicos favorecerán mediante una política fiscal adecuada la promoción del trabajo autónomo”. Este último precepto constituye una disposición con efecto vinculante.

En virtud de lo establecido por el Estatuto del Autónomo, parecería que el “régimen fiscal” del autónomo debería circunscribirse a favorecer al trabajo autónomo, o lo que es lo mismo, a disciplinar ventajas o beneficios fiscales. Muy por el contrario, la oportunidad del Estatuto del Autónomo debe completarse con las reflexiones sobre aquellos aspectos de su fiscalidad que deberían reformarse o que tendrían que ser objeto de reflexión en el futuro. Señalemos algunos de estos puntos.

Y lo haremos en la convicción de que, cuando hablamos de Estatuto del Fiscal del Autónomo, más allá de la necesidad u oportunidad de una norma legal concreta con esta denominación, es necesario abrir un debate sobre aquellos puntos del régimen fiscal del trabajador por cuenta propia que deben reformarse. Fomentar la discusión es el objetivo

inmediato; el mediato será sin duda una norma que recoge aquellas reformas urgentes e inaplazables en la tributación del trabajador autónomo.

2. EL CONCEPTO FISCAL DE *AUTÓNOMO*.

Constituye uno de los mayores avances del Estatuto del Autónomo, el que por primera vez una norma de alcance general (al margen de las referencias fragmentarias que se incluían en las normas de Seguridad Social relativas al RETA) implemente una definición jurídica de *autónomo*.

En la legislación mercantil española no existe una definición de “autónomo”; todo lo más de empresario mercantil individual a que hace referencia el Concepto de empresario mercantil individual a que hace referencia el art. 1º del Código de Comercio: *los que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio se dediquen a él habitualmente*.

Así, la Ley 20/2007, califica al autónomo a partir de las siguientes notas descriptivas; personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena.

Dos son, por tanto, las notas: actividad por cuenta propia que suponga ordenación de medios de producción y actividad económica o profesional.

La diferenciación de la actividad profesional de la puramente empresarial es muy importante en materia tributaria. Sobre todo en lo que concierne a la retención en la fuente del 15 por 100 que se aplicará en el pago de retribuciones por actividades profesionales, previsto en el art. 101, 5, a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Así, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de febrero de 2007, dice en su Fundamento Jurídico Cuarto que “para dilucidar esta cuestión es necesario analizar la verdadera naturaleza de la actividad realizada por esos denominados *autónomos*, que es lo que han hecho los órganos administrativos, la sentencia recurrida, y la recurrente sólo que

llegando a conclusiones diferentes acerca de esa naturaleza”. La cuestión gira en torno al carácter de *autónomo* o de *profesional* de un comisionista. El tribunal procede a diferenciar al profesional del autónomo y califica a este último como empresario, señalando en su Fundamento Jurídico Cuarto “a la vista de lo anteriormente razonado sobre la concurrencia de circunstancias que acercan la posición de los denominados *autónomos* a la posición empresarial entendemos que es improcedente la sanción impuesta por no efectuar la retención cuya omisión constituye el presupuesto de la sanción impuesta y que ahora anulamos, pues la naturaleza de la actividad realizada por los denominados "autónomos" tiene claros elementos mercantiles, lo que comporta una duda razonable sobre la aplicabilidad de la norma que impone la retención”.

Al definir al trabajador autónomo como persona física, se está pensando en un empresario individual, y por tanto, en alguien que tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto que la Ley 35/2006, reguladora de este impuesto, determina la sujeción a este impuesto de las personas físicas con residencia en territorio español (art. 8) y somete al impuesto los rendimientos de actividades económicas, procedentes del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, que supongan *la ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos* (art. 27). Y en cuanto el autónomo realiza una actividad económica, será también sujeto pasivo del IVA. Y ello, aunque el concepto de *actividad económica* en el IVA es un concepto específico del Impuesto, diferente a los demás tributos, y que ha de interpretarse conforme a la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva, que ha sido objeto de refundición por la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre (así lo proclaman las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, Rec. 1982, pg. 1277; 5 de mayo de 1982, Asunto 15/81, *Gaston Schul*, Rec. pg. 1409; 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83; 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85...).

Pero, siguiendo la línea marcada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 27 de febrero de 2007, es necesario diferenciar al autónomo del profesional, por lo que procederemos a acercarnos al régimen jurídico-tributario de este último. Y en cualquier caso, parece necesario que la normativa delimite el concepto de autónomo e incluya a aquéllos profesionales que estime oportunos; a nuestro juicio el concepto fiscal de *autónomo* debe ser equivalente al de profesional, salvo los requisitos de titulación universitaria y colegiación, que supondría la no aplicación de la Ley de Sociedades de Profesionales.

3. EL CONCEPTO TRIBUTARIO DE PROFESIONAL.

Lo primero que hay que aclarar es si existe un concepto tributario de *actividad profesional* o de *profesional* como sujeto que realiza este tipo de actividades. Y para ello es necesario analizar una serie de normas relativas al régimen de diversos tributos.

En primer lugar, no encontramos esa definición en la Sección Segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en la cual se incluyen las actividades profesionales. En estas tarifas no hay propiamente una definición de actividad profesional, sino una relación heterogénea de actividades carentes de una definición común.

Por su parte, la nueva Ley 35/2006, reguladora del IRPF, al igual que el Texto Refundido precedente, no dan tampoco una definición de “profesional” a efectos del Impuesto sobre la Renta, limitándose a una referencia a las rentas obtenidas por éste, como una concreción de la categoría *rendimientos de actividades económicas* (art. 27,1). El profesional es un ejemplo de sujeto que obtiene rentas ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos, para concurrir en el mercado prestando servicios. Sin embargo, sí se atribuye relevancia al hecho de que la actividad profesional se ejercite a través de una sociedad, ya que las sociedades que desarrollen actividades profesionales deben causar alta en la Sección Primera (actividades empresariales).

En cuanto a un Impuesto propio de empresarios o profesionales, como es el IVA, el concepto de profesional se define conjuntamente con el de empresario, como aquel sujeto que lleva a cabo la “ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio” (art. 5, Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA). No obstante, la ley del IVA está condicionada por las reglas de armonización comunitaria y lo cierto es que, ni antes la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva, ni desde el 1 de enero de

2007 la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, reguladora del sistema común de IVA, no incluyen un concepto específico de profesional sino un concepto de actividad económica, que abarca tanto actividades empresariales y profesionales. Así, el artículo 4,1 de la Sexta Directiva señalaba que “serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”, y el art- 4,2 señalaba una serie de actividades, entre las que se incluía “el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas”. Semejante dicción recoge el artículo 9,1 de la Directiva 2006/112/CE.

