

Eric Hierro Torelló

ELS DIVERSOS SISTEMES DE  
DETERMINACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE  
COM A DRET D'OPCIÓ DELS EMPRESARIS EN  
LA TRIBUTACIÓ GENERAL SOBRE LES  
RENDES

TREBALL DE FI DE GRAU

Dirigit pel Dr. Joan Pagès i Galtés  
Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA i VIRGILI

Tarragona  
2020-2021



**Resum:**

Malgrat que l'àmbit tributari es caracteritza per la imperativitat del règim quantificador, es contempen supòsits especials que són d'aplicació voluntària, constitutius del dret d'opció. Un dels més característics es dóna en la fiscalitat empresarial de les persones físiques, les quals poden optar entre varis tipus d'estimacions de la base imposable.

Paraules Clau: base imposable, dret d'opció, empresaris, estimació directa, estimació objectiva, IRPF, mòduls.

**Resumen:**

A pesar de que el ámbito tributario se caracteriza por la imperatividad del régimen cuantificador, se contemplan supuestos especiales que son de aplicación voluntaria, constitutivos del derecho de opción. Uno de los más característicos se da en la fiscalidad empresarial de las personas físicas, que pueden optar entre distintos tipos de estimaciones de la base imponible.

Palabras clave: base imponible, derecho de opción, empresario, estimación directa, estimación objetiva, IRPF, módulos.

**Abstract:**

Although the tax ambit is characterized by the imperative nature of the quantification regime, special cases are contemplated as a voluntary application, constituting the right of option. One of the most characteristic happens in the corporate taxation of natural persons, who can choose between various types of estimates of the tax base.

Keywords: tax base, right of option, entrepreneur, direct estimation, objective estimation, IRPF, modules.

# ÍNDEX

<b>Sigles</b> .....	<b>5</b>
<b>1. INTRODUCCIÓ</b> .....	<b>6</b>
<b>2. CONCEPTES BÀSICS</b> .....	<b>6</b>
2.1. Tributació general sobre les rendes .....	6
2.2. Concepte d'empresari .....	9
2.3. Corol·lari .....	13
<b>3. LA BASE IMPOSABLE</b> .....	<b>14</b>
3.1. Concepte de base imposable en la legislació general .....	14
3.2. Classificació dels sistemes de determinació a la legislació general .....	15
3.3. La base imposable en els impostos directes generals sobre la renda .....	17
3.4. Corol·lari .....	19
<b>4. EL DRET D'OPCIÓ A L'IRPF</b> .....	<b>20</b>
4.1. Plantejament .....	20
4.2. Estimació directa dels rendiments empresarials .....	21
4.3. Estimació objectiva dels rendiments empresarials .....	22
4.4. Corol·lari .....	23
<b>5. SUPÒSIT PRÀCTIC</b> .....	<b>24</b>
5.1. Plantejament .....	24
5.2. Sistema de determinació directa, modalitat normal .....	25
5.3. Sistema de determinació objectiva .....	27
5.4. Sistema de determinació directa, modalitat simplificada .....	29
5.5. Corol·lari .....	32
<b>6. Conclusions</b> .....	<b>33</b>
<b>Bibliografia i Webgrafia</b> .....	<b>36</b>

## **SIGLES**

Cfr. = Confronteu. Indica que la idea expressada s'ha extret de l'obra que es cita però no exactament en els mateixos termes.

Ed = Editorial.

IAE = Impost sobre Activitats Econòmiques.

IRPF = Impost de la Renda de les Persones Físiques.

IS = Impost de Societats.

LGT = Llei 58/2003, de 17 de desembre General Tributari.

LIRNR = Llei de l'Impost de la Renda de no Residents, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març.

LIRPF = Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis de l'Impost sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

LIS = Llei 27/2014, de 27 de novembre, del Impost sobre Societats.

LIVA = Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit).

LRHL = Llei reguladora de les Hisendes Locals, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març.

p = Pàgina.

pp = Pàgines.

RD = Reial Decret.

TFG = Treball de fi de Grau.

TR = Text Refós.

## 1. INTRODUCCIÓ

En el nostre ordenament jurídic trobem una pluralitat de sistemes d'estimació de la base imposable. Tot i que ordinàriament la llei estableix el sistema a emprar de forma imperativa, en alguns casos es permet que el subjecte passiu elegeixi entre varis.

Aquest últim supòsit serà el que tractarem en el present TFG i per tal de limitar la matèria d'estudi ho treballarem des de dos punts de vista: objectivament, ens centrarem en la tributació sobre les rendes; i, subjectivament, en els subjectes passius empresaris.

Començarem per establir les definicions corresponents dels conceptes bàsics relatius a la tributació general sobre les rendes i a l'empresari, després ens ocuparem de la base imposable i del dret opció i, finalment, elaborarem un supòsit pràctic que ens servirà per exemplificar les consideracions teòriques prèviament analitzades.

Acabem l'apartat d'introducció, deixant constància que per a la redacció del nostre TFG hem seguit les instruccions exigides als articles publicats a *Civitas- Revista Española de Derecho Financiero*.<sup>1</sup>

## 2. CONCEPTES BÀSICS

### 2.1. Tributació general sobre les rendes

#### a) Concepte de renda a efectes tributaris

Entenem com a renda tots els ingressos i beneficis que proporciona un objecte, producte o activitat, així com tot increment o meritació de patrimoni independentment de la seva naturalesa. Es tenen en compte<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> Ens referim a las <Instrucciones para los autores respecto a Civitas-Revista Española de Derecho Financiero>, publicades en: <https://www.thomsonreuters.es/es/tienda/revistas/Revista-Espanola-de-Derecho-Financiero/p/10001529#tab-3> (Vist el 6 d'abril de 2021).

<sup>2</sup> M. BERNAT, *El concepto de Renta*, <https://www.marcbernat.com/es/el-concepto-de-renta>. Vist el 26 de novembre de 2020.

- 1- Els rendiments procedents del treball i activitats econòmiques.
- 2- Rendiments de capital (com són els dividendes d'accions o interessos de comptes bancàries).
- 3- Guanys i pèrdues patrimonials.

## **b) Tributs que graven les rendes**

Trobem la definició positiva de tribut i la seva classificació en l'article 2 de la LGT (Llei 58/2003, de 17 de desembre General Tributari). El seu redactat és el següent:

*<1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.*

*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

*2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:*

*a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.*

*b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*

*c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.>*

A partir d'aquesta regulació podem extreure que la diferència principal dels impostos respecte als altres dos tipus de tributs és que són exigits sense contraprestació, sense que l'Administració realitzi una actuació concreta que doni lloc al naixement de l'obligació de contribuir, sinó que simplement els ciutadans contribueixen a les despeses públiques d'acord amb la realització d'un fet previst pel legislador com a revelador de la seva capacitat econòmica. En canvi, en el cas de les contribucions especials i les taxes, els seus respectius fets imposables ja determinen que són tributs retributius, és a dir, que es satisfan perquè l'Administració realitza una obra pública o estableix o amplia un servei públic (contribucions especials) o bé presta un servei o realitza una activitat pública (taxes).

