



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

**Grado en Derecho y Administración
y Dirección de Empresas**

La cuantificación de los rendimientos de las actividades
económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas
Físicas: particularidades respecto de la cuantificación en el
Impuesto sobre Sociedades

Presentado por:

María de la Cuesta Sánchez

Tutelado por:

Alejandro Menéndez Moreno

Valladolid, junio de 2020

**LA CUANTIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES
ECONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS
FÍSICAS: PARTICULARIDADES RESPECTO DE LA CUANTIFICACIÓN EN
EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. DELIMITACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	4
2.1. Los rendimientos en la ley del IRPF	4
2.2. Los rendimientos del trabajo	4
2.3. Los rendimientos del capital.....	5
2.4. Delimitación y modalidades de los rendimientos de las actividades económicas.....	7
3. CRITERIOS DE CUANTIFICACIÓN EN LAS DOS MODALIDADES DE ESTIMACIÓN DIRECTA	15
3.1. Los diferentes regímenes de estimación de los rendimientos de actividades económicas	15
3.2. El régimen de estimación directa normal	17
3.2.1. La cuantificación de la renta en el Impuesto sobre Sociedades	18
3.2.2. Las particularidades de la cuantificación de la renta de las actividades económicas en el IRPF	29
3.3. Régimen de estimación directa simplificada	36
4. CRITERIOS DE CUANTIFICACIÓN EN ESTIMACIÓN OBJETIVA.....	42
5. CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFÍA	59

RESUMEN

Los rendimientos de las actividades económicas componen la renta del contribuyente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con carácter general, dichos rendimientos se determinarán aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que para el cálculo de la base imponible realiza ajustes fiscales sobre del resultado contable reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El presente trabajo analiza los criterios generales y específicos de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas conforme a los distintos métodos de estimación, centrando el estudio en las particularidades respecto de la cuantificación en el Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Rendimientos de la actividad económica, criterios de cuantificación, Impuesto sobre Sociedades.

ABSTRACT

Economic activities income is part of the Personal Income tax taxpayer income. In general, that income is determined by following corporate income tax rules, which makes fiscal adjustments on the accounting result reflected in the profit and loss account to calculate the tax base.

This paper analyses general and specific criteria for determining economic activities income under different estimation methods, focusing on the specificities of quantification in corporate income tax.

Key words: Personal Income tax, economic activities income, criteria of quantification, Corporate Income tax.

1. INTRODUCCIÓN

A la hora de estudiar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es fundamental conocer qué elementos componen la renta del contribuyente y cuáles son las reglas para delimitar y cuantificar cada uno de ellos. En este sentido, resulta de especial interés analizar los criterios de cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF, dada su complejidad e importancia, al remitirse a la normativa de otro impuesto, el Impuesto sobre Sociedades.

Así pues, la elección del tema del presente trabajo se debe a que estamos ante una materia de gran importancia en el ámbito tributario, ya que no solo nos permite conocer mejor el IRPF, sino también los aspectos generales del IS, en concreto las reglas generales de determinación de la base imponible. De esta manera, este trabajo aporta conocimientos sobre dos impuestos muy distintos, de gran importancia en el Derecho Tributario.

La elaboración del presente trabajo se ha basado, además de en los conocimientos académicos previamente adquiridos, en la legislación vigente y en las obras de diversos autores. En cuanto a la legislación de apoyo, se ha empleado la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que ha permitido delimitar los rendimientos de las actividades económicas, las modalidades, y analizar los criterios generales y específicos de cuantificación de dichos rendimientos; y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que ha permitido el estudio de las reglas generales de cuantificación de estos rendimientos. Asimismo, la Ley General Tributaria ha servido para recordar determinados conceptos generales.

En lo que respecta a las obras de autores en esta materia, se ha seguido fundamentalmente la obra de Ignacio Pérez Royo, "*Curso de derecho tributario, parte especial*", en la cual se expone con detalle la cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas en cada uno de los regímenes de estimación; y de Joaquín Álvarez Martínez, "*Manual de derecho tributario, parte especial*", que ha permitido comprender y completar la explicación de los criterios de cuantificación de los rendimientos en el método de estimación objetiva. También ha sido de gran utilidad el trabajo de Alejandro Menéndez Moreno, "*Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*", que ha permitido clarificar los principales conceptos y delimitar estos rendimientos.

El trabajo se ha estructurado de la manera que se expone a continuación. Inicialmente, se ha realizado una delimitación de los rendimientos de las actividades económicas, comenzando con una descripción general de los demás rendimientos recogidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), para después estudiar los elementos establecidos en la LIRPF para calificar una actividad de económica y las modalidades de las actividades económicas.

A continuación, se han analizado los criterios de cuantificación del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación directa. En primer lugar, se han estudiado los criterios generales de cuantificación, en que la LIRPF se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que para la cuantificación de la base imponible parte del resultado contable reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias. En segundo lugar, se analizan las especialidades contenidas en el IRPF respecto de la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, se ha realizado un análisis de los criterios de cuantificación del rendimiento neto de las actividades económicas en el régimen de estimación directa simplificada y en el régimen de estimación objetiva o por módulos.

Se cierra el estudio con unas breves conclusiones sobre las principales cuestiones a considerar en el cálculo de los rendimientos de las Actividades Económicas, y una valoración de determinados aspectos de relevancia en esta materia, como es la incertidumbre que plantea el método de estimación objetiva a efectos del control de la actividad del contribuyente por parte de la Administración Tributaria.

2. DELIMITACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.1. Los rendimientos en la Ley del IRPF

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone en el segundo apartado del artículo 6 que *“componen la renta del contribuyente: a) los rendimientos del trabajo; b) los rendimientos del capital; c) los rendimientos de las actividades económicas; d) las ganancias y pérdidas patrimoniales; e) las imputaciones de renta que se establezcan por ley”*¹. En consecuencia, la renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, está compuesta por la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por ley; pero a los efectos del presente trabajo interesa únicamente la delimitación y distinción de las tres clases de rendimientos.

Con la finalidad, pues, de precisar el significado y caracterización de los rendimientos de las actividades económicas es necesario comenzar realizando una descripción general de los demás rendimientos recogidos por la LIRPF, lo que tendrá, además, importantes implicaciones en sus respectivos regímenes jurídicos.

2.2. Los rendimientos del trabajo

Conforme al primer párrafo del artículo 17.1 LIRPF *“se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*.

¹ Artículo 6.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

De acuerdo con la definición legal transcrita, se considerarán rendimientos del trabajo las contraprestaciones dinerarias o en especie², que deriven del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente. Además, por expresa disposición legal, no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo los procedentes de actividades económicas.

De acuerdo con A. MENÉNDEZ MORENO (2008) la idea fundamental es que *“han de incluirse en este concreto origen de renta los rendimientos que retribuyen el factor de producción trabajo”*³. Es decir, los rendimientos del trabajo son aquellos obtenidos por el contribuyente por la realización del trabajo personal por cuenta ajena. Así pues, cuando los rendimientos se obtengan en el ejercicio de una actividad laboral por cuenta ajena serán considerados rendimientos del trabajo, ya que será el empleador quien proporcione al contribuyente los medios necesarios para desarrollar su actividad, siendo así una relación de dependencia.

La principal implicación a efectos de la cuantificación de la deuda del IRPF, será que cuando hablemos de rendimientos del trabajo, el trabajador no podrá deducirse como gastos los derivados de la obtención de los medios, ya que, como se ha dicho, los proporciona el empleador.

2.3. Los rendimientos del capital

La LIRPF define los rendimientos del capital en su artículo 21.1, disponiendo que *“tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su*

² Por ejemplo, son retribuciones dinerarias los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las pensiones, etc.; y son retribuciones en especie el uso de una vivienda propiedad de la empresa, la entrega de un vehículo propiedad de la empresa, etc.

³ MENÉNDEZ MORENO A.: *“Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes”*. Lex Nova, Valladolid, 2008, p.62.

denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”.

Así pues, serán rendimientos del capital las contraprestaciones derivadas (directa o indirectamente) de elementos patrimoniales, bienes o derechos del contribuyente, que no estén afectos al desarrollo de actividades económicas por el propio contribuyente⁴. No obstante, si dichas contraprestaciones derivan de la transmisión de la titularidad de esos elementos patrimoniales, serán ganancias o pérdidas patrimoniales⁵.

A continuación, el precepto legal clasifica los rendimientos del capital en rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario según la naturaleza del elemento patrimonial del que proceden. El primer apartado del artículo 22 de la Ley describe los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, al disponer que *“tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”*. Un ejemplo de rendimiento de capital inmobiliario es el importe recibido por el arrendamiento de una vivienda. Por lo que se refiere a los rendimientos del capital mobiliario, son los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, por la cesión a terceros de capitales propios, los procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de

⁴ Las condiciones que ha de reunir un elemento patrimonial para considerarse afecto a la actividad económica serán abordadas en el siguiente apartado al delimitar los rendimientos de las actividades económicas.

⁵ Así lo concreta el segundo párrafo del artículo 21.1 LIRPF: *“No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital”*.

seguro de vida o invalidez, y los integrados en la modalidad designada por la ley como “*otros rendimientos del capital mobiliario*”.

Por otra parte, con carácter general los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles tributarán como rendimientos del capital inmobiliario, salvo que para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, en cuyo caso dichos rendimientos se considerarán derivados de la actividad económica⁶.

2.4. Delimitación y modalidades de los rendimientos de las actividades económicas

Una vez definidos los demás rendimientos, en este apartado del trabajo estudiaremos los rendimientos de las actividades económicas. Para ello, se analizarán los elementos que han de concurrir para que podamos calificar los rendimientos obtenidos por el contribuyente como tales Rendimientos de las Actividades Económicas. Después, se expondrán las distintas modalidades de actividad económica.

Conforme al artículo 27.1 LIRPF “*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*”.

⁶ El artículo 27.2 LIRPF lo dispone expresamente al delimitar los rendimientos de actividades económicas: “*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*”.

