

## Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo.

[BIB 2012\959](#)

**Miguel Ángel Sánchez Huete.**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad Autónoma de Barcelona

**Publicación:** Revista Quincena Fiscal num.11/2012 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2012.

### 1 . La simplificación tributaria y la estimación objetiva

En un contexto de creciente complejidad e interacción económica y social es necesaria la simplificación tributaria: simplificación de la normativa, simplificación de las cargas de gestión y simplificación en los mecanismos de control.

La simplificación aparece asociada a la idea de claridad y sencillez normativa evidenciada en los principios de buena regulación, basados en su necesidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, accesibilidad, simplicidad y eficacia contenidos en el art. 4 de la [Ley 2/2011, de 4 de marzo](#) , de Economía Sostenible. La simplificación tributaria también alude a la idea de facilitar el cumplimiento de las obligaciones masivas estableciendo aplicaciones sencillas y estandarizadas. No hay que olvidar que la simplificación de la gestión encomendada a los obligados supone una disminución de la presión fiscal indirecta, por cuanto no tendrán que afrontar el costo que supone encargar a terceros -abogados y asesores- dichas tareas. Y ello resulta acorde al principio de limitar los costes derivados del cumplimiento de obligaciones formales reconocido en el art. 3 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#) , General Tributaria (en adelante LGT).

La simplificación deviene así un desiderátum normativo exigible a diversos niveles, para la gestión de los obligados, para la regulación tributaria y, también, para la inspección y comprobación por la Administración facilitando su acceso eficiente a la información.

Esta directriz de simplificación constituye necesidad cuando se trata de concretas realidades socioeconómicas como la que integra la pequeña y mediana empresa<sup>1</sup>. Es preciso para las actividades económicas con escasa capacidad de gestión, establecer regímenes que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y aquí cobra especial importancia los regímenes tributarios que simplifican las cargas gestoras, de contabilización y facturación, con el fin de evitar costes indirectos.

<sup>1</sup> Ver a este respecto ALONSO GONZALEZ, L.M. y CASANELLA CHUECOS, M.: «La simplificación de la tributación de las rentas empresariales» en ALONSO GONZALEZ, L.M. (Coord.): *La tributación de la renta empresarial derecho comparado* . Marcial Pons. Madrid. 2008.

El legislador español prevé para determinadas actividades económicas cuyo volumen no exceda de determinadas cuantías -450.000€ de ingresos y 300.000€ por compras y servicios- la posibilidad de aplicar regímenes que simplifican la gestión y el pago del tributo. Así se establecen los regímenes de determinación objetiva, ya sea de la base imponible -aplicable al caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)-, ya sea de la cuota -en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o en los Impuestos Especiales (IE)-. Dichos regímenes poseen un ámbito de aplicación voluntario y aparecen singularizados por tres notas: el carácter subjetivo de los obligados -personas físicas-; el carácter de las actividades desarrolladas y su magnitud; y la exigencia de una

coordinación de los regímenes tributarios a aplicar -conjuntamente el régimen simplificado de IVA y el de estimación objetiva del IRPF-. El régimen simplificado del IVA y el del estimación objetiva del IRPF constituyen una alternativa conjunta y voluntaria para los contribuyentes de actividades de reducidas dimensiones económicas.

Con el método de determinación objetiva se busca un conocimiento de la realidad a través de unas magnitudes -signos, índices y módulos- establecidos normativamente. Es un conocimiento mediato e indirecto, que posee la ventaja de comportar menores obligaciones de facturación y contabilización a su titular. Ahora bien, el calcular la renta a partir de características externas de la actividad puede dar lugar a que el resultado calculado no coincida con el realmente obtenido. Y ello puede generar algunos problemas, tanto para una correcta y justa tributación, como por los peligros que puede originar debido a determinadas prácticas fraudulentas o delictivas.

Si bien la objetividad de los regímenes de simplificación tributaria acostumbra a dificultar la evasión tributaria, existen prácticas que, al amparo de ciertas opacidades informativas o tratamientos fiscales, procede erradicar pues no permiten un adecuado control. De ahí que las inquietudes que suscita dicho régimen no se reducen a las de su gravamen tributario, también en el ámbito de la gestión y de las obligaciones de información que conlleva se originan importantes riesgos a prevenir y corregir. Las menores obligaciones formales -de emisión y conservación de facturas- que implica la estimación objetiva han dado lugar a determinadas prácticas de fraude fiscal y de blanqueo de capitales al amparo de su régimen<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Ver PLAZA VÁZQUEZ, A. L.: [«Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria»](#). *Quincena Fiscal*. núm. 5-marzo. 2011.

Por un lado, ha originado una importante bolsa de fraude tributario consistente en comprar y vender facturas falsas. El contribuyente sometido a este régimen calcula su renta de forma independiente al volumen de su facturación, con lo que emite distintas facturas que no ha de declarar, mientras que quien las recibe -sometido a estimación directa- puede beneficiarse de la práctica de deducciones a las cuotas soportadas -en caso del IVA- o gastos originados -para el caso de IRPF-.

Por otro lado, dicha regulación también puede resultar un mecanismo que favorezca determinados comportamientos delictivos de blanqueo de capitales. Así, pueden existir conductas que, bajo una apariencia de actividad económica real, oculten el origen ilícito de los fondos. Se crean una simulación de rentas y/o actividades, que no se dan, con la finalidad de integrar tales bienes en los flujos económicos lícitos

Ante tales riesgos el legislador actúa señalando medidas de prevención. En primer lugar, se regulan mecanismos intrínsecos de prevención del fraude tributario al establecer los requisitos de aplicación del régimen. Y, en segundo lugar, mecanismos extrínsecos derivados de la aplicación de instituciones tributarias genéricas reconocidas en la Ley General Tributaria ( [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#) ), además de un conglomerado de obligaciones formales -de información y colaboración- en leyes específicas para prevenir las conductas de evasión, pero también de blanqueo.

En dicho contexto, existen numerosos interrogantes que procede poner de relieve, desde evidenciar tales mecanismos preventivos, hasta evaluar su eficacia. Pues, de su correcta aplicación depende el erradicar conductas indeseadas y lesivas, pero también evitar el estigma que supone asociar el ejercicio de la pequeña y mediana empresa a comportamientos de evasión y delito. Para efectuar dichos análisis se ha de partir de una sumaria exposición del significado de la estimación objetiva, remarcando aquellos aspectos capitales para entender su significado. Posteriormente, se ha de poner de relieve las normas de prevención del fraude fiscal y evidenciar los riesgos de las prácticas de blanqueo de capitales en tal contexto.

## **2 . Delimitación del regimen de estimación objetiva**

Para concretar la base imponible en el ordenamiento español existen distintos métodos: la estimación directa, la objetiva y la indirecta. Todos ellos poseen un régimen jurídico diverso, así

como diversos son también los medios de aprehensión utilizados. En la estimación objetiva, los medios son signos, índices y módulos en los términos que cada año fija el Ministro de Hacienda a través de una Orden. Los signos, índices y módulos son unidades físicas -materiales y personales- que integran las actividades económicas a las que se asocia un concreto rendimiento. En tal proceso se calcula y determina un rendimiento medio, pero no el concreto y real de la actividad. Se grava así un rendimiento medio presunto<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> En tal sentido el Tribunal Supremo ha manifestado que la estimación objetiva "opera con presunciones y obtiene resultados ficticios, aun cuando con un cierto grado de probabilidad o verosimilitud [...] (utilizando) módulos pre-elaborados, promedios estadísticos y datos de la experiencia, con una previsible distorsión de la realidad en su aplicación individual [...]" ([STS de 26 y 28 de abril de 1987](#)). En esta línea la [Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977](#) legitima a los Estados miembros para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas (el artículo 24.1 de la Sexta Directiva -actual artículo 281 de la [Directiva 2006/112/CEE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006](#), relativa al sistema común del IVA-).

La estimación objetiva es un régimen de determinación de la renta neta-en caso del IRPF- o de la cuota -en caso del IVA-. En el IVA, al igual que en el IRPF, es el propio sujeto pasivo quien calcula el IVA devengado en base a la aplicación de los índices y módulos correspondientes a la actividad según los datos que resulten de la Orden ministerial. Ahora bien, existen singularidades derivadas de la mecánica propia del tributo y del hecho de que con tal método se determina la cuota a ingresar, y no la base imponible. Así el legislador no fija la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado a través de los correspondientes módulos, únicamente fija el IVA devengado, al cual se le ha de restar el que realmente soporta. Con ello el sujeto, para poder deducirse el IVA, ha de poseer la factura de sus adquisiciones, o sea, se impone la obligación de exigir dicha documentación a sus proveedores<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Ver CALVO VÉRGEZ, J.: «El régimen especial simplificado en el IVA: principales cuestiones». *Carta Tributaria*. Monografías, nº 5. 2008.