Por todo ello, no se puede intentar una definición de *profesional* a efectos del IVA, que se contraponga a la definición de *empresario* o la general de *actividad económica*. Así, para la jurisprudencia del TJCE, el concepto de actividad económica es un concepto específico de la Sexta Directiva (por lo que no cabe acudir a otras ramas del ordenamiento comunitario para su interpretación). Tiene un carácter amplio y objetivo, pues expresamente se declaran irrelevantes los fines o resultados de la actividad. Así, se considera actividad económica “cualquier actividad permanente de prestación de servicios a título oneroso», aunque la contraprestación aparezca fijada a tanto alzado o por tarifas generales, o aunque provenga de los Presupuestos Generales del Estado (SSTJCEE de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, Rec. 1982, pg. 1277; 5 de mayo de 1982, Asunto 15/81, *Gaston Schul*, Rec. pg. 1409; 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83; 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85; etc.).

Y ello, aunque nos encontremos con alguna interpretación divergente, como la formulada por la AN en sentencia de 8 de marzo de 1999, en la que declaraba la sujeción al IVA de las Oficinas Liquidadoras y según la cual “no es la naturaleza del servicio que se preste o el ejercicio de las facultades para su realización, sino el ámbito de autonomía e independencia con el que el prestador del servicio organiza los medios de producción para dicha prestación y efectivamente lo presta”, lo que define una actividad profesional. Sin embargo, y a pesar de que no quepa definir las actividades profesionales a efectos del IVA al margen del concepto de *actividad económica*, no hay que desechar esos caracteres definitorios de la actividad profesional que propone la citada sentencia de la AN, y que se fundan en la organización de medios de producción de forma autónoma e independiente, para concurrir en el mercado, por tanto, para realizar una actividad con carácter oneroso.

Pero la jurisprudencia del TJCE, a través de la sentencia *Señora Urbing* del TJCE de 11 de octubre de 2001 -As. 267-99-, ha dado un paso importante al definir fiscalmente las actividades de profesionales, no sólo por los rasgos de onerosidad y habitualidad, sino por la existencia de un “marcado carácter intelectual”, ligado a una titulación que habilita para el ejercicio de la actividad profesional, lo que juega a favor de destacar la importancia del factor personal en la obtención de estas rentas. Este *marcado carácter personal* está presente, como hemos visto, en los requisitos que en la LSP se exigen para que se pueda hablar de actividad profesional (titulación, colegiación, régimen deontológico, ausencia de incompatibilidades...). La sentencia señala en su Fundamento 41: *las profesiones liberales a que se refiere anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva son actividades que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.*

Pues bien; al margen de que la ley del IVA no recoja un concepto específico de *profesional*, ni de que la ley del IRPF lo subsuma en la categoría de “actividades económicas”, o de que la Sección Segunda de las Tarifas del IAE incluyan una relación heterogénea de actividades profesionales, lo cierto es que con los materiales normativos expuestos, sí se puede inferir un *concepto tributario de profesional*.

Como especie dentro del género de actividad económica, la actividad profesional incluiría la ordenación por cuenta propia de medios personales y materiales para concurrir en el mercado, ofreciendo servicios, obviamente con ánimo de lucro y, por tanto, a título oneroso. Esta ordenación por cuenta propia viene además caracterizada por el tipo de servicio que se ofrece, que exige un cierto grado de cualificación, definida normalmente a partir de una titulación académica, que puede ser específica (médicos, arquitectos...), puede ser una titulación genérica pero imprescindible para ejercer ciertas profesiones (licenciatura en Derecho para los abogados) o puede no existir una titulación de referencia (asesores fiscales). Y puede estar ligada a una colegiación obligatoria (médicos, abogados...) o no exigir tal colegiación (periodistas...).

4. EL AUTÓNOMO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EL RETO DE LA SIMPLIFICACIÓN.

La catalogación del autónomo como persona física que realiza por cuenta propia una actividad económica o profesional determina su sujeción al IRPF, como perceptor de rendimientos de actividades económicas previstos en el citado art. 27 de la Ley 35/2006 del IRPF. Por este impuesto tributarán también aquellos autónomos que realicen estas actividades a través de comunidades de bienes o entidades sin personalidad, de las previstas en el art. 35,4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a través del régimen de atribución. Al margen quedarán aquellos autónomos que actúan en el mercado a través de sociedades mercantiles. No vamos a entrar en la posible aplicación a los autónomos de la Ley de Sociedades de Profesionales, 2/2007, de 15 de marzo, porque el objetivo de esta ley son las sociedades que tengan por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales (art. 2 LSP), entendidas como aquellas actividades para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. Al margen de si esta forma social incluye también a las llamadas *sociedades de medios* (creemos que no) sólo sería de aplicación a aquel sector de profesionales autónomos cualificados y de colegiación obligatoria.

Por el contrario, para todo autónomo que haya optado por la forma social la nueva redacción del art. 16 del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude introduce un factor de incertidumbre en la regulación de las operaciones vinculadas, esto es, operaciones socio-sociedad y su necesaria valoración a precios de mercado. Si las operaciones entre el autónomo y la sociedad a través de la que actúa se van a tener que valorar a precios de mercado y si esa valoración habrá de hacerse teniendo en cuenta una operación semejante o *comparable*, la novedad es que la Ley 35/2006 del IRPF no prevé ningún criterio para determinar cuándo esta operación se realiza en condiciones normales de mercado. Recordemos que la derogada Ley del IRPF incluía un artículo 45,2 según el cual “en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus

actividades”. La eliminación de esa presunción supuso la supresión de una regla razonable que permitía eximir de discusiones complejas sobre el verdadero valor de mercado de los servicios prestados por personas físicas a las sociedades de las que son socios. Partiendo de que en estos casos se va a aplicar el régimen de operaciones vinculadas, ello puede significar un camino abierto hacia la arbitrariedad en la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas. Se trata de una cuestión que debe resolverse en el Reglamento de desarrollo de la Ley de Prevención del Fraude.

Como también han de tenerse en cuenta las exigencias del Derecho Comunitario que prohíben la discriminación y la vulneración de la libertad de establecimiento. En concreto, la sentencia *Talotta* del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de 22 de marzo de 2007 (As. C-383/05), señala, respecto a trabajadores por cuenta propia, que es discriminatoria la fijación de bases imponibles mínimas según criterios objetivos sólo para no residentes. Como dice su párrafo 26, “los rendimientos que obtiene un contribuyente residente de una actividad por cuenta propia en el territorio de un Estado miembro y los rendimientos que obtiene un contribuyente no residente de una actividad también por cuenta propia en el territorio de dicho Estado miembro, se incluyen en una misma categoría de rendimientos”, por lo que, fiscalmente, tendrían que ser tratados de forma igual. Por tanto el legislador español no podrá tratar de modo discriminatorio desde el punto de vista fiscal al autónomo residente en otro Estado de la Unión Europea que realice su actividad en España.