La majoria de la doctrina tributaria a partir dels supòsits mencionats, està d'acord en definir els impostos com els "tributs en els que no existeix una activitat administrativa de forma directa a favor dels contribuents"<sup>3</sup>.

Seguint amb la doctrina, la tributació sobre les rendes recau en la categoria dels impostos, concretament en els impostos directes, els quals es contraposen als indirectes. Aquesta classificació entre impostos directes o indirectes es basa en com es grava la capacitat econòmica. Entenem com a capacitat econòmica la riquesa basada directa o indirectament amb la possessió d'un patrimoni o l'obtenció de rendes.

Tal com explica FERREIRO LAPATZA<sup>4</sup>, *<Los impuestos indirectos tienen por objeto precisamente manifestaciones indirectas de capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza[...] Los impuestos directos [...] gravan la riqueza en sí misma, directa e inmediatamente considerada [...] recaen sobre la renta y el patrimonio.>*

---

<sup>3</sup> Cfr. S. MAURICIO SUBIRANA, *Derecho financiero y tributario*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2019, p. 67.

<sup>4</sup> J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona. Madrid, 2006, p. 342.



## c) Impostos directes sobre la renda general

Els impostos directes poden ser reals o personals. Els personals es donen quan el fet imposable guarda relació amb una persona determinada, per tant, no es pot concebre sense la referència a la persona<sup>5</sup>. D'altre banda, els reals tenen completa independència de l'element de la persona i es centren únicament en els bens o drets.

El present TFG té per objecte la tributació general sobre les rendes, per tant, ens centrarem en els impostos directes personals. Segons explica FERREIRO LAPATZA<sup>6</sup>, *<En nuestro ordenamiento actual son obviamente impuestos personales el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades>*. Per la nostra part, hem d'especificar que perquè aquesta enumeració d'impostos directes personals sobre la renda sigui completa s'hi ha d'afegir un tercer impost, l'Impost sobre la Renda dels No Residents.

## 2.2. Concepte d'empresari

### a) Àmbit mercantil

El concepte mercantil d'empresari es dedueix dels articles 1, 3 i concordants del Codi de Comerç<sup>7</sup> d'on podem extreure la necessitat de vincular el concepte d'empresari al concepte d'empresa.

---

<sup>5</sup> L.A. MARTÍNEZ GINER, <Los Recursos Públicos (II)>, en l'obra col·lectiva *Manual de derecho Financiero y tributario. Parte general*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2018, p.187.

<sup>6</sup> J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona. Madrid, 2006, pp. 343 i 344.

<sup>7</sup> El contingut dels articles 1 i 3 del Codi Mercantil publicat pel RD de 22 d'agost de 1885, és el següent:

*< Artículo 1. Son comerciantes para los efectos de este Código:*

*1º. Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente. 2º. Las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código.>*

*<Artículo 3. Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil.>*

D'aquesta forma, RODRIGO URÍA<sup>8</sup> explica que *<Empresario es la persona que ejercita una empresa, y ésta es un especial modo de desarrollar una actividad económica cualificada [...] uno y otro concepto son correlativos: que no puede existir empresario sin empresa, es decir, sin desarrollar efectivamente esa actividad económica cualificada, ni empresa sin sujeto que la ejercite y desarrolle. La unión de ambos conceptos es tan íntima y natural, que en el lenguaje comercial, en la práctica de los negocios, en la jurisprudencia, en la doctrina e incluso en las leyes, es habitual el termino empresa para distinguir al empresario>*.

En el marc jurídic-mercantil, es defineix l'empresa com el *<ejercicio profesional de una actividad económica organizada, con la finalidad de actuar en el mercado de bienes y Servicios>* i correlativament la definició d'empresari és la de *<persona física o jurídica que por sí o por medio de delegados ejercita y desarrolla, en nombre propio, una actividad constitutiva de empresa, adquiriendo la titularidad de las obligaciones y derechos nacidos de esa actividad>*

## **b) Àmbit tributari**

De conformitat amb CORDÓN EZQUERRO<sup>9</sup>, en la legislació espanyola es difícil establir un concepte d'empresari comú als diferents impostos ja que tant el fet imposable com l'objecte de gravamen varien. També estableix que la definició regulada en el Codi de Comerç i mencionada anteriorment no és suficient per la seva exportació al conjunt del sistema tributari tot i que es troben notes comunes en els diferents tributs.

El concepte d'empresari té matisos diferents d'acord amb l'establert en la LIRPF (que en la actualitat és la Llei 35/2005, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques), la LIVA (Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit) o la LRHL (que en l'actualitat és el Text refós de la Llei reguladora de les Hisendes Locals, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març).

Per tant, podem dir que:

---

<sup>8</sup> R. URÍA, *Derecho Mercantil*, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pp. 30 a 34.

<sup>9</sup> T. CORDÓN EZQUERRO, <La Fiscalidad de la Pequeña y Mediana Empresa: Una Reflexión desde la Experiencia Española>, a *Revista del CIAT/AEF/IEF*, núm. 18, 1999, p. 15.

a) En el sistema tributari no existeix un concepte unívoc per definir a l'empresari no organitzat de forma societària.

b) S'exerceix una activitat empresarial, professional o artística quan suposi l'ordenació per compte pròpia de mitjans de producció i/o de recursos humans. A més, és una característica comú que la finalitat de l'activitat sigui la d'intervenir en la producció o distribució de bens o serveis.

c) Cada impost al delimitar el seu fet imposable incorpora com exercici d'una activitat empresarial determinats supòsits que per la seva naturalesa o forma de manifestar-se poden considerar-se propis d'aquell impost.

D'aquesta manera resulta que el concepte d'empresari no és unívoc a l'àmbit tributari i s'adaptarà a cada impost en particular per poder definir-lo. És el que s'anomena principi d'estanquieitat tributària<sup>10</sup>. I així, centrant-nos en els que afecten a l'objecte del nostre TFG (impostos directes sobre la renda general), tenim que:

I. La LIRPF (Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques), té un àmbit subjectiu d'aplicació limitat únicament als residents en territori espanyol que siguin persones físiques (cfr. Art. 8). Trobem la definició d'activitat econòmica constitutiva d'empresa en el seu article 27, el qual estableix:

*<1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.*

---

<sup>10</sup> Sobre aquest principi existeix abundant jurisprudència. Entre la més recent podem citar la STS (Sentència del Tribunal Suprem) 1308/2020, de 15 d'octubre (núm. rec. 1138/2018).

*No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.*

*2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.>*

D'acord amb la doctrina<sup>11</sup> aquest article recull el concepte mercantil d'empresari, tot hi precisant dos aspectes: (i) Les consideracions sobre els treballadors autònoms regulades en el tercer paràgraf de l'apartat 1 de l'article mencionat. (ii) La delimitació de l'arrendament immobiliari en l'apartat 2 de l'article 27 en l'explotació del patrimoni personal o l'activitat econòmica empresarial.