El régimen de estimación objetiva se aplica voluntariamente a determinadas rentas de actividades económicas empresariales. Para ello es necesario, en primer lugar, la previsión legal expresa de las concretas actividades y, en segundo lugar, la opción del obligado por su aplicación. Con dicho método no se busca el conocimiento inmediato de la base imponible, se busca un conocimiento indirecto, efectuado a través de unas magnitudes -signos, índices y módulos- establecidos normativamente<sup>5</sup>. Se trata de elementos o datos más alejados de la realidad a medir, pero más evidentes y menos discutibles<sup>6</sup>. 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.

<sup>5</sup> MULEIRO define los regímenes de determinación objetiva como conjunto de normas materiales para la determinación de la base imponible que permiten una medición mediata y aproximada de la misma que aparecen articulados a partir de ciertas magnitudes que concreta la normativa particular de cada tributo. (MULEIRO PARADA, L. M.: *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Marcial Pons. Madrid. 2009, pág. 66).

<sup>6</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons. Madrid. 2004, pág. 81.

La estimación objetiva, resulta generalmente aceptado, que no resulta incompatible con el principio de capacidad económica, pues los signos, índices y módulos permiten gravar la potencialidad de la obtención de renta<sup>7</sup>. Dicha potencialidad se evalúa a partir de módulos de producción económicamente relevantes, y estadísticamente habituales. La legitimidad de tal método se ampara en una amplísima posibilidad de conformación del legislador basada en evitar complejidades en el procedimiento tributario, en la dificultad de comprobar gastos, en evitar excesivos costes de gestión...<sup>8</sup>. Ahora bien los módulos establecidos generan una serie de críticas, formales y materiales.

<sup>7</sup> Afirma las [SSTC 37/1987, de 26 de marzo](#), [FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero](#), FJ 11 b) que «[...] basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo. Si bien "la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» ([SSTC 221/1992, de 11 de diciembre](#), FJ 4, 194/2000, de 19 de julio, FJ 9 y [STC 193/2004, de 4 de noviembre](#), FJ 5, por ejemplo).

8 Así la [Sentencia núm. 214/1994 de 14 julio](#) .

Desde la perspectiva formal, se les critica por no ser precisos ni unívocos, pues la norma que los determinan es excesivamente casuística y no evita la incertidumbre de su aplicación. Desde el plano material, los módulos que se utilizan suponen gravar factores de producción (número de trabajadores y trabajadoras) o elementos patrimoniales aislados (local comercial, potencia instalada...) y no componentes significativos de la renta de la actividad económica, que es el objeto de gravamen. Tal situación puede originar un impuesto que grava ciertos activos considerados de forma aislada, y no la renta empresarial en sí<sup>9</sup>. En tal caso no se simplifica el objeto de gravamen, sino que se sustituye por otro<sup>10</sup>.

9 FERREIRO LAPATZA, J. J.: [«La estimación objetiva» Quincena fiscal nº 15/2007](#) consultado servicio wlex.

10 CRUZ PARDIAL sintetiza lo diversos argumentos a favor y en contra de la estimación objetiva en [«Simplificación tributaria: viabilidad de las estimaciones objetivas»](#). [Quincena fiscal. nº 14. 2006](#) .

También se cuestiona la vigencia del principio de legalidad, ya que la base imponible aparece determinada por signos, índices y módulos concretados en una Orden ministerial. Es sabido que el Derecho Tributario está presidido por el principio de reserva de Ley, que afecta a la creación ex novo de un tributo y a la determinación de sus elementos configuradores, entre los que destaca la base imponible. Ahora bien, dicha reserva no afecta por igual a todos esos elementos esenciales, como ha destacado el Tribunal Constitucional: «[...] la «reserva de Ley» no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, pues el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible o los beneficios fiscales, pero es menor cuando se trata de otros elementos, como la base imponible, que, aun cuando debe estar especificada por la Ley, no cabe desconocer que puede devenir integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza, cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas técnicas y, en consecuencia, la remisión a normas reglamentarias de la concreta y final determinación de algunos aspectos de tales elementos configuradores de la base»<sup>11</sup>. En este sentido los signos, índices y módulos establecidos por una Orden Ministerial no vulneran el principio de reserva de ley si ésta aparece habilitada expresamente para dicha regulación, y aparece justificada por la complejidad de la base imponible. Todo ello sin perjuicio de que a través de la impugnación de concretas valoraciones se pueda cuestionar la Orden Ministerial que los aprobó<sup>12</sup>.

11 Ver sus [sentencias 27/1981](#) , [6/1983](#) , [37/1987](#) , [76/1990](#) , [150/1990](#) y [221/1992](#) . Recoge dicha doctrina también el Tribunal Supremo en la [STS. de 9 de diciembre](#) .

12 Así el TS ha resuelto que la falta de explicación detallada no convierte la Orden Ministerial en caprichosa o infundada ( [F.J. 4ª STS 9 de diciembre de 2003](#) - - y [31 de enero de 2007](#) - -). Ver a este respecto también la [STS 24 de mayo de 2004 \(Sección 2ª\)](#) ponente EduardoGOTA LOSADA que declara la arbitrariedad de algunos módulos de la Orden Ministerial por no ser coherentes.

La aplicación del régimen de estimación objetiva viene determinada por criterios de delimitación positiva y negativa. De manera positiva, se exige cumplir determinados requisitos, relativos a las concretas actividades incluidas -su magnitud y lugar de desarrollo-, y de concordancia en su aplicación con otros regímenes tributarios -la incompatibilidad con el régimen de estimación directa y su coordinación con determinados regímenes de IVA<sup>13</sup>-. La delimitación negativa -los aspectos que excluyen su aplicación- se efectúa por la renuncia del obligado al mismo y por la concurrencia de determinadas causas de exclusión legales. La imbricación de la estimación objetiva con otros impuestos resulta patente también respecto de las actividades incluidas, pues se definen en base a la clasificación efectuada por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Es por ello que una defectuosa ubicación en tal impuesto puede comportar la exclusión en el régimen.

13 Ver DEL HOYO ORTIGOSA, C.: «El método de estimación objetiva: análisis de su ámbito de aplicación». *Carta Tributaria* . nº 1. 2011.

En base a lo anterior podemos afirmar que el régimen de estimación objetiva se caracteriza por: a) prescindir de la realidad económica individual, b) considerar exentas las ganancias patrimoniales, c) ser un régimen opcional, y d) por existir menores obligaciones formales y de información.

a) La Estimación objetiva atribuye un rendimiento a cada modulo, entendiendo por tal a elementos

humanos o físicos relacionados con la actividad en cuestión. Los módulos se prevén para un grupo de contribuyentes, y resultan indicativos de los rendimientos de determinadas actividades<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*. Madrid. Civitas. 2004. pág. 231.

Se determina una renta calculada a partir de características externas de la actividad cuyo resultado puede o no coincidir con el realmente obtenido. Es una renta media, calculada -que no obtenida-, de carácter hipotético, y objetivada en la constatación de determinados índices que habitualmente suponen una potencial capacidad de generar rentas. Tales aspectos han sido fuertemente contestados desde la doctrina tributarista por los riesgos que entrañan, bien porque pueden llegar a conformar una base imponible diferenciada<sup>15</sup>, o bien porque realizan una imposición sobre indicios<sup>16</sup>. En tal línea crítica se afirma que la renta así calculada queda fijada legalmente, constituyendo una ficción que no admite prueba en contra. Pues al contribuyente únicamente le cabe la renuncia previa a dicho régimen. Y la Administración, ha de estar al resultado del mismo, tan solo puede verificar la concurrencia de los requisitos y presupuestos de aplicación de tal régimen.

<sup>15</sup> La estimación objetiva no puede suponer una forma de conformar un hecho imponible diferenciado. SAINZ DE BUJANDA la denomina como estimación presuntiva, pues mide cosas distintas. Dicha estimación comporta una diferenciación, no tan solo en el resultado cuantitativamente medido, sino cualitativamente, en tanto que supone una apreciación diversa del hecho imponible. Con el régimen de estimación objetiva se establece una base alternativa de un hecho también considerado como alternativo, que no aparece expresamente previsto como presupuesto de la obligación tributaria. (SAINZ DE BUJANDA, F.: «Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario». *Hacienda y Derecho*. Madrid. Instituto de Estudios Políticos. T. IV. 1973, pág. 207-208). Respecto del régimen simplificado del IVA GARCÍA-FRESNEDAGEA afirma que «También, se puede considerar contrario a la capacidad contributiva porque el tributo no recae sobre el IVA repercutido real, sino sobre un IVA repercutido supuesto o hipotético, que se calcula de forma estimada a través de la aplicación de una serie de magnitudes empresariales». (GARCÍA-FRESNEDAGEA, F.: [«El régimen especial simplificado en el IVA y la Constitución Española» Quincena Fiscal. nº. 3. 2002](#)).