Por lo demás y a efectos del IRPF, creemos que la reordenación de la fiscalidad del autónomo ha de hacerse teniendo en cuenta la condición del autónomo como pequeño empresario. De hecho, su fiscalidad podría regularse dentro de una Ley de Régimen Fiscal de la Microempresa, que incluyese la fiscalidad de la Microempresa Individual. La definición de Microempresa debería efectuarse de acuerdo con la Resolución de la Comunidad Europea de 6 de mayo de 2003, como aquella con menos de 10 trabajadores y menos de 2 millones de euros de cifra anual de negocios. Recordemos que estos mismos criterios son los que recoge el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, sobre el Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas al regular los criterios contables específicos para las microempresas, aunque añade el supuesto en que el total de partidas del activo no supera el millón de euros.

Teniendo en cuenta estos presupuestos, entre otros muchos, la fiscalidad en el IRPF del autónomo debe disciplinarse atendiendo a los principios de justicia tributaria, simplificación, seguridad y previsibilidad.

La simplificación de la fiscalidad del autónomo parece un objetivo clave. Entre otras cosas, porque la simplificación tributaria es un valor a defender en los ordenamientos tributarios de nuestros días; es, por ejemplo, un objetivo de la normativa comunitaria en materia de IVA, como así recoge la Directiva 2006/112/CEE, al prever en su artículo 395, medidas de simplificación. Y es una exigencia para el mantenimiento de regímenes razonables de estimación objetiva, que fomentan la *practicabilidad* administrativa, la generalidad en el reparto de las cargas públicas y el principio de limitación de costes indirectos. Por su parte, la seguridad jurídica excluye situaciones como la vivida por el colectivo de autónomos respecto a la entrada en vigor de la retención del 1 %, con la confusión generada por la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, que sólo se resolvió con la publicación en el BOE de 31 de marzo de 2007, de la nueva Orden de Módulos. Es obvio que los sistemas objetivos, y en concreto el régimen de estimación objetiva por signos, índice o módulos fomenta una situación de seguridad jurídica, que debe ser uno de los objetivos del régimen fiscal del autónomo.

Por eso hay que plantearse cómo se van a regular los módulos en el futuro, antes de mencionar otros aspectos de la fiscalidad de los autónomos que deben ser objeto de reflexión.

A) Tratamiento fiscal de las rentas del trabajo aplicables a ciertos autónomos.

La Ley 35/2006 del IRPF incluye pocas novedades en cuanto a los rendimientos del trabajo. Quizás la más destacada es el incremento de la reducción por rentas del trabajo. Así la nueva redacción del art. 20,1, a) prevé para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 9.000 euros, una reducción de 4.000 euros anuales, y para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 9.000 euros anuales. A su vez, para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas distintas de las del trabajo, superiores a 6.500 euros se fija en 2.600 euros anuales. La reducción se

incrementa, entre otros supuestos, en un 100 por ciento en el caso de trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Resulta positivo que el incremento de reducción se aplique también a trabajadores autónomos, cuya forma de percepción de rentas reúne características muy cercanas a las del trabajador por cuenta ajena, previsión esta que formaba parte del *contenido* fiscal del Estatuto del Trabajador Autónomo. El autónomo que se tiene en cuenta en el art. 32 de la Ley 35/2006 de IRPF, es aquel que, tributando por estimación directa, la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan con una única persona física o jurídica no vinculada (los llamados autónomos dependientes), la totalidad de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados y cumple durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de control. Y, además, percibe rendimientos del trabajo en el período impositivo y, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta. La Ley 35/2006 del IRPF, teniendo en cuenta que un perceptor de rendimientos de actividades económicas puede tener bases imponibles negativas aclara que, como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo, lo que supone tanto como decir que la práctica de una reducción originariamente pensada para rentas de trabajo, no puede generar en el autónomo rentas negativas.

B) Razones para mantener la estimación objetiva.

A la luz de estas consideraciones, creemos que se debe intentar recuperar la vigencia de los llamados “régimenes de estimación objetiva”, especialmente aplicables en la imposición sobre la renta y que han alcanzado cierta difusión en los sistemas anglosajones bajo la denominación de la formula *apportionment*. Estos régimenes consisten en la definición de unas “normas materiales” alternativas a las que configuran el régimen de estimación directa, orientadas a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan su “medición directa”, al tiempo que, por medio de los mismos, se flexibiliza la obligación de llevanza de contabilidad por empresarios y profesionales. Se trata además de régimenes diferentes dentro de un mismo tributo – normalmente IRPF o IVA -, y subjetivamente

especiales, por cuanto “su ámbito de aplicación queda referido a un concreto de grupo de contribuyentes identificados por criterios diversos”.

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

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base pero siempre tomando dicha base imponible como referencia. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un rendimiento neto, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación del índice correspondiente, como señala la Orden 225/2003, de 11 de febrero). Y, en segundo lugar, de regímenes, supuestamente de estimación directa, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero presumen parte de los gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el que se calcula a tanto alzado las provisiones y los gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5 %, según el artículo 28, 4º de la Ley del IRPF y el artículo 28 del Reglamento, que también es un método objetivo en tanto utiliza “padrones” medios para verificar una parte de la base.

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

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

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

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

Esta tradicional visión negativa aunque parcial del fenómeno de los estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implementando tres medidas; estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe

limitarse al mínimo posible, “quedando reducido a actividades menores” y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude.

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

1º) En primer lugar, las fórmulas de estimación objetiva no son incompatibles con las exigencias de capacidad económica. si el hecho imponible del impuesto es la “obtención de renta”, que incluye la obtención de rendimientos procedentes de actividades económicas - por ejemplo, artículo 6 de la Ley del IRPF -, una cosa es determinar la medición de alguno de esos elementos a través de técnicas estimativas o *forfait* y otra muy distinta que, por medio de una *base alternativa*, el sujeto acabe tributando en función de un conglomerado de elementos indiciarios que llevarían a entender que, en la práctica, el hecho gravado es la “mera susceptibilidad de obtener renta” o, lo que es lo mismo, respecto a contribuyentes empresarios, “el mero ejercicio de la actividad empresarial”. Por tanto, las críticas a los métodos de estimación objetiva no se sustentan tanto en que los mismos constituyan siempre una vulneración de las exigencias de capacidad económica, como en el hecho de que a través de los mismos se acabe generando lo que NÚÑEZ GRAÑÓN llama un “impuesto paralelo, que no atiende a una concreta e individual capacidad económica” (1995 : p.112).