Esta definición legal permite identificar los requisitos para calificar una actividad de económica. De acuerdo con A. MENÉNDEZ MORENO (2008)⁷ “es posible inferir del texto legal que la calificación o consideración de una actividad de económica se hace en función de tres requisitos: uno de carácter subjetivo, referido al contribuyente que desarrolla la actividad calificada de económica; y los otros dos de carácter objetivo, el que alude a cómo se desarrolla la actividad y el que se refiere a los medios o instrumentos con los que se lleva a cabo”. Así pues, cabe hablar de un requisito subjetivo, que hace referencia al ejerciente de la actividad económica; y dos requisitos objetivos, referidos al modo en que se desarrolla la actividad y a los medios destinados a la misma. Tales requisitos son los que se analizan a continuación.

En cuanto al requisito de carácter subjetivo, referido a la actuación del contribuyente, consiste en que su actividad ha de suponer una “ordenación” de los factores de producción utilizados en el ejercicio de la misma. Es decir, es necesaria la intervención del ejerciente de la actividad económica utilizando los medios de producción de la manera que considere conveniente para conseguir sus objetivos. Este elemento permite distinguir los rendimientos de las actividades económicas de los derivados del trabajo y del capital, ya que los rendimientos que proceden del trabajo y del capital son generados por los propios factores de producción, y no “ordenados” por el contribuyente, como ocurre en las actividades económicas⁸.

El segundo requisito, de carácter objetivo, alude al desarrollo de la actividad, y consiste en la actuación “por cuenta propia” del empresario o profesional. Ello implica que la actividad será calificada de económica cuando sea desarrollada por el contribuyente procurándose los medios de producción, es decir, aportando él mismo el capital y el trabajo; y asumiendo el riesgo de las operaciones que realice. Precisamente la actuación por cuenta propia permitirá distinguir la actividad económica independiente de la actividad laboral

⁷ MENÉNDEZ MORENO A.: “Los impuestos...”, ob. cit., p.70.

⁸ MENÉNDEZ MORENO, A., “Los impuestos...”, ob. cit., p.72.

dependiente que origina rendimientos del trabajo, en que es el empleador y no el trabajador quien aporta los medios de producción y quien asume las consecuencias derivadas del desarrollo de la actividad. Así pues, se establecen en la Ley una serie de elementos que permiten considerar la actividad de económica, diferenciando así los rendimientos de las actividades económicas de los demás rendimientos.

Por lo tanto, la forma de actuación del contribuyente será determinante para calificar la actividad de económica. Téngase en cuenta que, a efectos de cuantificar los rendimientos, la consideración de la actividad como de naturaleza económica supondrá que los gastos derivados de la obtención de los medios de producción serán deducibles para el empresario, dado que es él mismo quien los aporta. Sin embargo, como se ha señalado previamente, cuando se trata de rendimientos del trabajo el trabajador no puede deducirse como gastos los derivados de la obtención de los medios, ya que los medios son proporcionados por el empleador.

En último lugar, el artículo 27 dispone que la actividad económica ha de ser desarrollada “*con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios*”. Ello significa que el contribuyente ha de dirigir su actividad hacia el mercado de bienes y servicios, intercambiando sus bienes u ofreciendo sus servicios al mismo. De forma generalizada la actividad económica se desarrolla en el mercado, pero existen actividades cuyo destino es el patrimonio privado del titular o de su familia, y otras que se realizan de forma gratuita o a un precio inferior al valor de mercado. A esta actividad se le denomina autoconsumo, y aunque no cumpla este último requisito quedará sujeta al IRPF⁹, dado que, a pesar de ser una contraprestación de carácter gratuito, se produce una entrega de bienes o prestación de servicios, a cuya valoración se refiere el

⁹ MENÉNDEZ MORENO, A., “*Los impuestos...*”, ob. cit., p. 71.

artículo 28.4 LIRPF¹⁰. Todo ello se matizará en el tercer apartado, cuando se analicen los criterios específicos de cuantificación en estimación directa.

El tercer requisito hace referencia a los medios o instrumentos con los que se lleva a cabo la actividad económica. El propio precepto legal hace referencia a dos factores de producción, el capital y el trabajo personal, que denomina “*medios de producción y recursos humanos*”. Así pues, los rendimientos de las actividades económicas son aquellos que proceden del capital y/o del trabajo. El capital, que son todos aquellos bienes que se emplean en la producción de otros bienes o servicios, y el trabajo personal, que es la actividad humana necesaria para producir bienes y servicios, serán empleados en la actividad económica, de tal manera que dichos medios de producción estarán afectos al desarrollo de la actividad económica del contribuyente. Conforme a la redacción legal, podrán intervenir en la actividad del ejerciente de la actividad económica ambos factores de producción o solamente uno de ellos.

Para completar la delimitación de estos rendimientos, resulta preciso determinar cuándo un elemento patrimonial se considera afecto a la actividad económica, dado que ello tendrá implicaciones en el régimen jurídico aplicable a los mismos, de acuerdo con su regulación en la LIRPF. Como punto de partida para abordar esta cuestión hemos de analizar cuáles son las condiciones que deben darse para entender que un elemento está afecto a la actividad económica del contribuyente.

Un primer requisito para que se consideren los bienes afectos es que el contribuyente tenga la “*libre disponibilidad*” de los mismos, aunque pueden estar

¹⁰ El artículo 28.4 LIRPF, establece la regla general para la valoración del autoconsumo: “*se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último*”.

alquilados y estar afectos, como sería el caso de un arrendamiento de negocio. Puede existir una titularidad conjunta en caso de matrimonio, cuando se trate de bienes comunes a ambos cónyuges, no siendo posible la afectación si los bienes son privativos del cónyuge que no realiza la actividad.

Por otro lado, los elementos han de ser necesarios para la obtención de los rendimientos, es decir, para el desarrollo de la actividad económica, tal y como dispone el artículo 29.1 LIRPF, *“se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”*. Así pues, de la descripción legal se desprende que se consideran necesarios los inmuebles en que se desarrolla la actividad y los bienes destinados a servicios económicos y socioculturales del personal, como puede ser el caso de los comedores de empresa o los locales empleados para la guardería de los hijos del personal. Por lo tanto, se considerará afecto cualquier elemento necesario para la obtención del rendimiento, como la maquinaria o los equipos informáticos. Sin embargo, en sentido negativo la ley explicita que los rendimientos derivados de activos financieros y de valores representativos de la participación en los fondos propios de una entidad nunca se considerarán afectos al ejercicio de una actividad económica, sino que serán calificados de rendimientos del capital mobiliario¹¹.

Otro requisito para considerar los elementos patrimoniales afectos es que se empleen exclusivamente para el desarrollo de la actividad económica. Esto implica que no se considerarán afectos aquellos elementos patrimoniales que se utilicen tanto para uso privado como empresarial. No obstante, existen dos casos en que cabe hablar de afectación a pesar de la utilización simultánea. El primero,

¹¹ PÉREZ ROYO, I., “Curso de derecho tributario, parte especial”, p.185. Tecnos, Madrid, 2017.

cuando se trate de elementos divisibles, quedando éstos afectos en la parte que efectivamente se utilice para la actividad, como puede ser el caso de los inmuebles destinados a despacho profesional y también a vivienda. Igualmente, se considerarán afectos los bienes empleados para necesidades privadas de forma accesoria e irrelevante, supuesto a que se refiere el cuarto apartado del artículo 22 del Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF), que establece que “*se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad*”¹².

La consecuencia de la afectación será que los elementos no serán susceptibles de producir rendimientos del capital. A su vez, tendrá efectos sobre el cómputo de los ingresos y gastos deducibles del titular de la actividad económica, dado que los gastos que se originen como consecuencia de la obtención y mantenimiento de estos elementos patrimoniales afectos serán deducibles.

Es conveniente, en este punto, hacer referencia a las consecuencias vinculadas a la afectación y desafectación de elementos patrimoniales, es decir, su traspaso del patrimonio personal al empresarial o profesional y viceversa. En concreto, para calcular el rendimiento neto de la actividad la propia ley dispone que “*la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta*”¹³. Con esta restricción la ley está limitando las maniobras fiscales que el contribuyente pueda llegar a realizar.

¹² Artículo 22.4 Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas

¹³ Artículo 28.3 LIRPF.

Cuando hablamos de maniobra fiscal se hace referencia al caso concreto de un empresario que traspasa un bien de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal con el fin de proceder a su enajenación aplicando a la ganancia patrimonial obtenida los coeficientes reductores establecidos en la LIRPF para la enajenación de elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica, ya que estos coeficientes solamente son aplicables cuando se trata de elementos no afectos, por lo que con esta restricción se pretende evitar que el contribuyente desafecte un bien y lo enajene en menos de tres años aprovechándose de la aplicación de estos coeficientes.

Una vez delimitado el concepto de Rendimientos de las Actividades Económicas es preciso examinar sus modalidades. El concepto de actividad económica engloba las actividades empresariales, profesionales y artísticas¹⁴. Esta distinción no aparece recogida expresamente en la ley. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 27 LIRPF dispone a título de ejemplo que *“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”*.

En la práctica, se presentan dificultades a la hora de diferenciarlas, por lo que se suele acudir a las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas. La distinción resulta relevante para concretar el sistema de retenciones o ingresos a cuenta, y para determinar también cuál es el método de estimación aplicable para el cálculo de la base imponible del IRPF¹⁵.

Las actividades empresariales son aquellas en las que existe una organización de empresa. Dentro de estas actividades puede distinguirse entre actividades mercantiles y no mercantiles, incluyéndose en estas últimas las actividades agrícolas, ganaderas y de artesanía, sin que sea un requisito, por lo

¹⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., *“Los impuestos...”*, ob. cit., p. 72.

¹⁵ Los profesionales deben siempre determinar sus rendimientos en estimación directa.

general, la adquisición de los conocimientos de quien las ejerce, que sí suelen concurrir en los profesionales.

Por otro lado, se definen como profesionales las actividades en las que se ejerce la *“libre profesión”*, aquellas para las cuales el contribuyente ha adquirido previamente ciertos conocimientos que le permiten desarrollar una concreta actividad. Este es el caso de los veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, escritores, etc.