<sup>16</sup> JUAN LOZANO señala que supone un resurgimiento de la imposición real sobre la renta ya que su cuantificación se efectúa a partir de las características físicas de las fuentes de producción. (JUAN LOZANO, A. M<sup>a</sup>: [La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF. Cuadernos Civitas. Madrid. 1996. pág. 130-131](#))

b) En tal régimen se consideran exentas de tributación las ganancias patrimoniales que dichas actividades generen. El art. 31.2.2<sup>o</sup> [LIRPF](#) afirma que «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 tal precepto se contempla la posibilidad de que afloren unas rentas superiores a las concretadas por los signos, índices y módulos fiscales, que resultan exentas de gravamen. De no existir tal disposición las ganancias no declaradas se considerarían no justificadas y serían objeto de gravamen. A este respecto se ha de tener presente que las ganancias patrimoniales no justificadas son un importante instrumento de cierre y de control de rentas no declaradas, pues permite recuperar la tributación de la capacidad económica oculta. Es una medida eficaz para hacer tributar aquellas rentas que, por desconocidas o sumergidas, no habían tributado y que opera sobre la base de detectar bienes que evidencian haber obtenido rentas superiores. En tal sentido, se trata de una presunción legal iuris tantum, no es propiamente un elemento más de los que integran la renta gravable, sino que la existencia de bienes no declarados constituye un indicio de haber obtenido renta sin haber tributado por ella.

Algunas de las ventajas que suponen los regímenes de estimación objetiva -determinación automática y no generación de controversias- contrastan con los peligros que encierra el hecho de que no se grave la diferencia entre el valor estimado y el real. Tal situación convierte al impuesto en que rige -IRPF- en un tributo sobre el beneficio medio o potencial, pudiendo existir tributaciones superiores a la capacidad económica evaluada de forma directa, pero también inferiores a la misma. Ahora bien, atendiendo a la posibilidad de renuncia de dicho régimen, se parte implícitamente del presupuesto que existirán únicamente sujetos que tributan menos de lo que les correspondería con el régimen de estimación directa.

Desde el plano probatorio resulta que al obligado, sometido al régimen de estimación objetiva, no le corresponde demostrar el origen de la renta se presume su existencia y procedencia en los parámetros objetivos de su determinación. Pero, es más, se afirma que en caso de existir rentas superiores éstas no están gravadas. Este tratamiento, que si bien desde la perspectiva tributaria

puede ser coherente en la propia lógica del régimen<sup>17</sup>, puede resultar paradigmático para amparar o dar cobertura a procedimientos de blanqueo de capitales como desarrollaremos.

<sup>17</sup> En la aplicación de dicho régimen no existe un exceso de renta o ganancia no gravada afirma FERREIRO LAPATZA, J.J. «[La estimación objetiva](#)» *Quincena fiscal. nº 15. 2007*, consultado servicio westlaw. ALONSO GONZALEZ señala también que dicha consecuencia no es más que la premisa que preside el régimen de estimación objetiva en donde el rendimiento neto de la actividad económica se obtiene a partir de los módulos y no cabe ninguna corrección respecto de ese resultado (ALONSO GONZALEZ, L.M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)». *Temas Tributarios de Actualidad*. nº 22. 2007, pág. 8).

c) La estimación objetiva es un régimen tributario voluntario (art. 50.3 [LGT](#)) por lo que constituye una economía de opción en manos del contribuyente. Dicha voluntariedad se plasma en la posibilidad de renuncia que posee el titular. Como regla general, se trata de una renuncia expresa, si bien existen supuestos en los que se reconoce la renuncia tácita<sup>18</sup>. La necesidad de renuncia evidencia la aplicación preferente de la estimación directa, lo que ha llevado a hablar de una voluntariedad indirecta, al no ser el sujeto quien expresamente elige<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Ver art. 33.1 [RD 439/2007, de 30 de marzo](#).

<sup>19</sup> Aluden a la voluntariedad indirecta CAZORLA PRIETO, L.M. y PEÑA ALONSO, J.L.: [El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aranzadi. Navarra. 1999. pág. 275](#).

El mecanismo de renuncia establecido señala una serie de límites en su uso con el fin de que no se utilice de manera estratégica para eludir el tributo. Por un lado, la renuncia vincula a otras actividades económicas que realice el mismo titular y rige para un periodo temporal mínimo. Por otro lado, la renuncia afecta y vincula a otros tributos como el IVA. Se parte de la base de que no resulta posible tributar por el régimen general en el IVA y por estimación objetiva en IRPF, ni viceversa, sino que debe tributarse por el régimen objetivo o general en ambos impuestos.

Como venimos señalando, en la estimación objetiva la capacidad económica resulta evaluada sobre la base de determinados signos índices y módulos. No se cuantifica la verdadera renta de la actividad económica, o el verdadero IVA devengado, sino la proyección que genera la actividad a través de los medios de producción personales y materiales empleados. La potencialidad, en abstracto, delimitada sobre la base de criterios estadísticos y económicos para generar rentas, es el criterio básico. De manera complementaria, si esta previsión estadística es superior a la realidad de la capacidad a gravar, se dota al sujeto del derecho de modificación jurídica que supone la capacidad de optar voluntariamente por este régimen. Resulta así, que trancar con la regla estadística supone la posibilidad de elegir, de planificar el futuro gravamen. Se trata de una planificación de acuerdo con la legalidad, por cuanto supone elegir ante alternativas lícitas, en las que no existe ocultación fáctica -fraude tributario-, ni suponen un uso anormal de las formas jurídicas -fraude de ley o conflicto en la aplicación de las normas tributarias-. Es una opción que conlleva dos órdenes de consecuencias; la primera, el establecer un régimen atenuando de obligaciones formales, sobre todo, aquellas que refieren a la facturación; la segunda, el comportar, en determinados supuestos, una tributación inferior -obligaciones materiales menores- a la derivada de la aplicación del régimen de estimación directa.

d) Una de las peculiaridades del régimen de estimación objetiva son las menores obligaciones formales de los empresarios. Existe un menor rigor de las obligaciones de facturación y de contabilización, en concreto, respecto de las facturas emitidas a clientes. Tanto en el IVA como en el IRPF existe la obligación de conservar, numeradas y por fechas, además de anotadas en un libro registro, las facturas recibidas, o sea, las que proceden de los proveedores. Ahora bien, en estimación objetiva el contribuyente aparece, con carácter general, exento del deber de emitir y conservar las facturas de las operaciones con los clientes<sup>20</sup>. Tal situación ha originado una modalidad de fraude tributario consistente comprar y vender facturas falsas. La trama ilícita parte de que el contribuyente sometido a este régimen calcula su renta de forma independiente al volumen de su facturación, con lo que emite distintas facturas que no ha de declarar. Mientras que quien las recibe, empresario sometido a estimación directa, puede beneficiarse de la práctica de deducciones a las cuotas soportadas -en caso del IVA- o gastos originados -para el caso de IRPF-.

<sup>20</sup> Respecto del deber de facturación se ha de tener presente su regulación en el [LIVA e LIRPF](#), diferenciando si se tratan de

facturas emitidas -a clientes- o recibidas -proveedores-. En relación a la emisión de facturas, a efectos del régimen simplificado del IVA, el art. 164 de la [LIVA](#) remite al reglamento - [RD. 1496/2003](#) - y éste, en el art. 3.1, c), señala la exención de su emisión, salvo si el destinatario es empresario o profesional, o cuando se exija para ejercer un derecho de naturaleza tributaria, entre otros casos. En caso de efectuar dicha emisión, existe la obligación de conservar según el art. 165 de LIVA. En el régimen de estimación objetiva del IRPF el art. 68.6 [RIRPF](#) se remite al RD. 1496/2003, en donde no consta otra exención de emisión que la aludida al haber del IVA -art. 3.1, c)-; si bien dada la concordancia de regímenes parece postularse la misma solución a pesar de la falta de previsión expresa.

La preocupación por el mal uso de dicho régimen y por su utilización fraudulenta lleva a que se adopten determinadas cautelas y prevenciones para su aplicación.

### 3 . La prevención del fraude en la estimación objetiva

Respecto de conductas que se consideran de riesgo para el orden establecido, antes de la represión causante de la lesión al orden social, se arbitran medidas jurídicas de prevención. Son normas con una función de control cuya existencia conlleva una ampliación de los espacios del Estado para efectuar funciones de vigilancia e injerencia en la vida de los particulares. Con ellas se pretende atajar situaciones susceptibles de generar un riesgo para el orden económico establecido. Y se establecen sobre conductas de peligro abstracto, basado en juicios de probabilidad de una lesión real, al que se asignan facultades de prevención proporcionadas. Buena parte de las tareas preventivas se encomiendan a la Administración pública para que, en el marco de sus facultades exorbitantes, evite los riesgos que en abstracto pueden originarse. Así, se interviene dotando a la Administración de amplias potestades -posiciones jurídicas que aglutinan amplias facultades- de injerencia en la esfera personal y patrimonial de los particulares. De forma correlativa, a los particulares se les impone genéricas vinculaciones, de amplios e inespecíficos deberes de colaboración que pueden llevar a situaciones pseudo-administrativas de sujeción.