La implementación de sistemas objetivos de determinación de la base no impide además, que la Administración, en aras de hacer efectivo el principio de capacidad económica y el justo reparto de la carga tributaria, proceda a investigar la situación del contribuyente y a sancionar, incluso en vía penal, los posibles incumplimientos del particular. El propio Tribunal Supremo – sentencia de 26 de abril de 1993 (ARANZADI)– ha entendido que recurrir a una determinación de las cantidades defraudadas a través de medios diferentes a la “estimación directa” no supone necesariamente una “determinación ficticia de cuotas tributarias”, incompatible con el ejercicio del poder punitivo por la Administración y por los tribunales.

Esta necesidad de adoptar fórmulas objetivas de tributación se hace especialmente destacable en nuestro país, respecto a un tributo como el IRPF. La tensión entre una

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

2º) Sirven al principio de eficacia en la aplicación del sistema tributario. Es necesario asegurar la potencialidad recaudatoria del sistema y evitar su vaciamiento como consecuencia de incumplimientos masivos en sectores económicos cuyas características y tipo de actividad les hace especialmente proclives al fraude y a la ocultación. Conviene recordar que el Tribunal Constitucional español ha aceptado una cierta renuncia a una medición pormenorizada de la carga tributaria para lograr una eficacia en la aplicación del tributo, cuando en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, señaló que “...para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuenta de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario para regular actos y relaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica” – FF JJ 5 y 6).

Y así, cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea *razonablemente eficaz*. La estimación objetiva sacrificaría una concepción rigurosa de las exigencias de capacidad económica relativa en aras de una simplificación que asegure la aplicación a todos

del sistema tributario. La simplificación a través de estimaciones objetivas intentaría resolver un inevitable conflicto entre la necesidad de particularizar la carga tributaria con arreglo a criterios de capacidad económica subjetiva y la eficacia de un sistema fiscal que, precisamente por eso, se torna complejo para una Administración que dispone de medios limitados para una aplicación masiva del tributo. Así, señala HERRERA MOLINA (1998 : p.40) que el “conflicto sólo es legítimo cuando las normas de simplificación son el precio que hace posible la aplicación efectiva del tributo y – por tanto – garantizan una eficacia *razonable* (aunque conscientemente restringida) de las distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica”. Por tanto, no sería inconstitucional renunciar a una exacta individualización de la capacidad económica de cada contribuyente, y suplirla por una “tributación por la media” (DE ABREU MACHADO DERZI : p.271), si con ello se consigue una eficaz aplicación del sistema tributario a todos o a la inmensa mayoría. Como dice FERREIRO LAPATZA (2003 : p.12), los gravámenes sobre rendimientos medios potenciales garantizan, en este sentido, “una aplicación de la ley más justa por más general y, en este sentido, igual”.

Como ya señaló hace algún tiempo SIMON ACOSTA (1981 : p.257), no cabe considerar como justo exclusivamente el método de estimación directa, ni cabe tampoco afirmar que todos los métodos de estimación objetiva sean injustos y contrarios a los principios que deben inspirar el sistema tributario. Por el contrario, “la generalización de las estimaciones directas haría recordar el aforismo *summum ius, summa iniuria*, pues la presión fiscal indirecta que se echaría sobre las espaldas de los contribuyentes pequeños no compensaría la perfección de una determinación exacta de su base”.

3º) Garantizan la efectividad del principio de generalidad tributaria.

Si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la Ley, ésta impone la generalidad, “que no es más que un reflejo de la propia igualdad” (CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO : 89-90) Y que no cabe hablar de justicia tributaria sólo a partir de la capacidad económica, al margen de las exigencias de igualdad. La generalidad, como en su momento denunció el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se puede vulnerar *de lege data* cuando se aplica un ordenamiento que, sobre el papel, pretende gravar todas las manifestaciones de riqueza de

acuerdo con el principio de capacidad económica, pero que, *de facto*, no consigue que todas ellas tributen o lo hagan en la medida en que la norma pretende³.

Esta reivindicación de la generalidad hay que llevarla a cabo a partir del presupuesto del carácter masivo que las relaciones tributarias tienen en nuestros días – reconocido por el TC entre otras, en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/1995, de 13 de noviembre –lo que provoca un traslado al contribuyente de funciones tributarias que habitualmente venía asumiendo la Administración, junto con una imposibilidad de control universal, generadora de un riesgo de que se extiendan los comportamientos elusivos. Hay que tener en cuenta que la generalidad, “en cuanto acarrea una extensión de la base aplicativa, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias”, pero también que “el principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas”. De ahí que resulte defendible una idea de generalidad que tome como punto de partida al “contribuyente medio” y que parta de la idea de que la simplificación constituye un beneficio común, para la Administración y para los contribuyentes (CUBERO TRUYO. 1997 : p. 38). La formulación, en relación con la base imponible, de reglas basadas en ese “contribuyente medio” – lo que la doctrina alemana denomina “razonamiento tipificante” – *Typisierende Betrachtungsweise* (WENRICH, 1963 : p.1) - y la brasileña *padronizações* (DE ABREU MACAHADO DERZI : p.258) - supone atender a índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Esta referencia a la “normalidad” es la esencia de la *estimación objetiva*, porque, como ya indicaba PALAO TABOADA (1974 : p. 379), lo “objetivo” es lo opuesto a lo “subjetivo”, y supone prescindir de los rasgos individuales de una cosa para atender a lo que ésta tiene de común o universal.

La necesidad de tomar en cuenta a ese contribuyente “medio” para hacer efectiva una generalidad que busque la claridad estructural y la sistematicidad, es especialmente importante en los tributos *masivos*, en los cuales la imposición sobre la renta ocupa un lugar destacado. Y respecto a los cuales resulta trascendental garantizar la *practicabilidad* de las normas tributarias. A este respecto, señala HERRERA MOLINA (1998 : p.164-165), que “la peculiaridad de las normas de simplificación radica en que precinden de la capacidad económica *real*, en aras de la practicabilidad administrativa”, añadiendo que el conflicto no se

³.- Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho Financiero y Tributario*, t. I, vol. 3º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, pags. 182 a 184.

plantea entre capacidad económica y otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es inmanente al tributo y a su aplicación”.