S'ha d'entendre que el concepte genèric d'activitats econòmiques engloba les activitats empresarials, professionals i artístiques. Al no tenir una definició precisa d'aquestes categories haurem de remetre'ns a la seva formulació per part de les Tarifes de l'IAE (Impost sobre Activitats Econòmiques)<sup>12</sup>, tot i que aquesta definició no tindrà efectes pràctics a l'IRPF ja que totes les activitats econòmiques tenen un mateix règim jurídic.

---

<sup>11</sup> Cfr. J. MARTÍ QUERALT, <El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)>, a l'obra col·lectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2003, pp. 98 i 99.

<sup>12</sup> Les Tarifas, així com la Instrucció de l'IAE han estat provades pel Reial Decret Legislatiu 10259/1991, de 2 d'agost.

Per tant, el que ens resulta més rellevant és que substancialment i sense perjudici de les peculiaritats derivades del principi d'estanqueïtat tributària, el concepte de l'IRPF coincideix amb el derivat de la normativa mercantil<sup>13</sup>.

II. La LIS (Llei 37/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats) grava les rendes obtingudes per les persones jurídiques residents en territori espanyol, tal com delimita en el seu article 3. En aquesta llei no s'ens facilita una definició d'empresari ni d'activitat econòmica pel que ens haurem de remetre a la normativa mercantil.

La conclusió que ens interessa d'aquesta llei és que les persones jurídiques residents no tributaran per l'IRPF sino per l'IS.

III. Per últim, tenim el Text refós de la LIRNR (Llei de l'impost sobre la Renda dels No Residents, aprovat pel RD Legislatiu 5/2004, de 6 de març) on en el seu article 5 trobem un gravamen en les rendes obtingues pels no residents en territori espanyol ja siguin persones físiques o persones jurídiques. De tal forma com succeeix amb la LIS, tampoc trobem una definició del concepte d'empresari ni d'activitat econòmica pel que un cop més, haurem d'estar substancialment a la definició de la normativa mercantil.

### **2.3. Corol·lari**

A efectes del tributs generals sobre les rendes, es considera renda el conjunt d'ingressos i beneficis. La categoria d'aquests tributs és la dels impostos i, més precisament, la dels impostos directes personals.

Per altre banda, tot hi que en l'àmbit mercantil trobem una definició pel concepte d'empresari, en l'àmbit tributari, per més que es parteix de la normativa mercantil, no trobem un concepte unívoc d'empresari, sinó que, en virtut del principi d'estanqueïtat tributària, s'ha d'estar a cada tribut en particular per a concretar-lo.

---

<sup>13</sup> Aquest és el criteri que defensa la majoria doctrinal segons la qual el principi d'estanqueïtat tributària és una excepció que s'ha d'interpretar de forma restrictiva (cfr. J. PAGÈS i GALTÉS, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1995, pp. 113 i 114).

Les normatives legals espanyoles que regulen els tributs generals sobre les rendes són: la LIRPF, que s'aplicarà únicament a les persones físiques residents en territori espanyol; la LIS, la qual grava les rendes obtingudes per persones jurídiques residents en territori espanyol; i, finalment, la LIRNR, que regula el gravamen en les rendes dels no residents en territori espanyol i en aquest cas, s'aplica tant a les persones físiques com a les jurídiques.

### 3. LA BASE IMPOSABLE

#### 3.1 Concepte de base imposable en la legislació general

Trobem el concepte definit en l'article 50.1 de la LGT (Llei 58/2003, de 17 de desembre General Tributari) establint el següent:

*<1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.>*

D'acord amb MAURICIO SUBIRANA<sup>14</sup>, <La base imponible es la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se considera como determinante de la capacidad contributiva relativa.> A més, explica que <puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta), de peso, volumen o longitud. En particular, dentro de las clases de base se encuentran las cuantificables en dinero (IRPF o Impuesto de Sociedades) y las no expresadas en dinero, denominadas también parámetros, por ejemplo, los (Impuestos especiales).>

Per altra part, RIBES RIBES<sup>15</sup>, destaca la doble funcionalitat de la base imposable: primerament com a magnitud del fet imposable i per altra banda com a instrument per concretar la quota tributària.

---

<sup>14</sup> Cfr. S. MAURICIO SUBIRANA, *Derecho financiero y tributario*, Ed. Tirant lo blanch, 2<sup>a</sup> Edición, Valencia, 2019, p.132.

<sup>15</sup> A. RIBES RIBES, <Los elementos de cuantificación de la Obligación tributaria> a l'obra col·lectiva *Manual de derecho financiero y tributario parte general*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2018, pp. 251 i 252.

## 3.2 Classificació dels sistemes de determinació a la legislació general

### a) Plantejament

De conformitat amb els apartats 2 a 4 de l'article 50.2 de la LGT, la base imposable es pot determinar pels mètodes d'estimació directa, indirecta i objectiva. S'estableix que el mètode d'estimació directa tindrà caràcter general, tot i que en determinats supòsits establerts per la llei serà d'aplicació el mètode d'estimació objectiva, sempre amb caràcter voluntari.

D'altre banda, trobem que l'estimació indirecta tindrà caràcter subsidiari pel que només es donarà quan per qüestions patològiques no s'han pogut aplicar els sistemes ordinaris de l'estimació directa i l'estimació objectiva.

### b) Estimació directa

Seguint amb l'establert per RIBES RIBES<sup>16</sup>, *<Se caracteriza por fijar la base atendiendo a los medios técnicos más adecuados a la realidad del caso concreto. Para ello se utilizarán, conforme al artículo 51 LGT, "las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.>*

A més, estableix com a característiques; l'efectivitat, perquè es basa en dades reals dels subjectes passius; exactitud, ja que la valoració que ens proporciona es troba totalment ajustada a la realitat fàctica del contribuïent; obligatorietat, degut al dret positiu i tret diferenciador de la resta d'estimacions.

---

<sup>16</sup>

A. RIBES RIBES, <Los elementos de cuantificación de la Obligación tributaria> a l'obra col·lectiva *Manual de derecho financiero y tributario parte general*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2018, p. 253.

### **c) Estimació objectiva**

RIBES RIBES determina que *<De su regulación se deducen las notas esenciales de este método de determinación que, lógicamente, se contraponen a las de la estimación directa puesto que aquélla es presuntiva (no persigue un conocimiento efectivo y real de los datos del contribuyente, sino meramente aproximado); inexacta (los medios utilizados para ello responden a pautas objetivas y generalizadas, por lo que el resultado que se alcanza no es la base que realmente le corresponde al sujeto); y, por último, es un régimen opcional, toda vez que cabe la renuncia al mismo por parte de los obligados tributarios, y la consiguiente opción por el método de estimación directa.>*

Per tant, aquest mètode d'estimació té caràcter voluntari per part dels administrats i podrà portar-se a terme quan s'hagi previst en una llei. El càlcul que es realitza de la base imposable es fa mitjançant l'aplicació de magnituds o mòduls previstos en cada tribut, de manera que trobarem resultats similars o iguals per cada sector professional<sup>17</sup>.