En cuanto a las actividades artísticas, son aquellas que tienen carácter lúdico, actividades para el recreo, esparcimiento o diversión de sus destinatarios¹⁶. Al igual que ocurre con las demás actividades, los rendimientos percibidos por los artistas constituyen rendimientos de las actividades económicas cuando dicha actividad reúne los requisitos del artículo 27 de la Ley del IRPF¹⁷.

¹⁶ MENÉNDEZ MORENO, A., *“Los impuestos...”*, ob. cit., p. 72.

¹⁷ SERRANO ANTÓN, F., *“Fiscalidad internacional”*, p. 952. CEF, Madrid, 2019.

3. CRITERIOS DE CUANTIFICACIÓN EN LAS DOS MODALIDADES DE ESTIMACIÓN DIRECTA

3.1. Los diferentes regímenes de estimación de los rendimientos de actividades económicas

Los rendimientos de las actividades económicas pueden determinarse mediante dos métodos distintos, el método de estimación directa y el método de estimación objetiva, tal y como se establece en el artículo 16.2 LIRPF: *La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos: a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada. b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

El método de estimación directa admite dos modalidades, la normal y la simplificada, previstas en el artículo 30.1 LIRPF¹⁸. El método de estimación directa normal es obligatorio cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente supere los 600.000 euros, o cuando siendo este importe menor el contribuyente haya renunciado a la modalidad simplificada.

De conformidad con el apartado segundo del artículo 27 RIRPF: *“Los contribuyentes aplicarán alguno de los métodos anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación y las reglas de incompatibilidad, renuncia y exclusión contenidas en los artículos siguientes”*. Existe un principio de incompatibilidad entre los distintos métodos, de manera que, cuando un contribuyente ejerza varias actividades no podrá aplicar varios métodos para determinar los

¹⁸ Artículo 30.1 LIRPF, conforme al cual *“La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada”*.

rendimientos netos de cada una de ellas. Como escribe a este respecto J.J. MARTOS GARCÍA (2019), *“parece sensato que la ley considere que aquel que realice varias actividades y decida estar en una de ellas en estimación directa, no pueda estar en la otra/s en estimación objetiva, resultando incompatibles y operando como una causa de exclusión. En caso contrario se podría presentar un escenario propicio para el fraude, a través del desvío formal de gastos e ingresos de una a otra actividad, de uno a otro régimen”*¹⁹. No obstante, el artículo 35 RIRPF, que establece con carácter general la incompatibilidad entre la estimación objetiva y la estimación directa, contempla en su segundo párrafo una excepción a dicho principio: *“Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente. No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad”*.

El método general de cálculo de los rendimientos de las actividades económicas es el método de estimación directa, así lo dispone el artículo 16.1 LIRPF, *“La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa”*. Dicho método mide de forma directa la capacidad económica real del contribuyente, los ingresos y gastos reales producidos en el desarrollo de su actividad²⁰, basándose en sus declaraciones y en los datos consignados en libros y registros²¹. En el presente apartado se van a exponer los criterios de

¹⁹ MARTOS GARCÍA, J.J., “Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF?”, p. 114. Crónica Tributaria nº172, 2019.

²⁰ PÉREZ ROYO, I., “Curso...”, ob. cit., p.194.

²¹ Artículo 51 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme al cual: *“El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de*

determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa normal, comenzando por un análisis de las reglas generales para después determinar las especialidades contenidas en la propia LIRPF, y en el régimen de estimación directa simplificada.

3.2. El régimen de estimación directa normal

Con carácter general, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará aplicando la normativa del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), así lo establece el artículo 28.1 LIRPF, conforme al cual *“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”*. Como señala a este respecto G. DE LA PEÑA VELASCO (2016), *“esta medida garantiza un tratamiento neutral de las rentas que proceden de actividades económicas, al margen de cuál sea la forma jurídica en que se desarrolla (individual o societaria)”*²². No obstante, existen especialidades contenidas en el propio artículo 28 LIRPF, en el artículo 30 LIRPF para la estimación directa normal y simplificada, y en el artículo 31 LIRPF para la estimación objetiva. Así las cosas, es preciso comenzar exponiendo las normas del Impuesto sobre Sociedades que serán aplicables para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF, para continuar después con un examen de las excepciones a su aplicación.

acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”.

²² DE LA PEÑA VELASCO, G., “Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)” p.64., Iustel, Madrid, 2016.

3.2.1. La cuantificación de la renta en el Impuesto sobre Sociedades

Las normas aplicables para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se recogen en la regulación de la base imponible en el Título IV, artículos 10 a 26, del IS; y en el Título I, artículos 1 a 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS).

El punto de partida para la cuantificación de la base imponible es el resultado contable, tal y como establece el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), según el cual *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*. El resultado contable deriva de la obligación de las entidades de formular y aprobar la cuenta de pérdidas y ganancias al cierre del ejercicio económico, e indica los beneficios o pérdidas que ha obtenido la entidad.

Como es sabido, con carácter general existen diferencias entre los criterios fiscales y contables al computar los ingresos y gastos. Por ello, es necesario realizar ajustes fiscales extracontables sobre el resultado contable determinado conforme a las reglas del código de comercio y sus normas de desarrollo. Dichos ajustes, previstos en las normas del IS, podrán ser permanentes o temporales, positivos o negativos. Se realizarán ajustes positivos cuando los ingresos fiscales sean mayores que los contables, o bien cuando los gastos a nivel fiscal sean menores que los contables; mientras que los ajustes serán negativos en los supuestos contrarios. De esta manera, partiendo del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias al cierre del ejercicio, se realizarán ajustes sobre el mismo para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas.

A continuación, hay que analizar las normas de la LIS para el cálculo de los ingresos y gastos, centrando el estudio en las partidas que más aplicación tienen en el IRPF.

En cuanto a los ingresos, al remitirse a las normas del IS tendrán la consideración de rendimientos íntegros los ingresos contables, salvo que la normativa del IS o IRPF disponga otra cosa. A título de ejemplo, son ingresos contables los ingresos de explotación (venta de bienes o prestación de servicios), el autoconsumo o entrega de bienes o servicios a precio inferior al de mercado, las subvenciones corrientes y de capital, las operaciones vinculadas, etc.²³.

La LIS introduce diferencias en la calificación, valoración e imputación temporal de los ingresos a nivel contable y fiscal. En cuanto a su calificación, determina cuándo los ingresos contables no se computan como ingresos a efectos del IS y cuando ocurre lo contrario. Pueden encontrarse en la LIS supuestos en que ingresos contables que también se califican como tales a efectos fiscales, quedan excluidos de tributar por este impuesto, como es el caso del artículo 21 LIS, que contempla que los dividendos o participaciones en beneficios de entidades están exentos de tributar por el IS, por lo que, aunque la ley no niega su calificación como ingresos fiscales estos ingresos contables no serán computables a efectos del IS. En este caso, sobre el resultado contable se realizará un ajuste negativo para determinar la base imponible. También existen ingresos computables fiscalmente pero no desde un punto de vista contable, como por ejemplo “las plusvalías latentes que incorporen los activos que una entidad pudiese repartir a sus socios como dividendo en especie”²⁴.

En cuanto a la valoración de los ingresos, determinadas operaciones mercantiles tienen una valoración fiscal diferente de la contable, como es el caso de las ventas entre entidades vinculadas y con entidades o personas residentes en paraísos fiscales reguladas en los artículos 18 y 19 LIRPF, que se valoran por su valor de mercado. También hay que hacer referencia al cuarto apartado

²³ DE LA PEÑA VELASCO, G., “Sistema...” ob. cit., p.64.

²⁴ PÉREZ ROYO, I., “Curso...”, ob. cit., p.379.

del artículo 28 LIRPF, que establece una regla referida al autoconsumo de bienes y servicios en los siguientes términos: “*se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último*”. De esta manera la normativa del IRPF introduce una regla de valoración para aquellos supuestos en que el contribuyente destine los bienes o servicios objeto de su actividad para uso o consumo propio (autoconsumo interno) o los ceda o preste a terceros de forma gratuita o mediante una contraprestación notoriamente inferior al valor de mercado (autoconsumo externo). Conforme al citado apartado, la valoración del autoconsumo ha de hacerse a valor de mercado. Esta regla no es una excepción al criterio general de aplicación de las normas del IS para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas, ya que precisamente la LIS en el primer apartado de su artículo 18 establece que “*se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”²⁵. Por consiguiente, para interpretar el concepto de “*valor normal en el mercado*” empleado en la LIRPF se estará a lo dispuesto en las normas del IS.

En lo que respecta a los criterios de imputación temporal, el criterio general es el del devengo, conforme al cual los ingresos se imputarán al ejercicio en que tenga lugar la entrega de bienes o prestación de servicios, con independencia de cuando se produzca el flujo monetario. No obstante, como señala G. DE LA PEÑA VELASCO²⁶ para determinadas operaciones la normativa fiscal prevé la posibilidad de aplicar reglas especiales, como es el caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado previstas en el cuarto apartado

²⁵ Artículo 18.1 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: “*Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”.

²⁶ “*Sistema...*”, ob. cit., p.146.

del artículo 11 LIS²⁷. En estos casos la entidad puede optar entre aplicar el criterio general del devengo, en cuyo caso no se producirían diferencias entre la imputación fiscal y la contable dado que los ingresos se imputarían en el periodo en el que se devengan; o bien aplicar el principio de caja, conforme al cual los ingresos se irían imputando proporcionalmente a medida que se efectuaran los correspondientes cobros, lo que supondría diferencias entre la imputación contable (que sigue el principio contable de devengo) y la imputación fiscal.