Dadas las singularidades del régimen de estimación objetiva se plantean diversos mecanismos de prevención de la elusión y del fraude tributario; unos intrínsecos, que se establecen en los requisitos para la aplicación del régimen y, otros extrínsecos, derivados sobre todo de las instituciones tributarias genéricas, previstas en la [LGT](#) y las demás normas tributarias.

#### 3.1 . Normas preventivas de carácter intrínseco

En el régimen de estimación objetiva se establecen diversas medidas de prevención del fraude. Tanto de las conductas que pretenden, a través del engaño y la ocultación, disminuir la tributación, como de las que al amparo de los negocios artificiosos pretenden la aplicación de normativa contraria a sus fines. Dichas medidas se ubican en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, y en las obligaciones de información y colaboración de terceros que se relacionan con los sujetos sometidos al mismo.

A) En primer lugar, respecto del ámbito de aplicación, se establecen unas prevenciones sobre los regímenes compatibles y los límites cuantitativos de la actividad.

Se afirma que es incompatible ejercer varias actividades económicas sometidas a regímenes diversos al de estimación objetiva. En concreto, se establece la incompatibilidad entre la estimación objetiva y la estimación directa respecto de un mismo titular de diversas actividades<sup>21</sup>. Con ello, se quiere evitar que las rentas que provengan del régimen de estimación directa queden camufladas en la exención de ganancias que prevé la estimación objetiva. El régimen simplificado del IVA aparece coordinado con el régimen de estimación objetiva del IRPF, de manera que el sujeto pasivo ha de aplicar ambos regímenes objetivos de manera simultánea.

<sup>21</sup> Ver art. 35 del [R.D. 439/2007](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante RIRPF).

La aplicación del régimen de estimación objetiva se piensa para concretas actividades de escasa magnitud, de ahí la exigencia de límites cuantitativos. Existen tres volúmenes máximos: el volumen por ingresos (450.000€), el volumen de compras (300.000€), y concretas magnitudes específicas de carácter individual en función de actividades<sup>22</sup>. De manera específica, y con el fin de evitar la división

o reestructuración ficticia de una actividad en varias, se establece una norma antielusoria. Así, a la hora de efectuar tales cálculos cuantitativos, se incluyen no solo las operaciones del contribuyente, sino también las desarrolladas por el cónyuge, ascendiente, descendiente y las entidades en régimen de atribución de rentas en que participen cualquiera de ellos, si se trata de actividades idénticas o similares y existe una dirección común de la actividad compartiendo medios personales o materiales<sup>23</sup>. Se trata de una norma preventiva, con ella se trata de evitar la práctica de dividir una actividad económica -de volumen excesivo para aplicar el régimen- en diversas de menor volumen ejercidas por sujetos con relaciones de parentesco.

<sup>22</sup> A los mismos cabría añadir la exigencia del artículo 3 del Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude que prevé un límite impuesto al régimen de estimación objetiva referido a un ámbito concreto -operaciones entre empresarios en donde existe el deber de retención- y en unas cuantías y/o porcentajes determinados. Con él se pretende que tales actividades -sometidas a dicho régimen y sobre las que existe el deber de retención- tengan como destinatarios principales los particulares y no otros empresarios. Tal prohibición añade un requisito negativo para delimitar las actividades que puedan acogerse al régimen de estimación objetiva. Dicha exigencia configura las actividades sometidas a dicho régimen en dos grandes grupos: aquellas que han de practicar la retención y las que no. A las primeras se les exige que más del 50% de su facturación sea realizada a los particulares, si el volumen de sus rendimientos íntegros es superior a 50.000€, y, en todo caso, si el volumen de su actividad es de 225.000€. Tales exigencias parecen perseguir dejar fuera del régimen de estimación objetiva al trabajador autónomo dependiente de aquellas actividades en que existe la obligación de retención.

<sup>23</sup> Ver art. 31.1.3ª de la [LIRPE](#) en relación al art. 32.2 [RIRPE](#).

Para que opere dicha norma se requiere que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo del Impuesto sobre Actividades Económicas. También, ha de existir una dirección común de las mismas, compartiendo medios personales o materiales. Así, en caso de tratarse de una actividad compartida con determinados parientes -cónyuge, descendientes y ascendientes, o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores- se suman sus ingresos y el volumen de su actividad para determinar la aplicación del régimen.

Se trata de una presunción *iuris et de iure*, que pretende evitar el fraccionamiento de las actividades con personas vinculadas al ámbito familiar del contribuyente. FERREIRO alude a que se trata de un hecho imponible complementario, por cuanto trata de aplicar la norma -el régimen de estimación directa- a quienes se sitúan cerca, pero fuera, de un ámbito de aplicación<sup>24</sup>. Su función es evitar divisiones ficticias de una actividad con el fin de aplicar la estimación objetiva, y con un carácter preventivo, pues antes de aplicar el régimen computa los volúmenes de actividades similares ejercidas por parientes.

<sup>24</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: [«La estimación objetiva» Quincena fiscal. nº 15. 2007](#), consultado servicio westlaw.

De la lógica de tal presunción se deduce que tales actividades son irreales, una mera pantalla que oculta los hechos, por lo que constituirá un caso de evasión al que debería aplicarse el régimen propio de la simulación. Tal afirmación nos genera dos interrogantes; el primero, sobre las consecuencias jurídicas de tal medida ¿son las propias de la simulación, o resultan específicas? y, el segundo, qué sucede en el caso de que se descubra un fraccionamiento ficticio, o sea, parientes que se están aplicando dicho régimen habiendo efectuado un fraccionamiento ficticio de la actividad, ¿se aplica dicho régimen o, por el contrario, las consecuencias de la simulación?

Respecto del primer interrogante se ha de afirmar que se trata de una cláusula antievasiva específica de carácter preventivo. Su relación con la simulación es peculiar ya que posee un efecto específico: excluye la aplicación del régimen tributario. Es un efecto propio de su naturaleza preventiva, en donde no existe perjuicio ni evasión consumada. De ahí que no corresponda aplicar las consecuencias sancionadoras propias de la simulación, se trata de una conducta preparatoria de una evasión no realizada.

Ahora bien, el problema surge cuando no opera preventivamente dicha medida y se aplica indebidamente el régimen, ¿se aplica también dicha presunción y sus efectos? La respuesta ha de ser negativa, pues entendemos que éste no resulta su presupuesto de hecho ya que opera antes de

que resulte de aplicación tal régimen. Pero las consecuencias son diversas, pues si se trata de una conducta evasiva, en donde existe ocultación de hechos con la finalidad de disminuir la tributación aplicando el régimen de estimación objetiva, existirá una conducta simuladora a la que procede sancionar. En tal supuesto la medida a aplicar será la simulación con sus consecuencias anejas, pero también con las exigencias propias de probar el comportamiento simulatorio existente. No cabe aplicar la facilidad probatoria que supone la presunción *iuris et de iure* de la clausula preventiva antifraccionamiento comentada.

La presunción *iuris et de iure* considera que la actividad que realizan dichos familiares, compartiendo medios personales y familiares con una dirección común, es única<sup>25</sup>. Y la consecuencia es considerar que se trata de una misma actividad, e impedir que se pueda optar por dicho régimen si el volumen conjunto rebasa los límites. En dicha norma el vínculo familiar puede resultar un criterio determinante para el cómputo aislado a considerar. La medida preventiva establecida enfatiza la relación familiar y la actividad similar. Ahora bien, el compartir cualquier medio personal o material entre familiares no puede prejuzgar la existencia o no de una separación de actividades. El elemento clave será determinar cuándo existe una dirección común, y dicho aspecto genera no pocas discrepancias y dudas sobre su definición, pues supone complicar un régimen que se quiere simple y claro.

<sup>25</sup> ALONSO GONZALEZ, L.M.:»El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)». *Temas Tributarios de Actualidad* . nº 22. 2007, pág. 9-10.

La loable finalidad del precepto se arbitra sobre la base de una medida drástica -una presunción que no admite prueba en contra-, que posee, además, unos efectos colaterales a tener presente. Por un lado, puede poner bajo sospecha la práctica habitual, y deseable, que supone la comunicación y continuidad en la actividad empresarial ejercida por otros miembros de la familia. Y por otro lado, desde la perspectiva tributaria del régimen de estimación objetiva, complica una regulación pensada para ser simple y sencilla, estableciendo reglas que mediatizan el conocimiento del ámbito de aplicación del mismo. Así, se insertan conceptos jurídicos cuya interpretación no es unívoca, como dirección común o el ejercicio de actividades similares.