### **d) Estimació indirecta**

Es destaquen dues característiques; el seu caràcter subsidiari, ja que solament serà d'aplicació quan no es pugui utilitzar cap dels altres dos mètodes i el fet de que no es basa en dades reals de l'obligat tributari o el fet gravat.

Troblem la regulació de l'aplicació d'aquest mètode en l'article 53.1 de la LGT on es regula l'aplicació quan es donguin les següents circumstàncies:

*<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.*

---

<sup>17</sup> A. RIBES RIBES, <Los elementos de cuantificación de la Obligación tributaria>, a l'obra col·lectiva *Manual de derecho financiero y tributario parte general*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2018, pp. 254 i 255.



*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.>*

### **3.3 La base imposable en els impostos directes generals sobre la renda**

#### **a) Plantejament**

Segons hem explicat en l'apartat 2.c) del nostre TFG, els impostos directes generals sobre la renda establerts en el vigent ordenament jurídic de l'Estat espanyol són tres: l'IRPF, l'IS i l'IRNR.

#### **b) IRPF**

La determinació de la base imposable es troba regulada en els articles 15 i 16 de la LIRPF on es contemplen dos mètodes: l'estimació directa i l'estimació objectiva. En el cas de l'estimació directa no solament es troba la seva aplicació en la modalitat normal sino que també s'acceptarà en la modalitat simplificada.

Aquest mètode simplificat serà d'aplicació als empresaris i professionals quan: no realitzin una activitat sotmesa al règim d'estimació objectiva, que la xifra de negocis del conjunt d'activitats en l'any anterior no superin els 600.000 euros, que no s'hagi produït renúncia expressa a la seva aplicació i que les activitats realitzades no es trobin sota la modalitat d'estimació directa normal<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Agencia Tributaria, Estimación Directa Simplificada, <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresarios individuales y profesionales/Rendimientos de actividades economicas en el IRPF/Regimenes para determinar el rendimiento de las actividades economicas/Estimacion Directa Simplificada.shtml>. Vist el 15 de gener de 2021.

## **b) IS**

Malgrat la LIS contempla dos mètodes de determinació de la base imposable en el seu article 10: l'estimació directa i l'estimació objectiva, en realitat només en regula un, l'estimació directa.

Ara bé, cal destacar que a l'IS es contemplen determinats règims especials de tributació on algun d'ells són d'aplicació imperativa, com és el cas de les <Agrupacions d'interès econòmic, espanyoles i europees, i d'unitats temporals d'empreses> regulat al Capítol II del Títol VII de la LIS; mentre que d'altres són d'aplicació optativa, com és el cas de les <Entitats dedicades al llogues d'habitatges> regulat al Capítol III del mateix Títol VII.

Tot i que en quan a contingut els règims especials són diversos, tenen en comú el fet de que d'una o altra manera afecten a la determinació de la base imposable.

## **c) IRNR**

En conformitat amb l'article 18.1 de la LIRNR la base imposable de l'establiment permanent es determina seguint les disposicions del règim general del IS, sense perjudici al que estipula aquest propi article. Com explica TEJERIZO<sup>19</sup>:

*<Los no residentes que obtengan rentas en territorio español pueden tributar en el Impuesto de dos formas distintas, en función de si obtienen o no la renta por medio de establecimiento permanente situado en territorio español:*

*- Si la obtienen a través de un establecimiento permanente, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar donde se hubiese obtenido o producido.*

*- Si la obtienen sin mediación de establecimiento permanente, tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.>*

Podem extreure la conclusió, a efectes del que ens resulta més rellevant, el fet de que els no residents, ja siguin amb establiment permanent o sense, han de determinar la

---

<sup>19</sup> J.M. TEJERIZO LÓPEZ, <Impuesto sobre la Renta de no residentes>, a l'obra col·lectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2003, pp 468 i 469.

seva base imposable per IRNR amb el mètode d'estimació directa sense opció a una alternativa al respecte.

### **3.4 Corol·lari**

A l'hora d'aplicar la quota tributària haurem de treballar amb una magnitud que ens permeti valorar el fet imposable de cada gravamen, per això, utilitzarem la base imposable.

La forma de determinació d'aquesta base imposable pot ser diversa, per una banda tenim com a aplicació general l'estimació directa, on en determinats gravàmens podem aplicar-la tant en la seva modalitat normal com de forma simplificada. Trobarem també, l'estimació objectiva d'aplicació en determinats supòsits establerts per la llei i gaudeix d'un caràcter voluntari.

L'última forma de determinació de la base imposable serà el mètode d'estimació indirecta que tindrà com a tret característic i diferenciador dels altres el seu caràcter subsidiari.

Comptem amb la regulació dels mètodes d'estimació que podran ser d'aplicació pels impostos directes generals en la llei corresponent a cada impost. En el cas de l'IRPF es contemplen els mètodes directes tant en la modalitat normal com en la simplificada i a més, es permetrà l'ús de l'estimació objectiva. En relació amb l'IS els mètodes que es contemplen són també, l'estimació directa i l'objectiva però en realitat, solament es regula la directa. Sobre l'IRNR s'extreu la conclusió de que els no residents, ja sigui amb establiment permanent o sense, determinaran la seva base imposable a través del mètode d'estimació directa.

## 4. EL DRET D'OPCIÓ A L'IRPF

### 4.1. Plantejament

Del subapartat 3.3 es desprèn que el TR de la LIRNR no deixa cap possibilitat d'opció sobre la determinació de la base imposable. D'altra banda, encara que d'una forma diferent, podem veure que els altres dos impostos que ens ocupen sí que la deixen.

En el cas de la LIS, es permet l'opció entre el règim general i els regims especials, on tots tindran en comú que afecten a la determinació de la base imposable. Tot i això, s'ha de tenir en compte que no es substitueix el sistema de determinació directa previst al règim general, sinó que simplement se li aplicaran algunes correccions.

Un altre cas diferent és l'IRPF, ja que en ell sí que cap la possibilitat de substituir el sistema de determinació directa pel sistema de determinació objectiva.

Atès que és en aquest impost on la possibilitat d'opció no resulta només en la correcció del sistema de determinació de la base imposable, sino que podrà resultar en la seva substitució, ens centrarem en ell.