En lo que respecta a los gastos, la normativa del IRPF también se remite a la normativa del IS para determinar los gastos deducibles, aunque existen especialidades que serán analizadas en el siguiente apartado. Antes de entrar a analizar las partidas de gastos, hay que tener en cuenta que existen una serie de requisitos generales de deducibilidad de los gastos. El primer punto del artículo 11.3 LIS establece una regla fundamental relativa a su contabilización, *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”*. De esta manera, para que los gastos sean fiscalmente deducibles el contribuyente debe haberlos contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. Por consiguiente, los gastos que no hayan sido contabilizados no podrán computarse en la base imponible. Otro requisito de deducibilidad es el recogido en el artículo 106.4 de la Ley General

²⁷ El artículo 11.4 LIS establece que *“En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año”*.

Tributaria²⁸ (en adelante LGT), conforme al cual los gastos derivados de operaciones realizadas por empresarios o profesionales deberán justificarse mediante factura.

Teniendo en cuenta los requisitos de deducibilidad de los gastos, hemos de analizar algunas de las partidas de gasto que presentan mayor interés en la determinación del resultado contable. Cabe hacer incidencia en los gastos de amortización²⁹, cuya deducibilidad está supeditada al cumplimiento de los requisitos establecidos por ley. Para que la amortización contabilizada como gasto sea deducible a efectos fiscales, han de darse los requisitos establecidos en el primer párrafo del artículo 12.1 LIS: *“Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se considerará que la depreciación es efectiva cuando: a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla. Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales. b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes: 1.o 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años. 2.o 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años. 3.o 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años. El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento. Los edificios,*

²⁸ Artículo 106.4 LGT: *“Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria”.*

²⁹ Depreciación sistemática anual efectiva del inmovilizado intangible o material, y de las inversiones inmobiliarias.

mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante. c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos. La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos. d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. e) El contribuyente justifique su importe. Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d)".

Por tanto, para que el gasto derivado de la amortización de los elementos del inmovilizado intangible o material, o de las inversiones inmobiliarias sea fiscalmente deducible se requiere, además de su contabilización, que responda a su depreciación efectiva. La depreciación es efectiva cuando se realiza conforme a los métodos de amortización previstos en este precepto legal, que son el método de amortización lineal según tablas, que consiste en aplicar sobre el precio de adquisición o coste de producción el coeficiente de amortización lineal establecido en la ley; el método de amortización según porcentaje constante, en el que se aplica un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización; el método de amortización según números dígitos; la amortización según un plan especial presentado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración; y finalmente, la amortización podrá realizarse en función de la depreciación real de los elementos patrimoniales, que deberá ser justificada por el sujeto pasivo.

Cuando se apliquen dichos métodos de amortización el gasto contable y fiscal relativos a la amortización coincidirán sin necesidad de realizar ningún ajuste extracontable. Sin embargo, la amortización fiscal no coincide con la contable cuando se aplica la libertad de amortización, que es un incentivo fiscal que consiste en la posibilidad de deducir fiscalmente como gasto la amortización sin supeditarla a su depreciación efectiva. Al imputar fiscalmente como gasto una cantidad distinta a la contabilizada en el ejercicio, será necesario realizar un ajuste extracontable.

Seguidamente, el artículo 13 LIS³⁰ regula las pérdidas por deterioro de valor, una partida de gastos que recoge las correcciones de valor de los elementos del activo por la pérdida de valor del ejercicio, o la cobertura de eventuales insolvencias de deudores. Estos gastos no presentan ninguna especialidad respecto de su valoración contable, serán gastos fiscalmente deducibles sin ser preciso realizar ningún ajuste.

En cuanto a las provisiones para riesgos y gastos, que son aquellas obligaciones derivadas de sucesos pasados cuyo importe o fecha de cancelación es indeterminada, su deducibilidad fiscal se desarrolla en el artículo 14 LIS, en el que se admiten como gastos deducibles las provisiones para impuestos, para actuaciones medioambientales, para responsabilidades, para la cobertura de garantías de reparación y revisión o de gastos por devolución de ventas, las provisiones técnicas y los planes de pensiones. Cabe hacer referencia al tratamiento fiscal correspondiente a dichas provisiones, comenzando por la provisión para actuaciones medioambientales, recogida en el cuarto apartado del artículo 14 LIS, conforme al cual *“los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.* En cuanto a las provisiones para la cobertura de garantías de reparación y revisión, son deducibles en el importe necesario para alcanzar un *“saldo de la provisión”* que no sea superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo un

³⁰ El primer párrafo del artículo 13.1 LIS dispone que *“Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación. b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso. c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes. d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro”.*

porcentaje concreto³¹. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras son deducibles conforme al artículo 14.7 LIS *“hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables”*.

A continuación, cabe analizar los gastos contables que la normativa fiscal no considera deducibles. En este caso, al no coincidir los criterios contables y fiscales, se deberá realizar un ajuste extracontable, que será positivo y permanente. Se exponen a continuación algunos de los gastos que no son fiscalmente deducibles conforme a la normativa del IS.

- En cuanto a los gastos asociados a las dotaciones a provisiones, no son fiscalmente deducibles las dotaciones para constituir fondos internos para cubrir contingencias idénticas o análogas a las de los planes y fondos de pensiones, tal y como se recoge en el primer apartado del artículo 14.1 LIS³². Asimismo, conforme a este artículo 14, no serán fiscalmente deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal, los concernientes a costes de cumplimiento de contratos onerosos, los derivados de reestructuraciones, los relativos al riesgo de devoluciones de ventas, o las retribuciones de personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio.

³¹ Así lo dispone la LIS en el artículo 14.9., conforme al cual *“Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos”*.

³² Artículo 14.1. LIS, conforme al cual *“No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones”*.

- Las multas y sanciones, ya que derivan de actividades ilícitas desarrolladas por el contribuyente; los recargos impuestos por presentar las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones fuera de plazo; y el recargo de apremio impuesto en fase ejecutiva.
- Los donativos y liberalidades, gastos que nacen por la voluntad unilateral del contribuyente. No obstante, el artículo 15.e). LIS establece expresamente una serie de supuestos que no se consideran donativos y liberalidades: *“No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*. Al no considerarse donativos y liberalidades, los gastos señalados en este precepto sí que serán fiscalmente deducibles.

Una vez analizado el primer párrafo del artículo 28.1 LIRPF³³, el segundo párrafo señala que “A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente”. De acuerdo con A. MENÉNDEZ MORENO, este segundo párrafo “contempla no tanto una salvedad a la referida vigencia de las normas del IS, como una precisión respecto de la aplicación de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión”³⁴. Así pues, la norma trata de precisar cómo ha de determinarse en el IRPF el ámbito de aplicación del régimen especial para empresas de reducida dimensión contemplado en la LIS.

Los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión aparecen recogidos en el Título VII, Capítulo XI LIS, artículos 101 a 105. Un ejemplo son los incentivos relacionados con las amortizaciones o las pérdidas por deterioro³⁵.

El ámbito de aplicación de estos incentivos está previsto en el artículo 101 LIS, en cuyo primer apartado se establece que “Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros”. El disfrute de los incentivos fiscales previstos en el Capítulo

³³ El primer párrafo del artículo 28.1 LIRPF, analizado al inicio de este apartado, establecía la regla general según la cual “El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva”.

³⁴ MENÉNDEZ MORENO, A., “Comentarios a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (con las modificaciones introducidas por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre)”, p. 12.

³⁵ El artículo 104 LIS contempla la dotación global por posibles insolvencias de deudores existentes a la conclusión del período impositivo: “En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo”.

XI LIS estará condicionado a que en el periodo impositivo inmediato anterior el importe neto de la cifra de negocios no haya alcanzado cierto umbral, fijado en 10 millones de euros³⁶. De esta manera pues, este precepto será aplicable para la determinación del rendimiento de las actividades económicas del empresario o profesional que cumpla los requisitos de las empresas de reducida dimensión; y para determinar el importe neto de la cifra de negocios, conforme al segundo párrafo del artículo. 28.1 LIRPF se tendrá en cuenta “*el conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente*”. Así las cosas, los beneficios fiscales previstos en la LIS serán de aplicación en el IRPF siempre que el contribuyente no supere la cifra de negocios mencionada anteriormente para todas las actividades económicas de las que es titular.

³⁶ Este límite entró en vigor a partir de 2011, hasta entonces era de 8 millones de euros.

3.2.2. Las particularidades de la cuantificación de la renta de las actividades económicas en el IRPF

La regla general de aplicación de las normas del IS para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF presenta especialidades contenidas en la propia LIRPF que se exponen a continuación. Estas especialidades se establecen para adecuar las normas del IS a las especificidades de la empresa individual o negocio empresarial.

En el segundo apartado del artículo 28 LIRPF se establece que *“para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo”*. De acuerdo con lo establecido en este precepto, las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de elementos patrimoniales afectos serán calificadas como una renta aparte, concretamente como ganancias o pérdidas patrimoniales. La principal consecuencia será que dichas ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos conformarán la renta del ahorro, por lo que serán de aplicación las reglas previstas en la LIRPF para la integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro, y tributarán a la escala atenuada de tipos establecida en el artículo 66 LIRPF.

Asimismo, se recogen excepciones a las normas del IS en el artículo 30.2 LIRPF, con una serie de reglas especiales referidas a gastos deducibles en el IRPF, pero no en el IS y viceversa, así como a especialidades relativas a prestaciones realizadas por el cónyuge y los hijos menores del contribuyente, a las que se hace referencia a continuación.

La regla 1ª del artículo 30.2 LIRPF establece lo siguiente: *“No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible*

las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial”.

El primer párrafo establece que no son deducibles como gasto de las actividades económicas las aportaciones a mutualidades de previsión social realizadas por contribuyentes integrados en el régimen especial de autónomos de la Seguridad Social, si bien dichas aportaciones serán objeto de reducción posterior en la base imponible general conforme al artículo 51 LIRPF, que contempla de forma amplia las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Sin embargo, conforme al segundo párrafo de esta primera regla sí serán deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social de profesionales no integrados en el régimen especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que se establezca en cada ejercicio económico. Este segundo supuesto se da en aquellos casos en que un profesional opta por afiliarse a una mutualidad de previsión social en vez de afiliarse a la Seguridad Social en el régimen de autónomos. Ahora bien, para que estas aportaciones sean deducibles deben cubrir las mismas contingencias que el régimen de autónomos de la Seguridad Social.