B) En segundo lugar, se establecen normas preventivas respecto de determinadas actividades defraudadoras consistentes en la compraventa de facturas. Es un supuesto en que el obligado por el régimen de estimación objetiva colabora, activa y directamente, en el fraude tributario de otro sujeto mediante la emisión y entrega de facturas falsas. La lógica de dicho fraude se basa en las singulares características de la estimación objetiva, pues el mayor número de facturas emitidas no supone un mayor cómputo de ingresos, a efectos de IRPF, ni afecta al IVA a deducir del sujeto emisor. El comprador de las facturas es un sujeto que ejerce una actividad económica sometida a la estimación directa, en donde los gastos que evidencia la facturación adquirida, y el IVA soportado, poseen relevancia al poderse deducir<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> La [Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central \(TEAC\) de 25 enero 2011](#) plantea esta problemática de forma meridiana en su FJ 2º.

Las facturas son un soporte documental que permite generar una apariencia de operaciones económicas válidas. Otorgan una presunción de legitimidad, pues «el documento despliega una eficacia probatoria, como instrumento de preconstitución de prueba, que viene acompañado de una función de perpetuación de su contenido y otra de garantía, en cuanto que en él ha de resultar determinada una persona que asume el contenido del documento» (STs. de 28 de octubre y 13 de junio de 1997 y 18 de marzo de 1991). Con la emisión de factura también se tutelan específicamente intereses tributarios, pues a través de ella se hace posible una correcta aplicación del tributo. Las funciones que desempeña la factura son diversas resultando, algunas de ellas, genéricas - de información para la Administración tributaria o de prueba para el obligado- y otras más específicas frente a concretos impuestos -requisito para la repercusión tributaria, y de instrumento para el ejercicio del derecho-deber a la deducción-.

Para prevenir el tráfico fraudulento de facturas la [Ley 36/2006](#), de medidas de prevención del fraude fiscal, introdujo la obligación de retener el 1% cuando el emisor de la factura ejerza determinadas actividades y sus rendimientos se determinen mediante el método de estimación

objetiva. La información que origina dicha retención -más que su importe- habría de poseer un efecto disuasorio de tales prácticas, ya que la Hacienda Pública puede analizar los volúmenes de facturación, los periodos en que se emiten, y los sujetos que tienen como destinatarios para detectar irregularidades. Dicha información sería un trazador que identifica aspectos básicos para desincentivar las acciones ilícitas, tanto del emisor como del receptor de dichas facturaciones. Así se impone al empresario sometido al régimen de estimación objetiva el deber de soportar retención del 1% en caso que exista un pago por otro empresario<sup>27</sup>. El empresario que contrata los servicios de otro, sometido a dicho régimen, posee además un deber de diligencia e información sobre el régimen tributario al que se haya sometido su contraparte.

<sup>27</sup> Régimen establecido en el art. 101.5, d) [LIRPF](#) y art. 95.6 [RIRPF](#).

Respecto de la obligación de retención establecida por dicha norma se han vertido diversas críticas<sup>28</sup>. Unas, relativas a su funcionalidad, por cuanto se estima que ya existían mecanismos de prevención de las conductas lesivas -las sanciones tributarias-, o por que dicha medida no alcanza el resultado de control que persigue. Otras críticas, relativas a la carga que supone la medida, afirman que resulta desproporcional establecer un mecanismo de retención únicamente para controlar rentas. Resulta evidente que el escaso tipo de retención evidencia un interés por la información, más que por la recaudación. Supone el establecimiento de una obligación tributaria gravosa -por los sujetos que intervienen y la entidad de sus consecuencias- con una finalidad informativa, que podría obtenerse con obligaciones de facturación más livianas.

<sup>28</sup> Entre otros GARCIA NOVOA, C.: «[El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude \(II\)](#)». *Quincena fiscal. nº. 10. 2006*, pág. 26 y 27 y MULEIRO PARADA, L. M.: *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Marcial Pons. Madrid. 2009, pág. 89.

### 3.2 . Normas preventivas de carácter extrínseco

Tales normas aparecen integradas por instituciones tributarias externas a la regulación de la estimación objetiva, y su finalidad es la prevención del fraude. En tal sentido, cabría diferenciar entre las normas establecidas en la Ley General Tributaria ( [LGT](#) ) y las previstas en otras disposiciones tributarias.

A) Las instituciones establecidas en la LGT tienden más a la declaración y corrección del fraude tributario que a su prevención, aunque no cabe ignorar la eficacia disuasoria de toda medida de corrección o represión. El conminar legalmente con un represivo punitivo la realización de una conducta lleva implícito un efecto de prevención de la realización de la conducta prohibida. De tales instituciones cabe destacar, la simulación tributaria (art. 16 de la LGT) y la técnica jurisprudencial del levantamiento del velo, cuya introducción en el ámbito tributario se ha realizado a partir del supuesto de responsabilidad subsidiaria reconocida en la LGT.

Bajo el común fundamento del levantamiento del velo el art. 43.1, g) y h) de la LGT establece dos supuestos que afirman una responsabilidad tributaria y sancionadora<sup>29</sup>. Ambos se configuran sobre una misma institución, la responsabilidad, y sobre presupuestos operativos idénticos, dado el fundamento común y su redacción legal. Tales presupuestos basculan, desde la perspectiva objetiva, por la posición de control o dominio del sustrato, y desde la perspectiva subjetiva, por la finalidad de eludir la responsabilidad con la Hacienda Pública. Compartiendo fundamento y requisitos se establecen dos casos de responsabilidad sobre la base de la utilización aparente y ficticia de la persona jurídica.

<sup>29</sup> Más extensamente en SANCHEZ HUETE, M.A.: *El levantamiento del velo. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid. Marcia Pons. 2008.

El supuesto contenido en el art. 43.1, g) es el referido a la sociedad pantalla, entidad que es utilizada de manera instrumental para que el sustrato no resulte obligado tributariamente. En este caso se elude la vinculación como mecanismo de evasión patrimonial, estableciendo la obligación en una apariencia. El sustrato puede estar integrado por una o varias personas, físicas o jurídicas, y ha de poseer el control de la entidad aparente. En tal supuesto se produce la extensión de la responsabilidad sobre obligaciones e infracciones ajenas, de la sociedad pantalla, al sustrato.

El supuesto del art. 43.1, h) de la LGT es el referido a la sociedad refugio y afirma la responsabilidad tributaria y sancionadora de las sociedades controladas, respecto de las obligaciones tributarias e infracciones de la sociedad o persona física dominante. En este caso se produce a la inversa, se origina la extensión de la responsabilidad sobre obligaciones e infracciones del sujeto que ejerce el control a la entidad controlada. En tal esquema la persona jurídica es utilizada aparentemente para evadir la responsabilidad tributaria ya nacida, como lugar donde ubicar bienes y derechos fuera del patrimonio del obligado para que queden al margen de la ejecución de la Hacienda Pública.

Tal regulación trata de plasmar dos situaciones diferenciadas; en ambas, existe una sociedad aparente, si bien en una tiene el carácter de sociedad de pasivo, por cuando asume las obligaciones que en puridad no le corresponderían y, en otra, se trata de una sociedad de activo, ya que detenta formalmente los bienes y derechos del obligado. Se utiliza la subjetividad de las persona jurídicas, bien para interponer entre la Administración tributaria y el verdadero obligado otro sujeto, bien como mecanismo subjetivo de vaciamiento patrimonial. Con la responsabilidad establecida respecto de la sociedad refugio se pretende mantener la integridad patrimonial respecto de las deudas. Con la sociedad pantalla, se tiende a que la obligación tributaria nazca y afecte al patrimonio de la persona que manifiesta la voluntad real. Con una medida se atiende más -que no exclusivamente- a velar por la integridad del patrimonio, mientras que con la otra, al establecimiento de una vinculación real o una imputación patrimonial.

Respecto de la simulación, se trata de una declaración de voluntad emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes con fines de engaño, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o que es distinto de aquel que realmente han llevado a cabo. De la afirmación enunciada se diferencian dos clases de simulación: a) La absoluta, en la que el negocio aparentado carece de contenido real, ya que resulta una mera ficción exterior, b) La relativa, consiste en exteriorizar frente a terceros de un negocio inexistente, mientras que las partes quieren y acuerdan la realización otro distinto; así el primero es el negocio simulado y el segundo el disimulado.

La simulación se encuadra tradicionalmente dentro de los negocios anómalos. Negocios, que suponen una deformación de las figuras habituales para escapar de su regulación normal, no son ilícitos en sí, pues aparecen dentro del ejercicio de la autonomía de la voluntad<sup>30</sup>. Dentro de tal categoría se encuentran, tanto el negocio simulado, caracterizado por su fin engañoso y por la divergencia entre lo declarado y la voluntad subyacente, los negocios fiduciarios, en los que existe una escisión entre el propietario aparente y el real, los negocios indirectos, en donde se celebra un negocio con causa verdadera siendo su resultado propio de otro, y los negocios celebrados en fraude, que amparan negocios lícitos para evitar una prohibición legal<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> DECASTRO Y BRAVO, F.: *El negocio jurídico*. Madrid. Civitas. 1991, pág. 330.