4º) **Aseguran la *practicabilidad administrativa***. La practicabilidad de las normas tributarias – que ha sido objeto de especial atención en la dogmática alemana - se puede definir como “el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes” (ARNDT: p.7). La simplicidad de la aplicación requiere simplicidad en la configuración del ordenamiento y por eso, la practicabilidad tiene una primera manifestación, íntimamente enraizada también con las exigencias de seguridad jurídica; “tipificación y conceptualización abstracta” de las normas tributarias, lo que puede exigir un alejamiento de la realidad, incluso respecto a las bases imponibles.

Como ya dijimos en relación con la ejecución de la norma, las exigencias de practicabilidad son especialmente importantes en aquellas disposiciones susceptibles de “aplicación en masa”(BECKER, 1972 : p.464 -477), y respecto a las cuales pueden ser precisas, como recuerda ARNDT, la formulación de *standarizaciones* y esquematizaciones de base ficticia; las mismas han sido admitidas en Alemania por la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, en lo relativo, por ejemplo, a la fijación a tanto alzado de gastos deducibles – así, la sentencia arquetípica de 2 de febrero de 1951 - . La practicabilidad impone que, en lugar de proceder a extraer de un hecho individual, dotado de toda la complejidad inherente a la realidad fáctica, las circunstancias relevantes que permitan su subsunción en la norma, el aplicador de la ley opere a partir de un “caso típico” (*Typus*), susceptible de su inmediata subsunción normativa. La reducción de las circunstancias individuales a un *Typus* que permite una fácil aplicación de los tributos-masa es una forma de actuar al servicio de la practicabilidad. Esta practicabilidad supondría la determinación estimativa del importe del tributo en empresarios que no llevan libros de contabilidad según las reglas mercantiles (p. 17-22)

Y esta es una evidencia que, en nuestro país, se pone de manifiesto especialmente ante la Ley reguladora de un impuesto de incidencia masiva como el IRPF, que se ha ido configurando progresivamente como una realidad cada vez más compleja, lo que dificulta su aplicación, y, sobre todo, su comprensión por el ciudadano al que va destinado⁴. Como señala

⁴.- Algunas de estas *complejidades* son inherente a la circunstancia de que el IRPF se ha convertido, desde la reforma de la LOFCA por Ley 3/1996, de 27 de diciembre, en un impuesto “parcialmente cedido”, con una

CALERO GALLEGO (1993), la complejidad de la legislación sobre el IRPF sólo se ve paliada por la circunstancia de que, en realidad, la inmensa mayoría de los contribuyentes no aplican la ley sino los modelos de declaración aprobados mediante Orden Ministerial. Respecto a la imposición sobre la renta en nuestro país, CUBERO TRUYO (1997) entiende que la estimación objetiva es la institución que mejor representa el espíritu de la simplificación; “con ella se produce una simplificación de los ejercicios liquidatorios y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la Administración”.

La simplificación y la practicabilidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial en empresarios y profesionales, hacen menos necesaria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; como dice SIMON ACOSTA (p.26), las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos.

5º). **Los sistemas objetivos están al servicio de la seguridad jurídica**, principio de rango constitucional –artículo 9, 3 de la Constitución española -, tiene una vertiente subjetiva de protección de la confianza, cuya salvaguarda debe garantizarse, según el Tribunal Constitucional español en sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 9º -. Y sobre todo en relación, como ha señalado el propio Tribunal, con los operadores económicos en el mundo empresarial y profesional, que tienen derecho a planificar su actividad amparados por la confianza – sentencia 173/1996, de 31 de octubre – FJ 2º -. En la misma línea insistirían las sentencias 197/1992, de 19 de noviembre, - FJ 5º - y la 234/2001, de 13 de diciembre – FJ 6º . Y es evidente que los sistemas objetivos de tributación, especialmente en actividades económicas de reducida dimensión, constituyen un claro factor de seguridad, al permitir una aproximada determinación previa de la carga fiscal. De hecho, si una de las manifestaciones más claras de la seguridad jurídica en su expresión objetiva es la tipicidad, conviene señalar que la misma surge de las abstracciones inherentes a la Teoría General y se concreta en la idea de determinación –*Bestimmtheit* –como exigencia de que los tipos aparezcan formulados de

desagregación de la tarifa y la existencia de una “cuota autonómica”. Complejidad que resulta aun mayor, a partir de la nueva reforma de la financiación autonómica por la Ley Orgánica 7/2001, y la Ley 21/2001, que amplían la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas respecto al IRPF, lo que ha supuesto una regulación aun más complicada, por ejemplo, en relación con la deducción por adquisición de vivienda habitual.

manera precisa y determinada. Pero también, la tipicidad aparece ligada a la seguridad jurídica – *Rechtssicherheit* – bajo la forma de “consideración tipificante” – *typisierende Betrachtungsweise* – que surge de “los intereses prácticos de la Administración”, y de la necesidad de que a la Administración le resulte factible la aplicación masiva de las leyes tributarias .

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

6°) Por último, **facilitan la aplicación del principio de limitación de costes indirectos.** Este principio aparecía en el artículo 2,2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes constituye una “idea fuerza” de la moderna gestión de los tributos, caracterizada por una alta implicación en la misma del obligado tributario. A un ahorro de costes indirectos para el contribuyente se refiere también el artículo 103, 3 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria “que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Este principio, a su vez, trae causa del principio de economía en la actuación administrativa, que ya recogía el artículo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, y que se traduce en algunos principios de la Ley 30/1992 de Procedimiento Administrativo Común, por ejemplo, el del artículo 35 f), que reconoce el derecho del ciudadano a no presentar documentos que se encuentren en poder de la Administración y que se manifiesta también en los artículos 3, g) y 3 j) de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente; este último precepto reconoce el derecho del contribuyente a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su

intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte *menos gravosa* (LASARTE ALVAREZ, J., 1999)⁵.

Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de “coste”, de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de “presión fiscal indirecta”. La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de “economicidad del impuesto”, formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición (SMITH, 1947 : p.117y ss.). Regla o principio que, posteriormente sería retomado, entre otros, por la doctrina alemana – *Wirtschaftlichkeit*- y traducido posteriormente, en palabras de NEUMARK⁶, en la exigencia del “mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias” para que los tributos “resulten practicables”. Este principio es también una regla esencial en el ordenamiento tributario de los modernos Estados de Derecho.