Seguidamente la regla 2 del mismo artículo 30 LIRPF establece una segunda regla, según la cual *“cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios”*. Conforme a esta regla, serán gasto deducible para el empresario las cantidades pagadas al cónyuge e hijos menores que convivan con él, por el trabajo personal prestado de manera habitual y con continuidad en la actividad económica. Para que dichas retribuciones sean deducibles, no podrán ser superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado, y debe acreditarse el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. Cumpliéndose dichas condiciones, las retribuciones serán gasto deducible para el contribuyente y rendimientos del trabajo para el cónyuge o hijos que las perciban, tal y como precisa la norma.

A efectos de cuantificar los rendimientos de las actividades económicas, lo que pretende esta regla es que no se produzcan situaciones de fraude que minoren el rendimiento neto de las actividades económicas, como por ejemplo que el cónyuge o hijos menores no realicen efectivamente el trabajo, o que se les paguen retribuciones superiores a las que se abonaría a personas no vinculadas con el empresario que realizaran el mismo trabajo en idénticas condiciones.

La norma 3ª de la regla 2 del artículo 30 LIRPF, en línea con el supuesto anterior, establece que, *“cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la*

determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges". Cuando el cónyuge o hijos menores que convivan con el contribuyente realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad, para determinar el rendimiento neto de ésta podrá deducirse la contraprestación que se haya estipulado, siempre que no exceda del valor de mercado, y, a falta de aquella, este último. La contraprestación o su valor de mercado se computará como rendimiento del capital mobiliario o inmobiliario del cónyuge o hijo menor titular del bien o derecho cedido. Sin embargo, esta regla no será aplicable cuando se trate de elementos patrimoniales cuya titularidad sea común a ambos cónyuges y se utilicen en la actividad realizada por uno solo de ellos. En este supuesto no existirá gasto deducible para el cónyuge empresario ni rendimiento del capital para el cónyuge cedente.

Esta especialidad para la determinación del rendimiento de las actividades económicas permite que el contribuyente se deduzca como gasto las contraprestaciones que haya estipulado con su cónyuge o hijos menores por la cesión de un bien o derecho. Ahora bien, al igual que en la regla anterior se establecen ciertas limitaciones como el valor de mercado, para evitar que, por ejemplo, se arriende un inmueble privativo del cónyuge no empresario para el ejercicio de la actividad económica por un precio muy superior al que se abonaría en condiciones idénticas a terceros no vinculados con el empresario.

La regla 4ª del artículo 30 LIRPF³⁷ comprende una serie de especialidades para la cuantificación de ciertos gastos en estimación directa simplificada, que serán analizadas en el apartado dedicado a los criterios de cuantificación en el régimen de estimación directa simplificada.

Finalmente, la regla 5ª del artículo 30.2 LIRPF³⁸ establece en sus letras a), b) y c) una serie de gastos que serán deducibles para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, que son los expuestos a continuación.

Conforme a la letra a), son deducibles las primas de los seguros de enfermedad satisfechas por el contribuyente para su propia cobertura y la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él, con un límite máximo de 500 euros anuales por cada uno de ellos, o de 1.500 euros en caso de personas con discapacidad.

A continuación, la letra b) de la regla 5ª de este artículo 30.2 establece como gasto deducible los suministros derivados del trabajo en la propia vivienda³⁹. En el caso de que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda

³⁷ Artículo 30.2. 4.ª LIRPF: “Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales”.

³⁸ La regla 5ª del segundo apartado de este artículo 30 comienza estableciendo que: “Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa: a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.

³⁹ Conforme a la letra b) de la regla 5ª de este artículo 30.2, se considera gasto deducible “en los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la

habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda (tales como agua, gas, electricidad, telefonía, Internet, etc.), serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30% (salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior, en cuyo caso será aplicable éste) a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda del contribuyente destinados a la actividad económica y su superficie total. Solamente serán deducibles los gastos en que incurre el contribuyente en el ejercicio de su actividad económica, por lo que para cuantificar los gastos que el contribuyente puede deducirse en concepto de suministros deberá de determinar qué parte de su vivienda se destina a dicha actividad.

Finalmente, también se considera gasto deducible la manutención en que incurre el contribuyente en el desarrollo de la actividad económica⁴⁰. La letra c) de la misma regla 5ª del artículo 30.2 LIRPF establece que los gastos de manutención del propio contribuyente generados en el ejercicio de la actividad económica serán deducibles siempre que éstos se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen empleando cualquier medio electrónico de pago. A efectos cuantitativos, los límites que se fijan son los establecidos en el artículo 9 RIRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los perceptores de rendimientos del trabajo.

Para que el gasto recogido en esta última letra pueda ser considerado como deducible a efectos de determinar el rendimiento neto de las actividades económicas deben concurrir una serie de circunstancias. Dentro de ellas, cabe resaltar la necesidad de que estos gastos se realicen en el ejercicio de la actividad económica, que estén relacionados con la obtención de los ingresos,

proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior”.

⁴⁰ La regla 5ª dispone finalmente en su letra c) que son deducibles “Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores”.

ya que en caso de que no se pruebe suficientemente dicha vinculación con la actividad no podrán considerarse como deducibles. A ello habría que añadir que para que los gastos resulten deducibles deberán estar contabilizados y justificados convenientemente con las correspondientes facturas. Como escribe a este respecto L.A. MALVAREZ PASCUAL (2017), *“la norma no incorpora un nuevo gasto que los contribuyentes puedan deducir únicamente desde su entrada en vigor. Los empresarios y profesionales ya deducen como gasto los importes reflejados en las facturas cuando las comidas tienen relación con la actividad económica, si bien la Administración trata de evitar en los procedimientos de comprobación que por esta vía se terminen deduciendo gastos personales o de ocio. Esto ha generado una enorme conflictividad, tanto por la dificultad de la justificación de la vinculación del gasto con la actividad como por la determinación de la cuantía deducible. Lo que hace la reforma es, por un lado, someter la deducción del gasto a determinados requisitos y, por otro, limitar el importe deducible”*⁴¹

⁴¹ MALVAREZ PASCUAL, L.A, “Análisis de las medidas tributarias introducidas por la ley de reformas urgentes del trabajo autónomo”, Centro de Estudios Financieros, 2017.

3.3. Régimen de estimación directa simplificada

La modalidad simplificada, como se ha indicado con anterioridad, se aplica a aquellas actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente no supere, en el ejercicio inmediato anterior, los 600.000 euros anuales, siempre que el contribuyente no haya renunciado a su aplicación.

Además, resultará de aplicación este régimen cuando se inicie una actividad empresarial o profesional, salvo elección o renuncia expresa. Según C. ARRANZ DE ANDRÉS (2019), la preferencia concedida por el legislador a este régimen en los supuestos de inicio de actividad es lógica, dado que es el que mejor se adapta a las circunstancias vinculadas al inicio de la actividad, al ser un método adecuado para contribuyentes con bajos ingresos y ser menos exigente en cuanto a obligaciones formales⁴².

Frente al régimen de estimación directa normal, en la modalidad simplificada se establecen especialidades para cuantificar determinados gastos deducibles. Ello es así dado que la regla 4ª del segundo apartado del artículo 30 LIRPF, mencionada anteriormente, establece que *“reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales”*.

De esta manera, la previsión de la LIRPF ha sido concretada en el artículo 30 RIRPF en los siguientes términos: *“El rendimiento neto de las actividades*

⁴² ARRANZ DE ANDRÉS, C., “Medidas fiscales a favor del trabajador autónomo emprendedor en el IRPF. Una revisión crítica”, Quincena Fiscal, nº4, 2019.

económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las 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". En todo caso, la cuantía que con arreglo a estas reglas especiales se determine no podrá superar los 2.000 euros anuales.

La primera regla especial de valoración prevista en este artículo 30 RIRPF se refiere a la amortización del inmovilizado material, que se practicará de forma lineal (no siendo de aplicación otros métodos como la amortización por porcentaje constante o números dígitos), empleando la tabla de amortización simplificada aprobada por el Ministerio de Economía y Hacienda. La tabla vigente fue aprobada mediante Orden Ministerial de 27 de marzo de 1998, y su contenido es el que se establece a continuación.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo	Período máximo de años
1	<i>Edificios y otras construcciones</i>	3 %	68
2	<i>Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material</i>	10 %	20
3	<i>Maquinaria</i>	12 %	18
4	<i>Elementos de transporte</i>	16 %	14
5	<i>Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos</i>	26 %	10
6	<i>Útiles y herramientas</i>	30 %	8
7	<i>Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino</i>	16 %	14
8	<i>Ganado equino y frutales no cítricos</i>	8 %	25
9	<i>Frutales cítricos y viñedos</i>	4 %	50
10	<i>Olivar</i>	2 %	100

Además, la norma señala que “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”. Serán pues aplicables los incentivos fiscales previstos en la LIS para empresas de reducida dimensión, que son la

libertad de amortización y la amortización acelerada del inmovilizado nuevo.

El primer incentivo consiste en la libertad de amortización para inversiones realizadas en elementos de activo material e inversiones inmobiliarias nuevos, siempre que generen empleo, tal y como establece el primer apartado del artículo 102 LIS, conforme al cual *“Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses”*. Este beneficio fiscal puede resultar especialmente interesante para el empresario, ya que permite la deducibilidad de las dotaciones a la amortización en el período o períodos que estime conveniente.

El otro incentivo previsto en este texto legal es la amortización acelerada de elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevos, así como de elementos del inmovilizado intangible, sin que en este caso se requiera la generación de empleo. El primer apartado del artículo 103 LIS establece que para la amortización de elementos nuevos se tomará como coeficiente máximo el resultante de multiplicar por 2 el que resulte de la indicada tabla⁴³.

Como segunda especialidad el artículo 30 RIRPF establece que para cuantificar el conjunto de las provisiones deducibles fiscalmente y los gastos de difícil justificación se aplicará un porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, con el límite de 2.000 euros anuales.