<sup>31</sup> PONT CLEMENTE, J. F.: *La simulación en la nueva LGT*. Marcial Pons. 2006, pág. 91-92.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes, de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa del contrato y, en particular, en los artículos 1275 y 1276 del [Código Civil](#), relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o simulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

La función que se atribuye a la simulación en Derecho tributario es la misma que en el resto del ordenamiento jurídico. La consecuencia aplicable varía, según se trate de simulación absoluta o relativa. En la primera, es declarar la nulidad del acto o negocio. En la segunda, se procede a la verdadera calificación jurídica y a aplicar la norma tributaria que regula el verdadero acto o negocio realizado, de acuerdo al artículo 16 LGT. La simulación configura una realidad aparente, no querida. De ahí que el ordenamiento tributario establezca una sanción punitiva para tal conducta. En la

simulación existe una voluntad de defraudación tributaria, se pretende dejar de pagar la deuda tributaria a través de configurar una realidad no querida por las partes -disimulada-, que oculta otra realidad querida -simulada-. No resulta una mera elusión, sino la configuración de una realidad inexistente que oculta, normalmente, otra querida.

B) En otras normas tributarias existen un gran número de disposiciones con la finalidad de prevenir el fraude tributario, pero que también pueden ser utilizadas para prevenir el blanqueo de capitales. Tienen como base la información y a cuyo cumplimiento se compele mediante diversas consecuencias jurídicas no deseadas, no siempre fiscales ni punitivas, sino mercantiles, civiles o registrales. Se trata de mandatos impuestos por normas tributarias a los que se establecen consecuencias de diversa naturaleza. Su utilidad reside tanto en prevenir el fraude fiscal como el blanqueo de capitales. A título ejemplificativo podemos señalar:

1º. La pérdida de la posibilidad de deducir fiscalmente un gasto en caso de efectuar un pago en metálico<sup>32</sup>. Se compele a la utilización de medios de pago rastreables, cheques, transferencias bancarias, tarjetas de crédito..., de lo contrario no podrá gozar del beneficio fiscal que se establece. En esta línea el Gobierno estudia, como medida de lucha contra la economía sumergida y el dinero negro, prohibir el uso de pagos en efectivo cuando intervengan empresarios<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> El [Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril](#), de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, añade una disposición adicional vigésima novena en la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estableciendo una deducción por obras de mejora en la vivienda habitual. Son obras que tienen por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular, la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en metálico.

<sup>33</sup> Así en el art. 6 del Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude se establece una limitación en la utilización de los medios de pago en efectivo -a partir de 25.000€- cuando intervienen empresarios, que no sean entidades de crédito. Resulta una obligación que resulta sancionada con el 25% del importe. Es una medida preventivo-represiva sobre un supuesto de peligro abstracto de evasión. Dicho peligro lo integra la concurrencia de dos hechos objetivos: el pago de una determinada cuantía y la existencia de un empresario. Tal suposición de peligro parte de una visión ciertamente patológica e inquietante del legislador respecto de la sociedad civil, pues no puede establecerse una presunción -y mucho menos una represión- sobre la concurrencia de hechos tan genéricos.

2º. Establecimiento de deber de retención del 1% -ya comentado- de las facturas abonadas a empresarios sometidos al régimen de estimación objetiva.

3º. Deber de hacer constar el Número de Identificación Fiscal y los medios de pago empleados<sup>34</sup>. Con tal exigencia se pretende no tan solo identificar al titular, sino también la constatación de la realidad de la entrega de dinero o precio pactado. Es una medida que aparece orientada a la transparencia de los intercambios, sobre todo, en el mercado inmobiliario.

<sup>34</sup> Mediante la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre](#) se modifica el art. 17 de la [Ley de 28 de mayo de 1862](#), del Notariado. En la misma orientación se modifica el art. 21 de [Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946](#).

La [Ley 36/2006, de 29 de noviembre](#), de medidas para la prevención del fraude fiscal, para el caso de que no exista constancia del Número de Identificación Fiscal establece el cierre fiscal -imposibilidad de anotación- para determinados registros públicos. La efectividad de tal uso queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de la Propiedad de tales escrituras. Se origina, además de una eventual sanción por no uso del Número de Identificación Fiscal, una eficacia jurídico registral para el caso de incumplimiento. También, respecto de los registradores de la propiedad, se prevé la obligación de no inscribir documentos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles<sup>35</sup>, y respecto de los registradores mercantiles, se establece la obligación de no inscribir anotaciones respecto de la entidad que haya sido revocado el Número de Identificación Fiscal asignado, además de que las entidades de crédito no efectúen cargo o abonos en sus cuentas.

<sup>35</sup> Ver art. 254 de la [Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946](#).

El cierre registral originado es un efecto jurídico cuya finalidad es compeler al cumplimiento de la obligación tributaria de utilización del Número de Identificación Fiscal. La ausencia de inscripción no supone un mal, una sanción en sentido estricto, sino la falta de los efectos deseados o esperados. Los límites de tal medida en relación a la sanción resultan imprecisos, y las garantías del sistema de imposición para tales supuestos sustancialmente menores<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Ver [SANCHEZ HUETE](#), M.A.: *Las infracciones tributarias en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid. 2007, pág. 20.

4º. Ineficacia de las operaciones bancarias si no se utiliza el Número de Identificación Fiscal. Se pretende la identificación de la titularidad de los activos y negocios y se compele a ello, no tan solo mediante sanciones tributarias, sino con la ineficacia mercantil de la operación<sup>37</sup>.

<sup>37</sup> Ver [D.A. 6ª de la LGT](#).

5º. Visado previo en la matriculación de vehículos, respecto del Impuesto Especial de determinados medios de transporte, para comprobar la realidad del valor declarado. Se pretende verificar la corrección del valor declarado bajo la admonición de no efectuar la matriculación y con ello impedir la circulación del vehículo. Con tal cautela se quiere desterrar prácticas en las que se matriculaban vehículos de gama alta a precios bajos. La Jefatura de Tráfico exigirá el recibo que acredite el pago del impuesto del año anterior del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica<sup>38</sup>. Es una medida que también supone el cierre registral pues limitará el tráfico mercantil (cambio de titularidad) o el uso y disfrute del bien.

<sup>38</sup> Así se establece el 7.1 3 de la [Ley 38/1992, de 28 de diciembre](#), de Impuestos Especiales.

Algunas de las anteriores medidas originan distorsiones en el tráfico jurídico al establecer la ineficacia de operaciones crediticias o su ineficacia registral o negocial. Pero, además, supone atribuir a un tercero facultades de control y corrección de comportamientos privados. Se traspasan así tareas de coacción y control a manos de terceros particulares, otorgando poderes de modificación unilateral de la eficacia negocial sobre la base de la apreciación del incumplimiento de la obligación tributaria.

A través de tales medidas estamos asistiendo a un procedo de privatización en el control de las obligaciones tributarias. Pues serán los particulares, u otras autoridades públicas no especializadas, quienes controlen el cumplimiento de la normativa tributaria. Con ello se tiende a una cierta panfiscalización del control y gestión tributaria, por múltiples órganos de la Administración y por cualquier sujeto con poder negocial. Y ello resulta un grave riesgo, pues las garantías y objetividad que suponen los procedimientos administrativos están ausentes en tales supuestos.

#### **4 . La estimación objetiva y el blanqueo de capitales**

La estimación objetiva como mecanismo de blanqueo supone una conducta que, bajo la apariencia de una actividad económica real, oculta el origen ilícito de los fondos. Se origina una simulación de rentas y/o actividades que no se dan, con la finalidad de integrar tales bienes en los flujos económicos lícitos<sup>39</sup>. El blanqueo de capitales resulta el proceso al que se someten los ingresos producidos por el delito para ocultar su origen ilegal y legitimar las ganancias ilícitas de ese delito. Es una acción delictiva que causa perjuicio a los flujos económicos lícitos, a la confianza de los mercados financieros, distorsiona la competencia, cuestiona la profesionalidad y la confianza de los sectores en los que habitualmente aparece.

<sup>39</sup> El [Código penal](#) sanciona en sus arts. 301 a 304 al blanqueo de capitales. En particular su art. 301.1 afirma que «El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos [...]». A los efectos de la [Ley 10/2010, de 28 de abril](#), de Prevención del Blanqueo de Capitales y la de la Financiación del terrorismo se delimita con gran amplitud en el art. 1.2. Dicha tipificación penal supone reconocer la sustantividad delictiva, con independencia del delito subyacente del que provengan los bienes.

El análisis de la presente problemática ha de partir evidenciando la convergencia existente entre la

normativa tributaria y los comportamientos delictivos constitutivos de blanqueo de capitales: las normas tributarias buscan gravar la riqueza existente y las conductas delictivas de blanqueo el sobre-gravamen. Buscan la tributación como mecanismo para aflorar rentas de origen delictivo a los circuitos económicos lícitos. Ahora bien, la tributación no legitima los fondos ilícitos -no los blanquea-, pues su gravamen no atribuye titularidades, ni transmuta ilicitudes, pero las normas fiscales pueden favorecer tales comportamientos delictivos enmascarando su realidad<sup>40</sup>. En tal contexto, la estimación objetiva presenta algunos interrogantes respecto de su uso -su mal uso- como instrumento para blanquear dinero.