És important tenir en compte que el règim d'estimació directa modalitat simplificada resulta aplicable en els termes previstos per l'article 28 del RIRPF: És a dir, que no resulti aplicable l'estimació objectiva, que no es renunciï a la modalitat simplificada i que no realitzin altre activitat econòmica amb estimació directa normal. En tant que, el règim d'estimació objectiva resulta aplicable en els termes previstos per l'article 32 del RIRPF, segon el qual el seu àmbit d'aplicació ve determinat pel Ministeri d'Hisenda, de tal manera que s'aplicarà a totes les activitats que determini el Ministeri d'Hisenda llevat que el subjecte passiu renunciï en els termes de l'article 33 dels mateix reglament o incorri en alguna de les causes d'exclusió previstes a l'article 34 del reglament.

D'aquí es dedueix que el dret d'opció només es pot donar entre dos sistemes de determinació, és a dir:

(i) Entre l'estimació directe modalitat normal i l'estimació directa modalitat simplificada

(ii) Entre l'estimació directe modalitat normal i l'estimació objectiva.

## 4.2. Estimació directa dels rendiments empresarials

### a) Rendiment íntegre

La seva definició es troba en l'article 27 de la LIRPF transcrit anteriorment i consisteix en el sumatori de tots els ingressos, independentment de la seva denominació o naturalesa, ja sigui en espècie o dineraris, que obtingui l'empresari en el desenvolupament de la seva activitat empresarial<sup>20</sup>.

### b) Rendiment net

Regulat en els articles 28 a 30 de la LIRPF. Principalment es basa en l'aplicació de les normes reguladores de la base imposable establertes a la LIS, a excepció d'algunes regles especials que es contemplen a la LIRPF. Atès això, a l'article 68.2 i 3 del RIRPF (RD 439/2007, de 30 de març, pel que s'aprova el Reglament de l'IRPF) s'estableix l'obligació d'ajustar la comptabilitat al Codi de comerç, llevat que l'activitat empresarial no tingui caràcter mercantil, en aquest cas només s'haurà de dur llibres registres de venda i ingressos, de compres i despeses i de béns d'inversió.

Admet dues modalitats: la normal i la simplificada. La diferencia radica per una banda en la contemplació d'unes regles especials sobre les amortitzacions i provisions regulades en l'article 30 del RIRPF que estableix el següent:

*<El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las*

---

<sup>20</sup> Agencia Tributaria, Rendimientos íntegros: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2016/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_2\\_Rendimientos\\_del\\_trabajo\\_personal/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_2_Rendimientos_del_trabajo_personal/7_2_1_Rendimientos_integros/7_2_1_Rendimientos_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades). Vist el 4 de febrer de 2021.

*normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:*

*1.ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.*

*2.ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento.>*

S'adverteix que, des d'un punt de vista substantiu es substitueixen les amortitzacions comptables per les amortitzacions segons taula simplificada, i s'impedeix deduir provisions, però a canvi s'admet la deducció global d'un 5 per 100 del rendiment net.

Per altra banda, on es nota més la simplificació és en les obligacions formals, ja que encara que es tracti d'activitats empresarials amb contingut mercantil no hauran de portar la comptabilitat ajustada al Codi de comerç, sinó que seguint amb l'establert anteriorment, simplement hauran de portar els llibres registres de venda i ingressos, de compres i despeses i de béns d'inversió (art. 68.4 RIRPF).

### **4.3. Estimació objectiva dels rendiments empresarials**

#### **a) Rendiment íntegre**

Independentment del sistema de determinació de la base imposable, resultarà d'aplicació l'article 27 de la LIRPF mencionat en apartats anteriors per a tot tipus de

rendiment empresarial, de manera que conceptualment serà el mateix que l'establert per l'estimació directa.

#### **b) Rendiment net**

En aquest cas, el seu càlcul tindrà una variació radical respecte l'anterior sistema de determinació.

En quant a la seva regulació, a nivell legal ve donada per l'article 31 de la LIRPF i es desenvolupa a nivell reglamentari en l'article 33 del RIRPF. Consisteix en un sistema forfatori a partir del qual es determinarà el rendiment mitjançant l'aplicació de signes, índex i mòduls aprovats anualment al Ministeri d'Hisenda, mitjançant l'Ordre ministerial corresponent.

En aquesta modalitat es treballa realitzant una ficció jurídica en la que es prescindeix dels ingressos i despeses reals, substituint-los per uns criteris estadístics. Per aquest motiu, les obligacions comptables es troben reduïdes a la mera conservació de factures i documents acreditatius dels signes, índex i mòduls aplicables i un llibre registre d'inversions (art. 68.7 i 7 RIRPF).

#### **4.4. Corol·lari**

El dret d'opció sobre la determinació de la base imposable varia segons el tipus d'impost. Ens podem trobar, des de la impossibilitat d'elegir un model d'estimació, com és el cas de l'IRNR, situacions on el dret d'opció existeix però simplement a mode de correcció del sistema de determinació previst en el règim general, sense produir-se la substitució, tal i com s'estableix en la LIS i per últim, el cas en el que ens centrem en el present TFG relatiu a l'IRPF, on tenim la possibilitat de substituir el sistema de determinació directa pel sistema de determinació objectiva.

Per a l'aplicació del model d'estimació de la base imposable corresponent, tindrem primerament el rendiment íntegre, concepte que serà comú tant en l'estimació directa com en l'objectiva i tracta del resultat de sumar la totalitat dels ingressos obtinguts per

l'empresari. Sobre aquest rendiment, si es segueix el model d'estimació directa haurem d'aplicar una sèrie de normes reguladores contemplades tant en la LIS com en la LIRPF. Aplicades les normes corresponents i havent realitzat les amortitzacions i provisions previstes, obtenim el rendiment net que utilitzarem com a base per a l'aplicació del tipus impositiu.

Quan el sistema d'estimació és substituït pel d'estimació objectiva es produeix un canvi radical sobre l'obtenció del rendiment net. En aquest cas, el rendiment serà determinat mitjançant un sistema d'aplicació de signes, índex i mòduls on es prescindeix de valors com els ingressos o les despeses reals.

## 5. SUPÒSIT PRÀCTIC

### 5.1. Plantejament

Per a l'elaboració d'aquest apartat simularem la determinació del rendiment net d'un empresari a través del sistema de determinació directa en la modalitat normal i l'estimació objectiva. Tan mateix, als efectes de veure què succeiria si la normativa donés l'opció de l'estimació directa modalitat simplificada, també farem els pertinents càlculs.