⁴³ Artículo 103.1 LIS: *“Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas”*.

Anteriormente, dicho límite cuantitativo no existía, y fue a partir de la entrada en vigor de la Ley 26/2014 de reforma fiscal del IRPF cuando se estableció el importe máximo de 2.000 euros anuales. El establecimiento de este límite va a tener importancia a efectos de cuantificar los rendimientos de las actividades económicas, ya que el contribuyente no podrá deducirse todas las provisiones y gastos de difícil justificación, sino que existirá cierto control sobre los mismos, no pudiendo superar el importe máximo de 2.000 euros anuales.

No obstante, el artículo precisa que no podrá aplicarse dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente haya optado por aplicar la reducción prevista en el artículo 26.1 RIRPF, que permite reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros a los titulares de actividades económicas realizadas para un único cliente. Por tanto, en caso de que el contribuyente haya optado por aplicar esta reducción, no será aplicable sobre el rendimiento neto el porcentaje de deducción previsto en el artículo 30 RIRPF. Según P. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2007) la incompatibilidad entre la reducción del artículo 26.1 RIRPF y la deducción de gastos, incluidos los de difícil justificación, establecidos reglamentariamente, es lógica, puesto que la reducción tiene, entre otros motivos, compensar a los empresarios de los gastos en que incurren que pueden ser de difícil justificación⁴⁴.

Finalmente, hay que tener en cuenta que cuando el contribuyente determine el rendimiento de su actividad económica aplicando el régimen de estimación directa simplificada no serán deducibles las provisiones para riesgos y gastos previstas en el artículo 14 LIS⁴⁵, que sí son deducibles en estimación directa normal. Además, tampoco podrá aplicarse el incentivo fiscal de la

⁴⁴ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE P., “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Quincena Fiscal, nº5, 2007.

⁴⁵ Como se ha analizado en el régimen de estimación directa normal, el artículo 14 LIS admite como gastos deducibles las provisiones para impuestos, para actuaciones medioambientales, para responsabilidades, para la cobertura de garantías de reparación y revisión o de gastos por devolución de ventas, las provisiones técnicas y los planes de pensiones.

dotación global por insolvencias establecido para empresas de reducida dimensión.

Por tanto, las diferencias existentes entre este régimen de estimación directa simplificada y el normal tendrá consecuencias en la cuantificación del rendimiento neto de las actividades económicas, que determinarán la decisión del contribuyente de acogerse a uno u otro régimen de estimación. La elección podrá variar en función de las características de la actividad que se va a desarrollar y de los rendimientos que el contribuyente espere obtener, de manera que puede ocurrir que a priori parezca más beneficioso el régimen de estimación directa simplificada por exigir menores obligaciones formales, y que finalmente resulte ser más ventajosa la modalidad normal.

4. CRITERIOS DE CUANTIFICACIÓN EN ESTIMACIÓN OBJETIVA

El régimen de estimación objetiva es un método voluntario aplicable, siempre que el contribuyente no haya renunciado a dicho régimen en los 3 años anteriores, a determinadas actividades económicas enumeradas en la Orden Ministerial que se publica cada año en el BOE, estando vigente para el ejercicio 2020 la Orden HAC/1164/2019⁴⁶ (en adelante OM).

A diferencia de lo que ocurre en el régimen de estimación directa, en el que para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas la Ley del IRPF se remite a las normas del IS, en estimación objetiva se aplican las normas reglamentarias del propio IRPF. En concreto, el artículo 31.2 LIRPF establece, a efectos de cuantificar el rendimiento neto en estimación objetiva, que *“El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en este artículo y las disposiciones que lo desarrollen. Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas: 1.ª En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad. 2.ª La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos”*.

En este método de estimación se prescinde de los flujos reales de ingresos y gastos, empleándose indicadores objetivos para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, tal y como establece la regla 1ª del transcrito

⁴⁶ Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

artículo, al referirse a los denominados “*signos, índices o módulos*”. En palabras de SÁNCHEZ HUETE M.A. (2012): “*se trata de elementos o datos más alejados de la realidad a medir, pero más evidentes y menos discutibles. El método de estimación objetiva genera dos importantes interrogantes en el ámbito tributario: su adecuación al principio de capacidad económica y el respeto al principio de reserva de ley*⁴⁷”. Adicionalmente, esta primera regla precisa que las inversiones realizadas han de ser necesarias para el desarrollo de la actividad económica.

La regla 2ª de este artículo 31.2 LIRPF señala que cuando se aplique este régimen de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de la actividad no podrán gravarse las ganancias patrimoniales que se produzcan por las diferencias entre los rendimientos reales obtenidos por el contribuyente y los que derivan de la aplicación de estos regímenes. En este caso la estimación objetiva beneficiaría al contribuyente, ya que somete a gravamen un rendimiento inferior al realmente obtenido. Este es uno de los inconvenientes del régimen de estimación objetiva, en el que el obligado tributario no declara el rendimiento realmente obtenido en su actividad económica, por lo que no refleja la imagen fiel de la empresa.

El contenido del citado artículo 31.2 LIRPF es desarrollado reglamentariamente en el artículo 37 RIRPF, que establece los criterios generales de determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, posteriormente desarrollados, como se ha indicado, en la Orden ministerial. Dichos criterios generales establecidos en el reglamento del IRPF son los que se analizan a continuación.

⁴⁷ SÁNCHEZ HUETE M.A, “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”, Quincena Fiscal, nº11, 2012.

Conforme al primer apartado del artículo 37 RIRPF hay que tener en cuenta que el rendimiento neto se calcula de manera independiente para cada actividad, y el primer apartado del artículo 38 RIRPF aclara que *“a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Órdenes ministeriales que regulen este método”*. Además, el segundo apartado de este mismo artículo dispone que *“la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables”*. Por tanto, son actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en la Orden ministerial, y en base al Impuesto sobre Actividades Económicas.

El artículo 37.2 RIRPF hace referencia al empleo de los signos, índices o módulos recogidos en la OM para la determinación del rendimiento⁴⁸. Son módulos para la determinación del rendimiento de la actividad, entre otros, el personal empleado, que podrá ser asalariado y no asalariado; la superficie del local, medida en metros cuadrados, entendiendo por local aquel en que se ejerce la actividad económica gravada; el consumo de energía eléctrica (medido en kilovatios por hora) y la potencia eléctrica (medida en kilovatios contratados); las mesas, sin distinción entre mesas interiores y exteriores; la carga del vehículo, que se define como la diferencia entre su masa total máxima autorizada (MMA) y la suma de las taras que correspondan a los vehículos portantes; las máquinas recreativas; la longitud de barra; etc. Como escribe a este respecto J.J. FERREIRO LAPATZA (2007), *“el régimen general de módulos se centra en la*

⁴⁸ El artículo 37.2. RIRPF, dispone: *“La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros”*.

*consideración, a efectos de fijar la base del tributo, de elementos patrimoniales o factores de producción aislados, y no en componentes más o menos significativos de la renta de la empresa como los ingresos o gastos*⁴⁹.

Hay que tener en cuenta que, aunque estemos ante un método objetivo, pueden darse circunstancias excepcionales que hagan necesaria la modificación de los parámetros objetivos, como *incendios, inundaciones, erradicación de enfermedades de los animales u otras similares*. En este momento, el COVID-19 sería una de las circunstancias excepcionales que se podría añadir a esta relación.

En ese caso, tal y como señala ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2014)⁵⁰, *“la cuantificación de los rendimientos se modulará de conformidad con las circunstancias que concurran”*. Ello ha sido previsto en el cuarto apartado del artículo 37, en el que se establecen dos supuestos en que pueden reducirse los signos, índices o módulos.

Conforme al artículo 37.4.1º., *“cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos”*. Así pues, el Ministerio de Hacienda podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos cuando la actividad se vea afectada por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.

El segundo supuesto de reducción de los signos, índices o módulos previsto en este artículo 37.4 LIRPF, se establece en los siguientes términos: *“cuando el*

⁴⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J., “La estimación objetiva”, Quincena Fiscal, nº 15, 2007.

⁵⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Manual de Derecho Tributario parte especial”, p.158. Thomson Reuters, Pamplona, 2014.

desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas anomalías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda. Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior. La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización". En este caso la reducción se prevé para una actividad concreta, y ha de ser solicitada por el interesado ante la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio fiscal, cuando haya incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que alteren gravemente el desarrollo de la actividad; o cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Como se ha mencionado anteriormente, el COVID-19 es una circunstancia excepcional que está afectando de manera significativa a la gran mayoría de actividades económicas. Estamos ante uno de los supuestos excepcionales que podría llevar al Ministerio de Hacienda a autorizar la reducción de los signos, índices o módulos, tal y como está previsto en la LIRPF.

De esta manera, pues, partiendo de las normas generales de determinación del rendimiento neto en estimación objetiva, es preciso analizar con detalle cómo se cuantifican los rendimientos por este método. Inicialmente se ha de

determinar el tipo de actividad para la cual se va a calcular el rendimiento, dado que la OM agrupa las actividades en dos anexos, utilizando regímenes distintos para las actividades englobadas en cada uno de ellos. Para las agrícolas, ganaderas y forestales, recogidas en el Anexo I, el rendimiento neto se determina en función de los coeficientes de rendimiento aplicables sobre el volumen total de ingresos; y para el resto, las previstas en el Anexo II, el rendimiento se calcula en base al número de unidades de cada uno de los módulos asociados a esa actividad⁵¹. Una vez detallada la actividad, resultarán aplicables los signos, índices o módulos que por Orden ministerial se hayan establecido para esa concreta actividad.

Partiendo de las magnitudes objetivas se llevará a cabo la primera operación para el cálculo del rendimiento neto, que consiste en determinar el rendimiento neto previo, que será el resultado de sumar las cantidades que resulten de multiplicar el rendimiento anual por unidad de módulo empleado (establecido para cada actividad en la Orden ministerial) por el número de unidades de dichos módulos empleados. A efectos de determinar el número de unidades de cada módulo empleado se tendrá en cuenta su utilización efectiva, por lo que si el módulo ha sido utilizado de forma parcial el valor se prorrateará en función de la utilización; y, cuando el número de unidades no sea un número entero se considerarán dos decimales. No obstante, cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas y forestales la operación será distinta, el rendimiento neto previo será el resultado de aplicar un coeficiente (denominado índice de rendimiento neto) a los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad⁵².