<sup>40</sup> Al margen de otras concurrencias, el [Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo](#) ha introducido una modificación en el art. 180.2 de la [LGT](#) con una relación directa entre el delito de blanqueo y las regularizaciones fiscales. Literalmente dicha norma supone una exoneración de la responsabilidad penal por tal delito en caso de regularización fiscal: «[...] la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública [...]». Por consiguiente, regularizada la situación tributaria quedaría sin castigo otros eventuales delitos, no tan solo los constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. La interpretación literal dicho precepto conduce a una amnistía penal genérica, de todo tipo de delitos. Tal interpretación no puede prosperar en base a dos argumentos. El primero lógico, no cabe afirmar la impunidad de delitos que nada tengan que ver con la deuda tributaria. Piénsese en el ejemplo del asesino en serie que resulta deudor tributario y regulariza su situación tributaria, no puede resultar exento de su responsabilidad criminal por los delitos cometidos. El segundo relativo al rango normativo, la modificación introducida en el art. 180.2 de la LGT es una ley ordinaria que difícilmente podrá afectar a lo dispuesto por leyes orgánicas reguladoras de los delitos y las penas. Así una ley ordinaria no podrá modificar lo dispuesto por una ley orgánica.

Para ello cabe comenzar nuestro análisis distinguiendo diversos supuestos de ilicitud (delictiva o no) que pueden darse en el seno de las actividades económicas sometidas al régimen de estimación objetiva.

1º. Cuando las actividades económicas son el instrumento para cometer delitos.

2º. Cuando la actividad económica oculta la comisión del delito y/o sus efectos económicos.

3º. Cuando la actividad económica es el mecanismo para borrar el rastro de los capitales de procedencia ilícita y reintroducirlos en el tráfico lícito.

La primera conducta no es constitutiva de blanqueo ya que los bienes no son de origen delictivo, aunque puedan ser utilizados para tales fines.

La segunda conducta se encuadra en el encubrimiento o receptación; son acciones de favorecimiento real. Es una conducta que trata de asegurar o aprovechar las ganancias, un mero agotamiento de la conducta principal y previa. Se realiza una ocultación material del objeto del delito, pero no la actividad de reintroducción en la economía legal propia del blanqueo. ARANGUEZ SANCHEZ excluye del blanqueo las conductas de mero disfrute del beneficio ilícito, o su simple transformación en bienes de consumo que aprovecha directamente a su autor o partícipes del delito previo<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> ARANGUEZ SANCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*. Marcial Pons. Madrid. 2000, pág. 177.

Mayor problemática plantea tal supuesto cuando se mezclan en la actividad bienes de procedencia legal e ilegal. Puede suceder, además, respecto de los bienes de procedencia ilegal que, unos, son efectos del delito previamente cometido que se pretende ocultar, por lo que se trata de un mero aprovechamiento que implica su consumación, y otros, son bienes ilícitos que se pretenden blanquear, o sea, su finalidad es reintroducirlos en la economía legal. Ante la mezcla de bienes procedentes de actividades delictivas con otros de origen legítimo se plantea, o bien, su consideración unitaria, en función de la mayor o menor primacía de los bienes que se mezclan, o bien, se aboga por su escisión. Adoptar el criterio de solución basado en el nivel de significancia, es un criterio flexible que postula soluciones al caso, en base a la correlación entre los elementos «manchados» y «no manchados». Supone el empleo de un criterio de proporcionalidad y análisis del caso concreto, en relación con el grado de correlación entre la parte legítima y la delictiva<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> BLANCO CORDERO, I.: [El delito de blanqueo de capitales](#). Aranzadi. Pamplona. 2002, pág. 300.

Relacionado con estas problemáticas cabe cuestionar el tratamiento de los beneficios producidos por los bienes de origen ilícito. Si proceden de capital ilícito, se han de considerar ilícitos; pero el

problema surge, como en el caso anterior, ante empresas financiadas parcialmente con fondos ilícitos. La solución tendría que ser semejante sobre la base de aplicar la regla de la significancia<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Ver ARANGUEZ SANCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*. Marcial Pons. Madrid. 2000, pág. 212.

La tercera de las conductas mencionadas es la relevante a efectos del blanqueo. Supone que el sujeto altera las declaraciones de la actividad para tributar por unos ingresos que no le corresponderían. En tal supuesto no existe perjuicio para la Hacienda Pública y, en puridad, no existe deuda originándose un ingreso tributario no debido.

En términos penales se ha de tener presente que el blanqueo permite dotar, al bien sobre el que recae, de la apariencia de licitud en cuanto a su origen<sup>44</sup>. Para ello se requiere, en primer lugar, de la utilización de un título jurídico de cobertura simulado, de manera que aparente una licitud. En segundo lugar, los bienes objeto de blanqueo han de haber sido obtenidos de manera previa y forma ilícita.

<sup>44</sup> Ver PRIETO DEL PINO, GARCIA MAGNAY MARTIN PARDO si bien estas autoras y autor efectúan una clasificación crítica respecto del modelo utilizado por el GAFI. (PRIETO DEL PINO, A.M., GARCIA MAGNA, D.I. y MARTIN PARDO, A.: «La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales». *Revista para el análisis del Derecho*. nº 3. 2010, pág. 12 consultado en).

El negocio aparente no genera renta alguna, y su utilidad es de mera pantalla para legitimar los bienes que se poseen -con carácter previo y de origen ilícito-. De manera más analítica se requiere:

1º. Poseer, con carecer previo, bienes de origen ilícito. Los bienes que se generen a posteriori no entraran en la consideración propia del delito de blanqueo.

2º. Realizar una actividad económica por cuenta propia de carácter ficticio. Así, puede simularse la existencia de una actividad, cuando esta nunca ha tenido lugar, o simplemente se simula mayor actividad que en la realidad existente.

3º. Imputación, de los bienes ilícitos poseídos previamente, a los resultados de la actividad económica. Con esta operación se cierra el círculo, de manera que dota de legitimidad al justificar su origen a los bienes ilícitos.

Sobre la base de los anteriores requisitos se evidencian diversos caracteres de la conformación del régimen de estimación objetiva que pueden intervenir en su utilización como mecanismo de blanqueo. De los mismos cabe destacar tres aspectos disfuncionales en relación a la prevención de la conducta del blanqueo: los signos, índices y módulos sobre los que se determina la renta, la exención de renta establecida en la estimación objetiva, y el régimen atenuado de obligaciones formales

Los signos, índices y módulos aplicados a la lógica del blanqueo de capitales, pueden beneficiar y facilitar dichas prácticas ilícitas.

Por un lado, el no gravar las rentas reales de la actividad enerva la investigación respecto de las mismas, pues siempre que no atañe a los volúmenes de ingresos y compras que justifica la aplicación del régimen la Hacienda Pública no tendrá interés en conocer su origen. No existe la necesidad, a efectos tributarios, de identificar la fuente generadora de los ingresos, dada la apariencia que supone la actividad sometida a estimación objetiva. Esta ausencia de investigación facilita, *de facto*, una opacidad fiscal.

Por otro lado, y de manera conexa al anterior criterio, el no tributar por los mayores ingresos reales facilita las prácticas de aquellos que pretenden aflorar rentas ocultas o de procedencia ilícita. La estimación objetiva facilita la confusión, en el patrimonio de la actividad económica, de los ingresos derivados de la actividad y los que proceden de otras fuentes u orígenes; ya sea, por provenir de ingresos anteriores que han permanecido ocultos u opacos para la Hacienda Pública; ya sea, por provenir de actividad delictivas.

Como hemos analizado la estimación objetiva conlleva, junto a una menor carga gestora, el gravar exclusivamente las rentas estimadas, resultando exento el exceso de rendimientos reales obtenidos.

A este respecto se ha de tener presente que el vincular la determinación del rendimiento con la exención de los ingresos son aspectos que no necesariamente han de estar asociados. De hecho en la [LIRPE](#), en un primer momento -de 1978 hasta la de 1991-, se concibió como aspectos disociados, de manera que se consideraban incrementos de patrimonio no justificados cuando se obtenían rendimientos superiores a los reales<sup>45</sup>. A partir de la [Ley 18/1991, de 6 de junio](#) (art. 69.5) y hasta la actualidad, se establece la norma a que aludimos, en virtud de la cual se exonera de gravamen las mayores rentas que generan tales actividades<sup>46</sup>. Dicha norma se sustenta en dos criterios, uno, de carácter intrínseco o propio del régimen, y otro, de carácter extrínseco, en donde prima su carácter extrafiscal.

<sup>45</sup> La Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de enero de 1980 plasma dicha orientación al afirmar que «[...] el sistema de simplificado de estimación objetiva singular es un método para la determinación de rendimientos netos pero no un medio de exención de ingresos [...]».