Y si hay un punto en el que la reducción de la “presión fiscal indirecta” se manifiesta de un modo especial, ese no es otro que la flexibilización de las exigencias de llevanza de contabilidad. El cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil puede suponer enormes costes fiscales indirectos para las actividades empresariales de reducida dimensión. Por el contrario, la simplificación de las obligaciones contables no colisiona en modo alguno con la relevancia y funcionalidad de la contabilidad como elemento probatorio de la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo ya que, aunque la contabilidad, como dijo la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º, tenga la condición de “elemento acreditativo de la situación económica y financiera del contribuyente”, no parece que su llevanza rigurosa sea la única vía de fijar una base imponible adecuada (LUCAS DURAN, 1996 : p. 913 y ss.). Así lo ha expresado la jurisprudencia del TJCE que ha experimentado en este punto una clara evolución; mientras en la sentencia *GT Link* de 17 de julio de 1997 (As. 242/95) el Tribunal viene a reconocer que la contabilidad es el único mecanismo para analizar la situación financiera de una empresa, en la sentencia *Futura Participations* de 15 de mayo de 1997 (As. 250/95), el Tribunal de Luxemburgo reconoce – en este caso, respecto a los establecimientos permanentes – el derecho a prescindir

⁵ .- Precepto que reconoce el derecho del contribuyente a no presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración.

⁶ Véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF, Madrid, 1974, pags. 426 y 427 y 437.

de una contabilidad reglada y determinar sus bases de acuerdo con un sistema objetivo o *formulario*. En concreto, el TJCE entiende que denegar a un establecimiento permanente la prueba de sus pérdidas deducibles aplicando un método de determinación objetiva de la base, cuando ese método se admite para los residentes, supone una discriminación encubierta por razón de la nacionalidad⁷. Lo que supone, en palabras de CAAMAÑO-CALDERON-MARTIN JIMÉNEZ (2001 : p.44), que cualquier establecimiento permanente podrá exigir la omisión de la llevanza de una contabilidad ajustada a las normas mercantiles, y por tanto, la aplicación de los regímenes de estimación objetiva que el ordenamiento del Estado de establecimiento tenga previsto para los empresarios residentes. Lo que supone una generalización de los regímenes de estimación objetiva para los establecimientos permanentes y, por tanto, un espaldarazo a la vigencia de los mismos.

5. EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS BIENES AFECTOS AL PATRIMONIO EMPRESARIAL DEL AUTÓNOMO Y DE LOS GASTOS DEDUCIBLES. LOS ELEMENTOS DE TRANSPORTE.

El autónomo, es normalmente, un empresario persona física y éstos tienen un problema tradicional en el Derecho Tributario; son titulares de dos patrimonios, el personal y el empresarial, ambos con un régimen fiscal diferenciado. Sólo computan como inversiones o gastos las compras de bienes y servicios vinculados al ejercicio de la actividad, y, por tanto, sólo las de bienes o servicios integrantes del patrimonio empresarial. Para que un bien dé lugar a un gasto deducible o a una amortización, será necesario que el bien adquirido por el autónomo se encuentre plenamente afecto a la actividad económica, en los términos en que propone el artículo 29 de la Ley 35/2006 del IRPF.

Según este precepto, se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente; los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica y cualesquiera otros elementos patrimoniales

⁷.- En la sentencia *Futura Participations* se plantea la cuestión de la deducibilidad de pérdidas por parte de un establecimiento permanente en Luxemburgo de una sociedad francesa. Para el Tribunal las condiciones para probar las pérdidas deducibles y, en concreto, la contabilidad, no pueden ser más rigurosas para los establecimientos permanentes que para los nacionales residentes.

que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. Además, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Cuando un empresario actúa en el mercado bajo forma de sociedad existe una especie de presunción de que los bienes adquiridos son para la actividad de la sociedad, por lo que será fundamental que el automóvil se adquiera por la sociedad y se contabilice. No ocurre lo mismo en el supuesto de empresarios personas físicas como los autónomos, que deben acreditar en cada caso la afectación exclusiva del bien de inversión.

En este sentido resulta especialmente problemática la situación de los automóviles de turismo que pueden constituir instrumentos necesarios para la obtención de la renta por el autónomo.

Conviene recordar que en el IVA existe la presunción de afectación al 50 % contemplada en el art. 95, Tres, 2º de la Ley 37/1992, del IVA, cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo *jeep*. No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

En estos supuestos, se entiende que los vehículos están afectos al 100 % y se permite deducir todo el IVA soportado, “los vehículos utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes y agentes comerciales”, pero no de los destinados a uso o desplazamiento de los administradores. En este tipo de vehículos, y salvo que se “rotulen” (lo que resulta difícilmente imaginable en un vehículo de gama alta) habrá que acreditar para deducir el 100 % del IVA la afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial, como exige el art. 95 de la Ley del IVA.

No obstante, en la práctica de la inspección existe una tendencia a aplicar el citado régimen del IVA a todo el tratamiento fiscal de los vehículos adquiridos por sociedades mercantiles, y ello ha sido avalado por una constante doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT).

No obstante, la Dirección General de Tributos (DGT) ha admitido la utilización mixta de este tipo de vehículos (Consulta de 6 de junio de 1995). Sin embargo tendría que ser el autónomo quien lo pruebe atendiendo a la “naturaleza de la actividad y las características de las funciones de quien utiliza el vehículo y sus horarios laborales” (Consulta de 26 de junio de 1992). Cabría establecer una proporción en función del número de horas que el autónomo que va a utilizar el vehículo dedicado a la actividad empresarial y acreditarla. Lo que ha rechazado la DGT en la consulta vinculante de 22 de febrero de 2000, es la aplicación automática de la regla de los 5/7 (entender que se admite la afectación de 5/7 del valor del vehículo teniendo en cuenta el número de días laborables a la semana).

La doctrina administrativa en cuestión siempre partía de un presupuesto y era que correspondía al autónomo-contribuyente la carga de la prueba de la afectación exclusiva del vehículo. Este *modus operandi* se supera a partir de una interesante corriente jurisprudencial, que parte de la sentencia del TSJ de Cataluña, de 2 de diciembre de 2004 (rec. núm. 950/2000) (JT 2005, 186), en relación con la afectación de un vehículo a la actividad

empresarial, que afirma que, en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjeturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no a la actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quien perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, partiendo del hecho indiscutido de que el vehículo consta contabilizado como activo inmaterial de la empresa. Para el TSJ catalán ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. En la posterior sentencia de de 4 octubre 2007 se reafirma el criterio de que es a la Administración a quien corresponde la prueba de la no correlación de gastos con ingresos. Afirma esta sentencia que “cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente”.

Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 (JT 1996, 931) que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento. Culmina la sentencia del TSJ de Cataluña afirmando que “la contabilización por la recurrente ha de estimarse suficiente prueba por su parte, correspondiendo a la Inspección acreditar lo contrario, lo que exige algo más que meras conjeturas o sospechas, insuficientes por sí solos para tal acreditación”.