Una vez determinado el rendimiento neto previo, la segunda fase será determinar el rendimiento neto minorado, que es el resultado de aplicar los incentivos al empleo y a la inversión. Los incentivos al empleo se calculan siguiendo el método previsto en la Orden ministerial, en el que se tiene en cuenta el incremento del número de personas asalariadas respecto del año anterior y el número de personas asalariadas que trabajan en la actividad. Si la actividad

⁵¹ Como señala J.J. MARTOS GARCÍA en su artículo “Opciones...”, ob. cit., p. 109.

⁵² Como detalla I. PÉREZ ROYO, en su obra “Curso de derecho tributario, parte especial”, p.203.

desarrollada es agrícola, ganadera o forestal, estos incentivos no serán aplicables. En cuanto a la minoración por incentivos a la inversión, comprende las cantidades correspondientes a la amortización del inmovilizado material o intangible. A este respecto hay que indicar que el segundo párrafo del artículo 37.2 RIRPF⁵³ señala que la cuantía deducible por este concepto será la resultante de aplicar la tabla prevista, a estos efectos, en la Orden ministerial. Por tanto, ambos incentivos reducirán el rendimiento neto previo, dando lugar al rendimiento neto minorado.

A continuación, se aplicarán sobre el rendimiento neto minorado unos índices correctores regulados en la OM, dando lugar al rendimiento neto de módulos. No obstante, en caso de que el rendimiento neto sea negativo, no serán aplicables estos índices. Los índices correctores se fijan en función de circunstancias objetivas que pueden modificar el rendimiento, y pueden ser especiales o generales. Los índices correctores especiales se aplican en primer lugar, y son aplicables en determinadas actividades, como por ejemplo en el transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, o en la producción de mejillón en batea. Los generales son el índice corrector para empresas de reducida dimensión; el índice corrector de temporada (considerando actividades de temporada aquellas ejercidas durante ciertos días del año); el índice corrector de exceso, que es incompatible con el de empresas de reducida dimensión; y el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

⁵³ El segundo párrafo de su artículo 37.2 RIRPF, establece que: *“Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda”.*

Sobre el rendimiento neto de módulos se aplicará una reducción general del 5%, tal y como establece la Orden Ministerial. Adicionalmente, conforme al artículo 37.4.3º. RIRPF el rendimiento quedará minorado por los gastos en los que incurre el contribuyente a causa de incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, siempre que lo ponga en conocimiento de la Administración Tributaria en los 30 días siguientes a la fecha en la que se produzca dicha circunstancia. Hemos de diferenciar este supuesto del de reducción de los signos, índices o módulos por circunstancias excepcionales analizado previamente, en el que eran objeto de reducción los parámetros objetivos, mientras que en este supuesto es el rendimiento neto lo que se minora. Además, mientras que para la reducción de los signos, índices o módulos el interesado debe solicitarlo ante la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en este caso no es necesaria una solicitud previa por parte del contribuyente, basta con realizar una comunicación⁵⁴.

Al resultado anterior, tal y como se establece en la OM, habría que añadir otras percepciones empresariales, tales como subvenciones corrientes o de capital, o determinadas indemnizaciones, para finalmente obtener el rendimiento neto de la actividad.

⁵⁴ El artículo 37.4.3º. RIRPF prevé la reducción del rendimiento neto en los siguientes términos: *“Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma”.*

Este régimen de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en base a indicadores objetivos ha sido criticado por numerosos autores como J.J. MARTOS GARCÍA (2019), que defiende la derogación del método de estimación objetiva, argumentando que *“la sociedad digital en la que vivimos dista mucha de la que alumbró este régimen, por lo que habría que replantearse seriamente la conveniencia de mantenerlo, teniendo en cuenta que la relativa descarga de obligaciones formales a los contribuyentes – especialmente la de facturación– y que el cumplimiento de las mismas es mucho más llevadero y menos costoso; máxime cuando su regulación es indescifrable para cualquier ciudadano medio. Además, la experiencia acumulada durante estos años ha demostrado que mientras se mantengan regímenes fiscales que ignoren los datos reales de ingresos o/y gastos para calcular el rendimiento neto, así como la procedencia de los mismos, se generará una disfunción en el sistema sumamente propicia para el fraude y el blanqueo de capitales, difícil de combatir”*⁵⁵. Frente a esta postura de defensa de la eliminación de la estimación objetiva, J.J. FERREIRO LAPATZA (2007) y SÁNCHEZ HUETE (2012) son partidarios no tanto de suprimir el régimen sino los índices, magnitudes o módulos empleados para la determinación del rendimiento neto, de manera que resulten adecuados a la realidad económica realmente gravada, sustituyéndolos por una tributación sobre ingresos brutos que permitiría un gravamen más adecuado de la capacidad económica⁵⁶.

Por otra parte, hay autores que consideran conveniente el mantenimiento de este régimen siempre que se exijan unas mínimas obligaciones formales para evitar situaciones de fraude. En palabras de A. MENÉNDEZ MORENO (2014), en referencia al mantenimiento de los regímenes especiales, *“debe, por supuesto, hacerse compatible con las debidas modificaciones de estos regímenes especiales, de manera que se impida su conversión en un instrumento generalizado de fraude fiscal. Y entre esas modificaciones que*

⁵⁵ MARTOS GARCÍA, J.J., “Opciones...”, ob. cit., p. 154.

⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J., “La estimación...”, ob. cit.; SÁNCHEZ HUETE M.A, “Estimación...”, ob. cit.

*pueden llevarse a cabo estarían las de exigir el cumplimiento de sencillos pero eficaces deberes formales, como el de expedir y conservar todas las facturas de compras y ventas, lo que sin necesidad de cumplimentaciones contables de mayor calado, pueden reflejar fehacientemente el correcto cumplimiento de estos regímenes especiales e impedir a la vez una aplicación fraudulenta de los mismos*⁵⁷.

En esta línea de introducir nuevas obligaciones formales para los contribuyentes acogidos a este régimen de estimación, el apartado 6 del artículo 68 RIRPF ha sido modificado, estableciéndose nuevas obligaciones formales como la exigencia de conservar las facturas emitidas y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados conforme a la OM⁵⁸. En principio, el cumplimiento de estos deberes formales no debería suponer una dificultad para estos contribuyentes, y, por otra parte, estas modificaciones normativas pueden ser suficientes para evitar conductas fraudulentas que estaban teniendo lugar, como la compraventa de facturas.

Una vez analizado este método de estimación objetiva, en el cual el rendimiento declarado por el contribuyente no coincide con el realmente obtenido en su actividad económica, cabría afirmar que es el método de estimación directa

⁵⁷ MENÉNDEZ MORENO, A., “De la anécdota a la categoría (A propósito de las consultas vinculantes y del régimen de estimación objetiva)”, Quincena Fiscal, nº 12, 2014.

⁵⁸ Apartado 6 del artículo 68 RIRPF modificado, con efectos de 1 de enero de 2014, por el artículo Segundo. Tercero. Dos del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre: “*Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe*”.

el que más se ajusta a la realidad, al medir de forma directa la capacidad económica real del contribuyente en base a sus ingresos y gastos. Sin embargo, J.J. FERREIRO LAPATZA (2005) señala de manera crítica que *“no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta de la capacidad a través de la estimación objetiva [...] en toda estimación directa existe un cierto grado de estimación objetiva pues en ella se renuncia también a medir directamente ciertos extremos o elementos que determinan la base”*⁵⁹

⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, Crónica Tributaria, 2005, p.67

5. CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo se han analizado los criterios de cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, destacando las particularidades de su cuantificación respecto de los criterios establecidos en el Impuesto sobre Sociedades. Este asunto resulta nuclear para comprender y esclarecer ciertos conceptos generales en el estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava la renta del contribuyente que, como hemos podido analizar, se compone además de por las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta, por tres clases de rendimientos cuya distinción es el punto de partida para cuantificar la base imponible de este impuesto. Respecto de los rendimientos del trabajo, que retribuyen el factor trabajo, la idea fundamental a efectos de cuantificarlos es que el trabajador no puede deducirse fiscalmente los gastos derivados de la obtención de sus medios, ya que quien los proporciona es el empleador. En cuanto a los rendimientos del capital, se ha subrayado que para que los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles no tengan la naturaleza de rendimientos del capital inmobiliario sino de rendimientos de actividades económicas, es preciso contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Anteriormente era necesario disponer de un local exclusivamente destinado a la gestión arrendaticia, pero a día de hoy dicho requisito no es necesario.

Los Rendimientos de las Actividades Económicas son calificados como tales cuando reúnen una serie de requisitos, uno de carácter subjetivo, que consiste en que la actividad del contribuyente ha de suponer una “ordenación” de los factores de producción empleados en el ejercicio de la misma; y tres de carácter objetivo: que el empresario o profesional actúe “por cuenta propia”, que los

rendimientos procedan del capital y/o del trabajo, y que se lleve a cabo con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Para cuantificar los rendimientos de las Actividades Económicas la Ley del IRPF distingue dos métodos de determinación distintos que han sido analizados a lo largo del trabajo, el método de estimación directa y el método de estimación objetiva. El método general es el de estimación directa, en el que se distingue la modalidad normal, cuya regla general es la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades; en tanto que, respecto de la simplificada, que parte de las mismas reglas generales que la normal, presenta algunas especialidades para cuantificar determinados gastos deducibles que se han expuesto anteriormente.