<sup>46</sup> Ver ALONSO GONZALEZ, L.M.: «El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)». *Temas Tributarios de Actualidad*. nº 22. 2007, pág. 11.

El primero, aduce que la exención se deriva de la lógica del propio régimen, pues la diferencia con la realidad ya ha sido aceptada por el legislador con carácter previo. De manera coherente, dicha exención tiene como presupuesto el que los ingresos objeto de gravamen provienen únicamente de la actividad económica sometida a tal régimen. Así, para preservar tal orientación, se exige que rijan la estimación objetiva para todas las actividades económicas del sujeto. La convivencia de diversas estimaciones -objetivas con las directas- generaría distorsiones y perjuicios en la lógica de éstos últimos, ya que permitiría camuflar sus ingresos en la exención de gravamen de la estimación objetiva.

El segundo posee una base extrafiscal, por cuanto supone un estímulo para que los pequeños empresarios, destinatarios de tal régimen, aumenten su actividad económica e incrementen sus ingresos. Se incentiva la actividad económica, dejando de gravar, cuando supere los ingresos estimados objetivamente. En tal sentido se afirma que supone primar al empresario diligente y perjudicar a quien no lo es<sup>47</sup>. Tal incentivo posee el límite que determina el ámbito de aplicación del régimen, pues no puede superarse el volumen de ingresos y compras establecido. Por consiguiente, el límite para la exención legal de ganancias aparece determinado por los máximos fijados para la aplicación del régimen de estimación objetiva.

<sup>47</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Apología a contracorriente de la estimación objetiva». *CT*. nº 116. 2005, pág. 66.

Con el régimen de estimación objetiva se pretende un mínimo recaudatorio, de manera rápida y con bajo coste administrativo, respecto de una masa de contribuyentes con escasa capacidad para asumir los costes indirectos. Ahora bien, genera riesgos por la falta de información e inexactitud en la determinación de las bases tributarias, ya que parte de tomar los resultados medios de cada sector o actividad.

La falta de información concreta sobre la existencia y origen de la renta genera opacidad. Esta opacidad, en el plano tributario, facilita la evasión y la discriminación si éstas no son gravadas y, en el plano sancionador, facilita la impunidad<sup>48</sup>. Es por ello que resulta necesario extremar precauciones respecto a los sectores a los que se aplica dicho régimen y efectuar algunas modificaciones normativas, tanto de las obligaciones formales -de información y registro-, como respecto de los signos, índices y módulos de medición de la actividad económica.

<sup>48</sup> Así lo corrobora el Informe para la reforma de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Comisión de 3 de abril de 2002: «Los contribuyentes cuyos rendimientos se estiman mediante el sistema de módulos están obligados a llevar unos registros muy reducidos en relación con las facturas expedidas y recibidas, por lo que todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos como clientes o proveedores pueden ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal.»

## 5 . Propuestas y conclusiones

En primer lugar, cabe propugnar una visión restrictiva en la aplicación del régimen de estimación

objetiva tal y como aparece regulado. En tal sentido, cabe afirmar una aplicación selectiva en función, no tan sólo de magnitudes cuantitativas sino también de actividades.

Los regímenes que simplifican la gestión y el pago del tributo están pensados principalmente para actividades de escaso volumen, pero también hay que excluir los de sectores que pueden generar problemas de evasión o blanqueo. De ahí que el régimen tributario de estimación objetiva ha de ser aplicado con un carácter restrictivo y función preventiva, excluyendo determinados grupos de actividades; ahora bien, teniendo presente dos cautelas relevantes. La primera, que las actividades excluidas posean elementos suficientes para aplicarles la estimación directa en cualquiera de sus modalidades. Y, la segunda, que la exclusión de tal régimen no suponga un perjuicio o trato desfavorable para tales actividades. Se ha de evitar el uso de los instrumentos jurídicos habituales de prácticas ilícitas, pero no ha de suponer discriminar, ni establecer presunciones de evasión o ilicitud. La prevención no ha de comportar la falsa simplificación que supone generalizar idénticos tratos a situaciones diversas, pues genera inequidades. Los regímenes de simplificación tributaria -y en concreto el de estimación objetiva- no han de suponer perjuicio, pero tampoco un privilegio, sino tratos a situaciones cuya realidad demanda soluciones singularizadas.

De manera conexas a lo anterior, la delimitación del ámbito de aplicación tendría que efectuarse mediante una técnica normativa que no genere inseguridades, ni comporte consecuencias indeseadas. En concreto, nos referimos a la presunción establecida para evitar las divisiones ficticias de la actividad. Es una clausula antielusiva rigurosa, en la que existen conceptos jurídicos excesivamente indeterminados para ser aplicados de manera reglada -de acuerdo al art. 6 de la [LGT](#) *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* El régimen especial simplificado en el IVA y la Constitución Española *La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF* - a un régimen que se quiere simple y objetivo. En tal contexto, para evitar inseguridades e incertidumbres, se ha de ponderar su aplicación, y clarificar las expresiones no siempre unívocas como la referida a la dirección común de tales actividades. También, el establecer categorizaciones dentro de la estimación objetiva, diferenciando aquellas actividades a las que han de retener de las que no, con límites cuantitativos específicos supone introducir complejidad en aquello que ha de ser simple<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Ver la nota 22 respecto a los comentarios al anteproyecto de prevención y lucha contra el fraude.

En segundo lugar, para facilitar la información y transparencia, es preciso exigir unas mínimas obligaciones formales en clave tributaria, lógicas, y connaturales, de toda práctica empresarial.

La exención de la obligación de emitir facturas y de su conservación por los contribuyentes del régimen de estimación objetiva posee escasa justificación, dadas las facilidades técnicas para el cumplimiento de tales obligaciones formales mínimas por parte, incluso, de contribuyentes con reducido grado de cualificación. También la existencia de la obligación de conservación de facturas recibidas evidencia la normalidad y lo factible que resulta tal obligación. Son obligaciones de información de las que no pueden sustraerse ninguna actividad económica organizada.

El cumplimiento de dicha obligación -emitir facturas y conservarlas- evitaría quizás el establecer complejos y gravosas obligaciones de colaboración -la retención del 1%- . La exigencia de deberes informativos, coherentes a la lógica y funcionalidad del régimen de simplificación tributaria que supone la estimación objetiva, serían suficientes para prevenir conductas fraudulentas como la señalada de compraventa de facturas falsas. Con tales deberes, no sería necesario incrementar el número de obligaciones materiales, como la retención comentada, que posee una mecánica más compleja, y unas consecuencias más gravosas su incumplimiento. En tal contexto también se ha de evitar que las obligaciones de información y control de naturaleza tributaria posean consecuencias en otros ámbitos ajenos, para evitar las distorsiones en la normativa y tráfico civil, mercantil, contable y/o registral.

En tercer lugar, sería conveniente la modificación de los índices o magnitudes que sirven de referencia a la determinación de la renta en la estimación objetiva, de manera que resulten adecuados a la realidad económica realmente gravada, y faciliten la transparencia de la actividad. El utilizar los ingresos brutos como referente para determinar los rendimientos permitiría, desde el plano tributario, un gravamen más adecuado de la capacidad económica y, desde la prevención del

---

blanqueo, una mayor transparencia<sup>50</sup>.

<sup>50</sup> En esta línea el profesor FERREIRO propugna que es necesario, no tanto el suprimir el régimen de estimación objetiva, sino los índices o magnitudes que sirven de referencia a la determinación de la renta, de ahí que postule una tributación sobre los ingresos brutos (Ver FERREIRO LAPATZA «[La estimación objetiva](#)» [Quincena fiscal. nº 15. 2007](#) consultado servicio westlaw).

Los ingresos brutos permiten computar todo el volumen de rentas obtenidas antes de haber aplicado los gastos necesarios para su obtención. Tal criterio favorece la simplificación tributaria y otorga una mayor información y transparencia sobre el volumen de actividad, a la vez que permite un gravamen más cercano a la capacidad económica. Lo cual, resulta beneficioso y necesario tanto para el funcionamiento interno, o de la propia actividad, como para el control y fiscalización por las diversas Administraciones implicadas.

Desde el plano interno, en clave de gestión, resulta un criterio fácilmente asumible -dado que basta conservar las facturas emitidas y recibidas-, permite establecer diversos tratamientos en función de sectores, y el cálculo sobre tal dato es sencillo. En el plano económico, es un dato imprescindible para la marcha de cualquier actividad empresarial por lo que no supone buscar una información adicional.

Pero sobre todo, y atendiendo a nuestro objeto, el criterio de los ingresos brutos dota de mayor transparencia e información lo cual resulta valioso, tanto para prevenir un buen número de conductas de evasión tributaria, como de blanqueo de capitales. En concreto, el conocer el volumen de ingresos dota de una mayor información para actuaciones preventivas o represivas del blanqueo de capitales, ya que permite evaluar los flujos reales de renta.