El supòsit que treballarem serà el d'una persona física titular d'una llibreria jurídica (epígraf 659.4)<sup>21</sup> de 40 metres quadrats ubicada a la ciutat de Tarragona. A més, compta amb una persona empleada i, segons els registres, els ingressos i les despeses en euros corresponents al 2019 són:

#### Ingressos

- Venda d'articles en la llibreria: 52.000
- Professor associat de la URV: 6.000

---

21 Concretament es classifica a l'epígraf 659.4 de la Secció 1ª de les tarifes de l'Impost sobre Activitats Econòmiques, aprovades pel RD Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, on es recull l'activitat de <Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio, y artículos de dibujo y bellas artes.>



### Despeses

- Salariis: 20.000
- Seguretat Social empleat: 3.500
- Seguretat Social com a professor: 500
- Quota d'autònom: 1.000
- Quota col·legi professional de llibreters: 300
- IBI: 400
- Llum (500 kw/h). aigua, gas, internet i telefonia: 1.200
- Compra equip informàtic: 600 (en comptabilitat s'amortitza el màxim possible)
- Provisions per eventuais impagaments: 2.000

## **5.2. Sistema de determinació directa, modalitat normal**

S'ha de diferenciar entre els rendiments procedents de la seva activitat econòmica (venda d'articles en la llibreria) de la seva activitat laboral (professor associat a la URV).

Començant per aquesta última, l'activitat laboral, tenim que obté uns ingressos íntegres de 6.000 euros [art. 17.1.a) LIRPF], amb unes despeses de Seguretat Social de 500 euros [art. 19.2.a) LIRPF], el que dóna un rendiment net per treball de 5.500 euros [art. 19.1 LIRPF]. Al ser inferior a 13.115 euros, resulta d'aplicació la reducció de 5.565 euros [art. 20.a) LIRPF], el que determina que el rendiment net sigui 0 euros [art. 20, últim pgf., LIRPF].

Passant a l'activitat econòmica, tenim que obté uns ingressos íntegres de 52.000 euros [art. 28 LIRPF], amb unes despeses deduïbles per salaris a l'empleat de 20.000 euros, per Seguretat Social de l'empleat de 3.500 euros, per quota col·legi professional de llibreters de 300 euros, per l'IBI del local de 400 euros, per subministres de 1.200 euros i per provisions de 2.000 euros [art. 28 LIRPF].

No es computa la quota d'autònom, perquè s'exclou explícitament per la llei [art.30.2.1ª LIRPF]. Tampoc es computa la reducció general per autònoms, perquè percep rendiments del treball [art. 32.2.2on,e) LIRFP].

En canvi, sí que es computa l'amortització de la compra d'equip informàtic que, al resultar aplicables les regles de l'Impost sobre Societats [art.28 LIRPF], es pot imputar com a despesa la quantitat que es justifiqui en cada cas [art. 11 TRLIS]. Com que es tracta d'un material, com són els equips informàtics, que es desmereix la seva utilitat de forma molt ràpida en el temps, es justifica que l'amortització sigui el primer any del 100 per 100, cosa per la qual es dedueix en concepte d'amortització la suma de 600 euros.

De l'anterior resulten unes despeses fiscalment deduïbles per import de 28.000 euros, el que dona un rendiment net per activitat econòmiques de 24.000 euros <sup>22</sup>.

Esquemàticament tenim:

#### 1. Rendiments del treball

Ingressos: 6.000 euros

Despeses: 500 euros

Total rendiment net: 5.500 euros

Total amb reduccions: 0 euros

#### 2. Rendiments de l'activitat econòmica

Ingressos: 52.000 euros

Despeses: 28.000 euros

Total: 24.000 euros

---

22 Es deixa constància que l'article 32 de l'LIRPF estableix unes reduccions foratàries en els casos de: (i) Reducció per rendes irregulars en el temps. Al no indicar-se cap renda irregular en el present supòsit, no resulta aplicable aquesta reducció. (ii) Reducció per autònoms que compleixin determinats requisits. Un d'aquests requisits és que el conjunt de despeses computables no excedeixin del 30 per 100 dels rendiments íntegres declarats. En el supòsit que ens ocupa, les despeses computables són de 28.000 euro, import que excedeix del 30 per 100 dels rendiments íntegres (30% de 52.000 = 15.600), cosa per la qual tampoc aquesta reducció resulta aplicable. (iii) Reducció per inici de l'activitat econòmica.. Al no indicar-se que s'inicia l'activitat en el present supòsit, no resulta aplicable aquesta reducció

### 5.3. Sistema de determinació objectiva

En el cas que ens ocupa, la persona física obté rendiments del treball i d'activitat econòmica. El rendiment del treball es quantifica de la mateixa manera que hem vist a l'apartat anterior.

Ara bé, els rendiments de l'activitat econòmica no, puix aquí s'ha d'estar a la modalitat objectiva, regulada en els articles 31 i 32 de la LIRPF i en els articles 32 a 39 del RIRPF.

Respecte al cas que ens ocupa, els índex aplicables són els de l'epígraf 659.4 <sup>23</sup>:

<b>MÓDULO</b>	<b>DEFINICIÓN</b>	<b>UNIDAD</b>	<b>Rendimiento anual por unidad antes de amortización</b>
1	Personal asalariado	Persona	3.476,83 Euros
2	Personal no asalariado	Persona	17.220,39 Euros
3	Consumo energia eléctrica	100 Kw	403,11 Euros
4	Superficie del local	M2	844,02 Euros
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.860,22 euros			

<sup>23</sup> Agencia Tributaria, Epígrafe IAE: 659.4 – Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2016/ Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_2\\_Rendimientos\\_del\\_trabajo\\_personal/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades.](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/ Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_2_Rendimientos_del_trabajo_personal/7_2_1_Rendimientos_integros/7_2_1_Rendimientos_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades.) Vist l'1 de maig de 2021.

Per tant, si completem aquest quadre amb les nostres dades ens quedaria el següent:

- Personal assalariat (1 x 3.476,83): 3.476,83
- Personal no assalariat (1 x 17.220,39): 17.220,39
- Consum d'energia elèctrica (5 x 403,11): 2.015,55
- Superfície del local (40 x 844,02): 33.760,8

Al sumar la totalitat d'aquests càlculs obtindrem un rendiment net previ de: 56.473,57.

El següent pas és trobar el rendiment net minorat que en aquest supòsit serà el mateix que el rendiment net previ ja que no ens trobem davant de cap increment de la plantilla ni d'incentius a la inversió.

A continuació, el primer índex corrector que haurem d'aplicar és l'índex especial de quioscos situats en la via pública en municipis de més de 100.000 habitants<sup>24</sup> (Tarragona) y després, aplicarem l'índex corrector general a la correcció d'excés:

- Índex especial:  $56.473,57 \times 0,95 = 53.649,90$
- Índex general a la correcció de l'excés:  $(53.649,90 - 28.860,22) \times 1,30 = 32.226,57$

Per obtenir el rendiment net per mòduls haurem de sumar l'índex corrector d'excés del mòdul i el resultat de l'índex general a la correcció de l'excés:  $28.860,22 + 32.226,57 = 61.086,79$ .