Lo dispuesto en el apartado anterior vale también para los gastos incurridos en accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes, combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento, servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje y rehabilitación, renovación y reparación de los mismos”.

6. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO EN EL IVA.

La Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, incluye su Título XV, “medidas de simplificación”, la Sexta Directiva liga la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de “evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”. Así, el artículo 27 de la Sexta Directiva señala que el Consejo, “por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales...las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final”. La Sexta Directiva ha sido sustituida por la vigente Directiva 2006/112/CE, en cuya sección Uno del Capítulo II y, en concreto, en su art. 394, se señala que “los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 aplicaban medidas especiales con el fin de simplificar la recaudación del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales podrán mantenerlas a condición de que las hayan comunicado a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que las medidas de simplificación se ajusten al criterio establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 395” (NÚÑEZ GRAÑÓN, 1995 : p. 112).

Recordemos que el régimen simplificado en el IVA fue profundamente modificado a partir del 1 de enero de 1998, para quedar completamente coordinado con módulos en el IRPF; sólo se aplica a personas físicas y entidades 35,4 de la Ley General Tributaria que no superen las cuantías máximas por actividad y que realicen actividades empresariales; es renunciable con renuncia al inicio de la actividad o en mes de diciembre y por tres años, quedando determinadas operaciones excluidas. Su cuantificación fijando las cuotas devengadas por operaciones corrientes (módulos) menos cuotas de IVA soportadas por adquisiciones corrientes. El resultado se comprara con las cuotas mínimas fijadas en la Orden Ministerial para hallar la cuota derivada del régimen simplificado. Es por tanto, un régimen de

determinación de *cuotas mínimas* (BLAZQUEZ LIDOY, 2005 : p.58)⁸ y (CHECA GONZALEZ, 2007 : p. 142)

En cuanto al régimen de comerciantes minoristas, de gran interés para los autónomos, se trata de un régimen que excluye la liquidación del IVA y la tributación a través de un recargo que se satisface al proveedor, del 4 %, 1% y 0,75 %.

La posible modificación de estas formas simplificadas de tributación, de gran importancia para los autónomos, exige tener en cuenta su régimen armonizado. Frente al artículo 24 de la Sexta Directiva que preveía un posible tipo cero con carácter transitorio sólo a quienes lo vinieran aplicando según la Segunda Directiva, cabe la alternativa de la exención y la aplicación de un IVA a tanto alzado para autónomos que no se relacionan con el consumidor, o exenciones en la fase intermedia las cuales, no obstante, afectan a la neutralidad. Actualmente, e Título XII de la Directiva 112/2007/CEE, en su artículo 281 dispone que los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del IVA, podrán, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan, y previa consulta al Comité del IVA, aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas (CHECA GONZÁLEZ, 2007 : p. 151).

El legislador español tiene, por tanto, facultades para aplicar este régimen general que nunca podrá suponer una bonificación o ventaja fiscal; para ello existen varias técnicas. En teoría, existirán dos formas de articular este régimen especial: por un lado, reconociendo la facultad de la Administración de comparar con el IVA resultante de la aplicación del régimen general el resultado de la aplicación del régimen especial para pequeñas empresas a efectos de detectar la concurrencia de dicha bonificación. Se trata de una solución difícil que exigir implementar cálculos que pueden afectar a la simplicidad de un régimen pensado para pequeños empresarios. Y, en segundo lugar, la que parece más lógica, la facultad del legislador de fijar cuotas mínimas:

⁸ .- Sobre la cuota así calculada, se practican tres ajustes: se suman las cuotas devengadas por operaciones excluidas. se restan el IVA soportado por adquisición de bienes de inversión. se restan subvenciones percibidas en el ejercicio para financiar activos fijos adquiridos en ejercicios anteriores.

En cuanto a los regímenes específicos de pequeñas empresas, desde la Segunda Directiva, existen dos fórmulas; los regímenes de franquicia y bonificación regresiva, pero la cuestión más problemática de la sexta directiva es que no pueden suponer bonificación. La franquicia era una exclusión general de tributación por debajo de determinada cantidad y la bonificación regresiva, una reducción del IVA a ingresar para las empresas que superasen esa cantidad.

En la actualidad, las posibilidades de reforma, descartado el *tipo cero a los proveedores*, muy difícil de aplicar con carácter general porque exigiría singularizar las operaciones dirigidas a la pequeña empresa, pasan por las alternativas previstas. Otra posibilidad es la fórmula del denominado *impuesto tentativo ficticio* que consiste en que, aunque las pequeñas empresas estén exentas, emitan factura con sus compras.

La Directiva diferencia a los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad establecida en el artículo 14 de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios para introducir franquicias o bonificaciones degresivas del impuesto, podrán mantener las franquicias introducidas. España, obviamente, no está en este supuesto. Nuestro país, por el contrario España, ni tenía un régimen de franquicia ni de bonificación degresiva. De acuerdo con el art. 287 de la Directiva 2006/112/CE, en tanto ha ingresado con posterioridad al 1 de enero de 1978, podría conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea el contravalor actualizado de 5.000 unidades de cuenta europea. Esta cifra se comparará con el volumen de operaciones, tomando en cuenta la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas; la cuantía de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagados en la fase anterior y la cuantía de las operaciones exentas en virtud de los artículos 146 a 149 y de los artículos 151, 152 y 153 de la Directiva además de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135 de la Directiva y de las prestaciones de seguro, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias. Este régimen será opcional. En caso de no acogerse, se podrá aplicar las bonificaciones degresivas que prevea la legislación nacional, siendo considerado en tal caso, por aplicación del artículo 291 de la Directiva 2006/112/CE sujetos pasivos sometidos al régimen normal de IVA. Por tanto, España podrá también regular una bonificación degresiva del impuesto a los sujetos pasivos

cuyo volumen de operaciones anual supere el límite que hayan fijado para la aplicación de la franquicia (NÚÑEZ GRAÑON, 1995 : p. 112).

De lege ferenda, debe estudiarse el régimen de franquicia, que puede resultar altamente atractivo para los autónomos. Es verdad que, de acuerdo con el art. 289 de la Directiva 2006/112/CE los sujetos en régimen de franquicia no podrán deducir el IVA, pero el hecho de no hacerlo constar en factura simplificará la gestión. Se trataría de un régimen opcional, aplicándose en los demás casos un régimen de *bonificación degresiva*.