Así pues, resulta imprescindible realizar un estudio previo de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para cuantificar correctamente los rendimientos de las actividades económicas. La normativa del IS parte del resultado contable que arroja la cuenta de pérdida y ganancias, y al existir diferencias entre la normativa contable y la fiscal, resulta necesario realizar ajustes extracontables sobre dicho resultado. Dichas diferencias entre contabilidad y fiscalidad se dan en la determinación y valoración de los ingresos y los gastos, así como en su imputación temporal, dado que la normativa fiscal prevé determinados incentivos fiscales como la libertad de amortización, que permite al contribuyente diferir el pago del impuesto.

Además, junto a la regla general de remisión a las normas del IS existen especialidades recogidas en la propia LIRPF que han sido analizadas con detalle y que han de tenerse presentes al cuantificar el rendimiento neto de las actividades económicas en este impuesto. Así pues, el artículo 30.2 LIRPF recoge cinco reglas especiales dirigidas a la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación directa, estableciendo qué gastos específicos que no contempla el IS son fiscalmente deducibles para el empresario individual en el IRPF.

Las reglas 2ª y 3ª del artículo 30.2 LIRPF, que son las referidas a situaciones en que de alguna manera el cónyuge o hijos menores del contribuyente intervienen en la actividad económica (ya sea prestando su trabajo o cediendo bienes o derechos), reconocen como deducibles las contraprestaciones que el contribuyente haya estipulado con estos, pero al mismo tiempo establecen ciertas limitaciones como el valor de mercado, que pretenden evitar que se lleven a cabo prácticas fraudulentas. Dichas prácticas podrían suponer que el rendimiento neto de las actividades económicas fuera inferior al que resultaría en condiciones normales si en la actividad económica intervinieran personas no vinculadas con el contribuyente, y ello minoraría la recaudación impositiva.

En cuanto a la regla 5ª de dicho precepto, presenta especial interés la letra c), referida a los gastos de manutención del propio contribuyente, ya que para que estos gastos sean finalmente deducibles se exigen una serie de presupuestos concretos, como es el que dichos gastos se realicen en el desarrollo de la actividad económica, que se abonen en establecimientos de restauración y hostelería, y que el pago se realice por medios electrónicos. Además, existe un límite cuantitativo para la deducibilidad de estos gastos, que es el establecido para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. Esta regla no parece aportar ventaja alguna al contribuyente, ya que éste deberá probar la afectación a la actividad económica de estos gastos, y la Administración Tributaria suele ser muy estricta a la hora de admitir la vinculación de este tipo de gastos con la actividad empresarial o profesional.

En el método de estimación directa simplificada son de aplicación las especialidades previstas en el RIRPF para ciertos gastos deducibles, pero la ley fija un límite cuantitativo respecto de dichos gastos de 2.000 euros anuales, que como se ha indicado anteriormente fue introducido por la Ley 26/2014 de reforma fiscal del IRPF. Este límite ha supuesto un mayor control por parte de la Administración Tributaria, evitando situaciones en las que la cuantía de dicho

concepto de gastos resultaba claramente excesiva. Además, esta medida aporta seguridad jurídica al ordenamiento jurídico tributario.

A efectos de determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en esta modalidad simplificada habrán de tenerse en cuenta las diferentes reglas de cuantificación respecto de la modalidad normal, ya que por ejemplo habrá gastos que siendo deducibles en estimación directa normal no serán deducibles en estimación directa simplificada, como son las provisiones para riesgos y gastos previstas en el artículo 14 LIS. Habida cuenta de estas especialidades, el empresario o profesional que reúna los requisitos para acogerse a este régimen de determinación del rendimiento neto de su actividad deberá decidir si le conviene renunciar al mismo y acogerse al régimen de estimación directa normal.

A diferencia de lo que ocurre en el método de estimación directa, en estimación objetiva no se mide de forma directa la capacidad económica del contribuyente, sino que se emplean indicadores objetivos establecidos normativamente, lo que implica menores obligaciones contables para el mencionado contribuyente. Esta manera de calcular la renta a partir de indicadores externos a la actividad puede suponer que el resultado calculado no coincida con el realmente obtenido por el contribuyente, y ello plantea importantes interrogantes en el ámbito tributario. Por una parte, se cuestiona si esta manera de determinar el rendimiento de las actividades económicas es conforme a ciertos principios del sistema tributario como el principio de capacidad económica o el principio de reserva de ley, y si realmente refleja la imagen fiel de la empresa. Por otra parte, este método puede suponer un riesgo ya que puede dar lugar a determinadas prácticas fraudulentas, ya que el contribuyente tiene menores obligaciones formales de información acerca de la gestión y contabilización de su actividad, lo que supone menor capacidad de control por parte de la Administración Tributaria.

Cuando se formuló este método la principal ventaja para el contribuyente que se acogía al mismo era la simplificación de sus obligaciones formales y los

costes asociados a éstas, además de aportarle una mayor seguridad jurídica. En cuanto a las obligaciones formales, si bien los contribuyentes están eximidos de llevar contabilidad, el propio RIRPF ha introducido recientemente una serie de obligaciones formales como la conservación de facturas y otros justificantes documentales. Además, con el tiempo las nuevas tecnologías han ido cambiando la forma en que los empresarios cumplen con sus obligaciones formales, permitiendo una mayor agilidad, economía y eficacia, de manera que esta ventaja ha ido perdiendo relevancia. Por tanto, esta ventaja de simplificación de las obligaciones formales es cuestionable, sobre todo en relación a las obligaciones previstas para la estimación directa simplificada, por lo que será poco relevante para el obligado tributario a la hora de decidir si elegir el método de estimación objetiva para determinar el rendimiento neto de su actividad. En cuanto a la seguridad jurídica, las constantes modificaciones normativas introducidas por la Administración Tributaria para tener un mayor control sobre las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente generan un escenario legal complejo, que menoscaba dicha seguridad jurídica y puede provocar el incumplimiento involuntario del contribuyente.

Los beneficios para la Administración Tributaria eran la simplificación del control, con la consiguiente reducción de los costes asociados al mismo, y la garantía de obtener ingresos de determinados contribuyentes. Estos beneficios también han ido perdiendo valor, dado que las prácticas fraudulentas han exigido, por una parte, un mayor control de la Administración Tributaria que ha llevado a la introducción de modificaciones normativas encaminadas a limitar el número de actividades en este régimen, así como los límites cuantitativos para acogerse al mismo; y, por otra parte, el empleo de un mayor número de recursos para la comprobación e inspección de dichas prácticas fraudulentas. Así, en los últimos años el legislador está apostando por restringir cada vez más el número de contribuyentes que pueden acogerse a este método, quizás como una solución para luchar contra el fraude fiscal, por lo que cabe preguntarse si este método se mantendrá o desaparecerá del ordenamiento jurídico en el futuro. Si el legislador decide mantenerlo, cabe suponer que esta tendencia restrictiva del número de sujetos pasivos se acentúe.

Por tanto, las ventajas que en teoría ofrecía este régimen cuando fue formulado resultan cuestionables a día de hoy, y cabe plantearse si su permanencia sigue estando justificada. Lo que sí podemos afirmar es que hay sectores cuya realidad demanda un trato singularizado, un régimen especial para determinar su rendimiento, y ello no ha de suponer ni un privilegio ni un perjuicio. Por ello, quizás la mejor opción pasa por mantener este régimen de estimación pero exigiendo unas obligaciones formales mínimas para evitar que se produzcan situaciones de fraude. Así pues, se plantean numerosas cuestiones en torno al método de estimación objetiva que están siendo objeto de estudio y debate entre los numerosos autores de esta rama del derecho.

Con todo, tras analizar los distintos apartados que se ofrecen en este trabajo podemos asegurar que conocer en profundidad las reglas de cuantificación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades resulta esencial para entender cómo se cuantifican los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF. La estimación de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF es una materia difícil, y muestra la complejidad que reviste el sistema tributario. Una vez realizado el trabajo puedo afirmar que he comprendido la relevancia y complejidad de esta materia, habiendo sido clave contar con conocimientos generales para abordar la misma.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2014): “Manual de Derecho Tributario parte especial”, Thomson Reuters, Pamplona.

ARRANZ DE ANDRÉS, C. (2019): “Medidas fiscales a favor del trabajador autónomo emprendedor en el IRPF. Una revisión crítica”, Quincena Fiscal, nº4/2019.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2007): “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Quincena Fiscal, nº5/2007.

DE LA PEÑA VELASCO, G. (2016): “Sistema Fiscal Español (Impuestos Estatales, Autonómicos y Locales)”, Iustel, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J.J. (2005): “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, Crónica Tributaria, nº 116/2005.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (2007): “La estimación objetiva”, Quincena Fiscal, nº 15.

MALVAREZ PASCUAL, L.A. (2017): “Análisis de las medidas tributarias introducidas por la ley de reformas urgentes del trabajo autónomo”, Centro de Estudios Financieros.

MARTOS GARCÍA, J. J. (2019): “Opciones para combatir el fraude y blanqueo de capitales ¿restricción o eliminación de la estimación objetiva en el IRPF?”, Crónica Tributaria, nº172/2019 (105-156)

MENÉNDEZ MORENO, A. (2006): “Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes”, Lex Nova, Valladolid.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2014): “De la anécdota a la categoría (A propósito de las consultas vinculantes y del régimen de estimación objetiva)”, Quincena Fiscal, nº 12/2014.

Ministerio de hacienda y administraciones públicas (2019): “Manual Práctico de Renta y Patrimonio 2018”.

PÉREZ HUETE, J. (2015): “Comentarios a leyes. Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades. Rendimientos de Actividades Económicas”. Ed. Aranzadi, BIB 2015/1140.

PÉREZ ROYO, I. (2019): “Curso de derecho tributario, parte especial”, Tecnos, Madrid.

SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2012): “Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo”, Quincena Fiscal, nº11.

SERRANO ANTÓN, F. (2019): “Fiscalidad internacional; fiscalidad de artistas”, CEF, Madrid, pp. 935-982.

WEBGRAFÍA

Agencia Tributaria (2020): *“Rendimientos de las actividades económicas en el IRPF”*. Disponible en:

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Empresarios individuales y profesionales/Rendimientos de actividades economicas en el IRPF/Rendimientos de actividades economicas en el IRPF.shtml>