Per finalitzar, haurem d'aplicar la reducció del rendiment net calculat pel mètode d'estimació objectiva del 2020 (Disposició adicional primera (Orden HAC/1164/2019)). El que ens permet aquesta disposició és que aquells contribuents que optin per l'estimació objectiva al determinar el rendiment net de les seves activitats econòmiques

---

<sup>24</sup> Agencia Tributaria, Índices correctores: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_5\\_Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_3\\_Regimen\\_de\\_estimacion\\_objetiva\\_excepto/7\\_5\\_3\\_8\\_Indices\\_correctores/7\\_5\\_3\\_8\\_Indices\\_correctores.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_5_Rendimientos_de_actividades_economicas/7_5_3_Regimen_de_estimacion_objetiva_excepto/7_5_3_8_Indices_correctores/7_5_3_8_Indices_correctores.html). Vist el 8 de maig de 2021.

puguin reduir el rendiment net de mòduls obtingut (en aquest cas, 61.086,79) en un 5 per 100:

$$- 5\% \times 61.086,79 = 3.054,33$$

$$- 61.086,79 - 3.054,33 = 58.032,45$$

En conclusió, a l'haver optat per l'estimació objectiva tindrem una base imposable de 58.032,45 euros.

#### **5.4. Sistema de determinació directa, modalitat simplificada**

Insistim que en la vigent normativa, la persona física que ens ocupa no podria optar per la modalitat simplificada de l'estimació directa perquè, en la seva activitat empresarial, ja li resulta aplicable l'opció de l'estimació objectiva. Si la calculem és als mers efectes intel·lectuals de veure quina seria la quantia de la base imposable si no li hagués estat aplicable l'estimació objectiva i, per tant, que hagués pogut optar per la modalitat directa simplificada.

En el cas que ens ocupa, la persona física obté rendiments del treball i d'activitat econòmica.

El rendiment del treball es quantifica de la mateixa manera que hem vist a l'apartat anterior.

Ara bé, els rendiments de l'activitat econòmica no, puix aquí s'ha d'estar a la modalitat simplificada que, en el cas que ens ocupa, resulta susceptible d'aplicació en la mesura que es compleixen els requisits previstos legalment: els ingressos que s'han generat no superen els 600.000 euros a l'any immediatament anterior i no es renuncia a la seva aplicació [arts. 28 i 29 RIRPF].

La modalitat simplificada computa idèntics ingressos íntegres, que en el nostre cas serien de 52.000 euros, però en quant a les despeses presenta aquestes peculiaritats:

Per una banda, s'ha d'aplicar la taula simplificada d'amortitzacions prevista reglamentàriament [art. 30.1er RIRPF]. Actualment s'ha d'estar a l'aprovada per l'Ordre de 27 de març de 1988, que té el següent contingut:

<b>Grupo</b>	<b>Elementos patrimoniales</b>	<b>Coefficiente lineal máximo – Porcentaje</b>	<b>Período máximo - Años</b>
<b>1</b>	Edificios y otras Construcciones	3	68
<b>2</b>	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
<b>3</b>	Maquinaria	12	18
<b>4</b>	Elementos de transporte	16	14
<b>5</b>	Equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
<b>6</b>	Útiles y herramientas	30	8

<b>7</b>	Ganadería vacuna, porcina, ovina y caprina	16	14
<b>8</b>	Ganaderia equina y frutales no cítricos	8	25
<b>9</b>	Frutales cítricos y viñedos	4	50
<b>10</b>	Olivar	2	100

El grup que engloba l'element afectat que ens ocupa és el número 5 relatiu als equips per al tractament de la informació i sistemes i programes informàtics per tant, d'optar-se per l'amortització màxima resultarà d'aplicació el 26%:. Això ens dóna un import a amortitzar de 156 euros (26% de 600).

Deixa'm anotat que les despeses computades fins ara són de 25.556 euros, el que dóna un rendiment net previ de 26.444 euros.

Per altra banda, es substitueix la deducció de les provisions per una deducció forfatària consistent en el 5 per 100 del rendiment net previ a aquesta deducció [art. 30.2on RIRPF<sup>25</sup>].

---

<sup>25</sup> Es deixa constància que l'article 32 de l'RIRPF estableix unes reduccions forfatàries en els casos de: (i) Reducció per rendes irregulars en el temps. Al no indicar-se cap renda irregular en el present supòsit, no resulta aplicable aquesta reducció. (ii) Reducció per autònoms que compleixin determinats requisits. Quan es tracta de la modalitat simplificada, aquesta reducció resulta incompatible amb la reducció forfatària per despeses de difícil justificació regulada a l'article 30.2on del RIRPF, de tal manera que quan es compleixin els requisits per aplicar la present reducció per autònoms, el subjecte passiu pot triar entre aplicar aquesta o aplicar la reducció per despeses de difícil justificació. Un d'aquests requisits és que el conjunt de despeses computables no excedeixin del 30 per 100 dels rendiments íntegres declarats. En el supòsit que ens ocupa, les despeses computables són de 28.000 euro, import que excedeix del 30 per 100 dels rendiments íntegres (30% de 52.000 = 15.600), cosa per la qual tampoc aquesta reducció resulta aplicable. (iii) Reducció per inici de l'activitat econòmica.. Al no indicar-se que s'inicia l'activitat en el present supòsit, no resulta aplicable aquesta reducció

Si tenim en compte que el rendiment net previ és de 26.444 euros, tindrem que la deducció forfataria serà de 1.322,20 euros. Això implica que el rendiment net final serà igual a 25.121,80 euros. Esquemàticament tenim:

#### 1. Rendiments del treball

Ingressos: 6.000 euros

Despeses: 500 euros

Total rendiment net: 5.500 euros

Total amb reduccions: 0 euros

#### 2. Rendiments de l'activitat econòmica

Ingressos: 52.000 euros

Despeses: 25.556 euros

Total rendiment net previ: 26.444 euros

Total amb deduccions: 25.121,80 euros

### 5.5. Corol·lari

De l'anterior es desprèn que les diferències entre les modalitats normal i simplificada de l'estimació directa, són reduïdes. La base imposable oscil·la respectivament entre 24.000 i 25.121,80 euros. Dogmàticament això s'explica perquè en ambdues modalitats s'ha d'estar a la realitat, variant tan sols algun elements correctors que tenen per finalitat tornar més senzill el còmput de l'impost. I així, als substituir-se en la modalitat simplificada l'obligació formal de portar comptabilitat per la de portar uns mers llibres registres, també es substitueix l'obligació de justificar les amortitzacions i les provisions per uns sistemes de deducció més senzills.

Ara bé, les diferències ja són molt més acusades quan es comparen l'estimació directa i l'estimació objectiva. En el cas que ens ocupa, la primera -en la modalitat ordinària- dona una base imposable de 24.000 euros, mentre que la segona, l'objectiva, dona una base imposable de 58.032,45 euros. Dogmàticament això s'explica perquè en l'estimació



objectiva es renuncia a cercar la realitat, per conformar-se en unes dades forfatàries que en bona part dels casos ni tan sols s'hi acostaran, però que, a canvi, presenta l'avantatge de ser molt fàcil de calcular i, sobretot, que les obligacions formals són mínimes. De fet, ni tan sols s'està obligat a portar llibres registres, bastant, en conservar els justificants dels índex, coeficients i mòduls aplicables.