7. SUPRESIÓN DEL RECURSO PERMANENTE DE LAS CÁMARAS DE COMERCIO.

La obligación de satisfacer el recurso permanente de las Cámaras de Comercio es uno de los puntos negros de la fiscalidad de los autónomos en nuestros días. A pesar de las dificultades que supone postular la supresión del recurso permanente de las Cámaras de Comercio, por el respaldo a la adscripción obligatoria a las mismas de los sujetos que realicen actividades empresariales y profesionales que le ha dado el Tribunal Constitucional a través de su sentencia 107/1996, de 12 de junio, creemos que no hay que dudar al proponer la supresión de este injustificado tributo. Su previsión se encuentra en el art. 6 de la ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de Cámaras de Comercio, que lo fija en el 1,5 por mil de parte de base dedicada a actividades económicas.

Una cosa es que el Tribunal Constitucional haya aceptado la adscripción obligatoria a las Cámaras de Comercio, aunque resulta obvio que el derecho de asociación establecido en el art. 22.1 de la Constitución comprende tanto la libertad de asociarse como la de no asociarse. Como decía la anterior sentencia 139/1989, de 20 de julio, "...aspectos positivo y negativo de un mismo derecho, no sólo reconocidos por la jurisprudencia de este Tribunal que ha quedado citada, sino también, porque así lo impone la interpretación que ha de hacerse de las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España» (art. 10.2 C. E.)". Y, por otro, el Tribunal Supremo ha avalado la posibilidad de que los farmacéuticos estén sujetos a este recurso especial, en su sentencia de 23 de octubre de 1998.

Pero, en modo alguno cabe deducir que de esa adscripción obligatoria tenga que derivarse la obligación de pagar un tributo que no se liga a un concreto hecho imponible, expresivo de riqueza y que grava una actividad sobre la que ya recaen otros tributos del sistema estatal o local. Es esta ausencia de justificación lo que aconseja la supresión del recurso de las Cámaras de Comercio.

Así lo avala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, por ejemplo, ha avalado la adscripción obligatoria a las Cámaras Agrarias (sentencia 132/1989, de 18 de julio, FJ 8º) y a las Cámaras de la Propiedad Urbana ((STC 113/1994, de 14 de abril, FJ 16) y la insistencia del Tribunal en proclamar que su doctrina se refiere, exclusivamente, al derecho de asociación, señalando que una posible adscripción a estas Corporaciones de Derecho Público “debe encontrar suficiente justificación, ya sea en disposiciones constitucionales, ya sea en las características de los fines de interés público que persigan, de las que resulte, cuando menos, la dificultad de obtener tales fines sin recurrir a la adscripción forzosa a un ente corporativo” (STC 107/1996, de 12 de junio, FJ 2). Y sobre todo, la sentencia 225/2006, de 17 de julio, que rechaza la adscripción obligatoria y el pago del recurso cameral por parte de un socio que opera a través de una sociedad de profesionales. La STC 225/2006 no sólo acierta en el resultado sino que sienta una importante doctrina con relación al ejercicio de actividades profesionales instrumentado a través de sociedades, desde el momento que impide que se puedan tratar como ámbitos separados, al socio profesional y a la sociedad a través de las cuales presta sus servicios, pues desde el momento que hay un empresario social, la persona individual no es quien aparece en el mercado frente a terceros, razón por la cual, si es la persona jurídica la que ejerce la actividad económica, sólo ella es la que puede tener la condición de elector de una Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación. En la misma línea, podemos que se afirmar que se ha confirmado una línea jurisprudencial restrictiva en la aplicación del recurso permanente, inspirada por la sentencia del TSJ de Madrid, núm. 1785/2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5), de 12 diciembre 2007⁹

⁹ Véase al respecto CAYON GALIARDO, A., “El recurso permanente de las Cámaras de Comercio”, *Civitas, REDF*, nº 70, 1991, en especial páginas 168 a 182.

En consecuencia, teniendo en cuenta la naturaleza profesional de la actividad realizada por el recurrente, aunque sea a través de dos sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal, debemos apreciar que la sentencia de 5 de diciembre de 2001 (JT 2002, 1048) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. La sentencia no sólo valora restrictivamente el artículo 6.2.2 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, proclamando que no cabe aplicación del recurso a actividades profesionales, sino que proclama su carácter de ingreso *excepcional* que, “según tenemos declarado, tiene la adscripción forzosa a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación respecto del principio general de libertad como valor superior del ordenamiento jurídico «ex» artículo 1.1 de la Constitución”. Por eso, resulta urgente la eliminación de este recurso cameral, especialmente en el caso de comerciantes y empresarios individuales. Sería bueno hacer coincidir el ámbito subjetivo de esta eliminación con la definición de autónomo que da el Estatuto del Autónomo.

BIBLIOGRAFÍA

ARNDT, H. *Praktikabilität und Effizienz*.

BECKER, A. *Teoria Geral do Direito Tributario*. 2ª ed. Sao Paulo, Saraiva, 1972.

BLAZQUEZ LIDOY, A. *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA*, Un estudio del autoconsumo en las fundaciones. Asociación Española de Fundaciones. Madrid, 2005.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M.- MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas*, t. II, 1996-1999 La Ley. Madrid, 2001.

CALERO GALLEGO, J. La seguridad jurídica y la técnica jurídica en materia tributaria. *Sistema Tributario y Constitución*. Santander: UIMP, 1993.

CAYON GALIARDO, A. *El recurso permanente de las Cámaras de Comercio*. nº 70. Civitas, REDF, 1991.

CHECA GONZALEZ, C. *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*. Pamplona: Aranzadi, 2007.

- CORTES DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J.M. *Ordenamiento Tributario Español*.
- CUBERO TRUYO, A.M. *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- DE ABREU MACHADO DERZI, M. *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente. *Quincena Fiscal*, nº 1, 2003.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*. 18ª ed. Madrid: Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P.M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons- Fundación Oriol y Urquijo, 1998.
- LASARTE ALVAREZ, J. *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Madrid : Ediciones CEF, 1999.
- LUCAS DURAN, M. *La contabilidad en el marco de la armonización del Derecho europeo de sociedades*. RDFHP, nº 242, 1996.
- MORTATI, C. *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Padova: Ed. Cedam, 1991.
- NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer. Madrid: IEF, 1974, p. 426 .
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M. El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿un impuesto alternativo?. *Impuestos*, t. II, 1995.
- PALAO TABOADA, C. La estimación objetiva singular. nº 2 . Civitas, REDF, 1974.
- SCHICK, W. Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal. *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, nº 1, 1966, p. 167.
- Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid. *Notas de Derecho Financiero y Tributario*, t. I, vol. 3º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, p. 182 a 184.
- SIMON ACOSTA, E. *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*. Madrid: Ceura, 1981.
- SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*.
- SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III.
- WENNRICH, E.; *Die Typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, 1ª ed., Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, 1963.