El més rellevant, és que el subjecte passiu té l'opció de decidir a quin mètode s'acull. En el nostre cas, en què actualment podria optar entre l'estimació directa sistema normal i l'estimació objectiva, sembla clar que l'opció més encertada seria aquest segon mètode. Però, s'ha de tenir en compte que en altres circumstàncies potser li resultaria més interessant optar per l'estimació directa.

Les dades claus a tenir en compte són el volum d'ingressos front el volum de despeses, quan majors siguin aquells respecte a aquestes, més fàcil serà que l'opció fiscal més favorable pel contribuent sigui l'estimació directa davant l'estimació objectiva.

I dins l'estimació directa, les dades claus són el volum d'amortitzacions i de provisions. Quan majors sigui el seu volum, més fàcil serà que l'opció fiscal més favorable pel contribuent sigui la modalitat normal davant la simplificada.

De tal manera que no resta altra solució que anar cas per cas i, davant les dades que en ell concorrin, fer les liquidacions pertinents als efectes de que, amb els números resultants, prendre la decisió que s'ajusti més als interessos del contribuent, ponderant la quota a pagar en cada sistema, sense oblidar la càrrega fiscal indirecta derivada de les obligacions formals que cadascun d'ells comporten.

## **6. CONCLUSIONS**

En la nostre legislació comptem amb una sèrie d'impostos, en concret els impostos directes personals que graven el conjunt d'ingressos i beneficis dels contribuents. Les normatives reguladores d'aquests impostos són la LIRPF, relativa a les persones físiques

residents en territori espanyol, la LIS per persones jurídiques residents i per últim la LIRNR sobre les rendes dels no residents ja siguin persones físiques o jurídiques.

La determinació de la base imposable és un procés de molta importància, ja que serà la mesura de la capacitat econòmica gravada i per tant, la quantia sobre la qual s'aplicarà el tipus determinat de la quota tributària.

Ens trobem davant d'una pluralitat de sistemes d'estimació per poder calcular la base imposable, sent el legislador de cada tribut qui determina quin és el sistema de determinació de la base imposable aplicable, sent que en alguns tributs dóna al subjecte passiu la possibilitat de que triï entre varies possibilitats, apareixent aquí una sort de dret d'opció fiscal.

A l'IRPF trobem dues modalitats d'estimació directa: la normal i la simplificada. Ambdues es regeixen per similars criteris centrats en computar els ingressos i les despeses reals, però la simplificada pretén ser més senzilla. D'aquí que, es substitueix l'obligació exigida a la modalitat normal de portar comptabilitat ajustada al Codi de comerç, per portar uns registres fiscals més fàcils de complimentar. Des d'un punt de vista substantiu es substitueixen les amortitzacions comptables per les amortitzacions segons taula simplificada, i s'impedeix deduir provisions, però a canvi s'admet la deducció global d'un 5 per 100 del rendiment net.

Això implica que l'estimació directa simplificada tendeix a ser més beneficiosa que la normal quan les amortitzacions segons taules són superiors a les comptables i no es tenen provisions o, cas de tenir-les, són per un import inferior al 5 per 100 del rendiment net previ a les provisions.

Per altra banda, el sistema d'estimació objectiva al basar-se en mòduls no valora els ingressos ni les despeses reals que té l'empresari provocant que la quantitat a pagar de l'empresari sigui forfetària. D'aquí que no s'hagin de dur ni tan sols registres fiscals d'ingressos i despeses, sinó simplement guardar les factures que emetin i que rebin, així com els justificants dels signes, índex i mòduls aplicats.

Això, a nivell substantiu, implica que quan els nostres rendiments nets siguin petits, per exemple perquè s'acaba d'iniciar l'activitat econòmica, l'estimació directa tendeix a ser més beneficiosa mentre que quan s'obtinguin rendiments nets elevats, la tendència és que sigui més beneficiosa l'estimació objectiva.

## Bibliografía i Webgrafia

Agencia Tributaria, Epígrafe IAE: 659.4 – Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2016/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_2\\_Rendimientos\\_del\\_trabajo\\_personal/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros/7\\_2\\_1\\_Rendimientos\\_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_2_Rendimientos_del_trabajo_personal/7_2_1_Rendimientos_integros/7_2_1_Rendimientos_integros.html#:~:text=Se%20considerar%C3%A1n%20rendimientos%20%C3%ADntegros%20del,car%C3%A1cter%20de%20rendimientos%20de%20actividades). Vist l'1 de maig de 2021.

Agencia Tributaria, Estimación Directa Simplificada, [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresarios\\_individuales\\_y\\_profesionales/Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas\\_en\\_el\\_IRPF/Regimenes\\_para\\_determinar\\_el\\_rendimiento\\_de\\_las\\_actividades\\_economicas/Estimacion\\_Directa\\_Simplificada.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individuales_y_profesionales/Rendimientos_de_actividades_economicas_en_el_IRPF/Regimenes_para_determinar_el_rendimiento_de_las_actividades_economicas/Estimacion_Directa_Simplificada.shtml). Vist el 15 de gener de 2021.

Agencia Tributaria, Índices correctores: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_5\\_Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_3\\_Regimen\\_de\\_estimacion\\_objetiva\\_excepto/7\\_5\\_3\\_8\\_Indices\\_correctores/7\\_5\\_3\\_8\\_Indices\\_correctores.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_5_Rendimientos_de_actividades_economicas/7_5_3_Regimen_de_estimacion_objetiva_excepto/7_5_3_8_Indices_correctores/7_5_3_8_Indices_correctores.html). Vist el 8 de maig de 2021.

BERNAT, M.; *El concepto de Renta*, <https://www.marcbernat.com/es/el-concepto-de-renta>. Vist el 26 de novembre de 2020.

CORDÓN EZQUERRO, T., <La Fiscalidad de la Pequeña y Mediana Empresa: Una Reflexión desde la Experiencia Española>, a *Revista del CIAT/AEF/IEF*, núm. 18, 1999.

DEBITOOR, *Base imponible*, <https://debitoor.es/glosario/base-imponible>. Vist el 29 de noviembre de 2020.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006.

MARTÍN QUERALT, J., <El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)>, a l'obra col·lectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2003.

MARTÍNEZ GINER, L.A., <Los Recursos Públicos (II)>, en l'obra col·lectiva *Manual de derecho Financiero y tributario parte general*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2018.

MAURICIO SUBIRANA, S., *Derecho financiero y tributario*, Ed. Tiran lo blanch, 2ª Edición, Valencia, 2019.

PAGÈS i GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1995.

RIBES RIBES, A., <Los elementos de cuantificación de la Obligación tributaria> a l'obra col·lectiva *Manual de derecho financiero y tributario parte general*, Ed. Tiran lo blanch, Valencia, 2018.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., <Impuesto sobre la Renta de no residentes>, a l'obra col·lectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2003.

URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976.