

UN NUEVO REGIMEN EN LA ESTIMACION OBJETIVA SINGULAR SIMPLIFICADA PARA EL EJERCICIO DE 1.982

Por Fernando CERVERA TORREJON
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

I N D I C E

1. La estimación objetiva singular en el nuevo Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas; su primera regulación.
2. La Orden de 22 de enero de 1.982; análisis de su contenido.

1. *La estimación objetiva singular en el nuevo Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas; su primera regulación.*

La Orden de 22 de Enero de 1.982 (publicada en el «Boletín Oficial del Estado» de 28-I-82) es una disposición de carácter fiscal de enorme importancia para la industria, el comercio y el sector de servicios; dicha Orden establece un nuevo sistema simplificado en el régimen de la llamada esti-

mación objetiva singular de estos empresarios, modificando sensiblemente el régimen hasta ahora vigente en esta materia en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (en adelante IRPF). La nueva regulación debe regir a partir del presente ejercicio de 1.982 por lo que, al ser aplicable a las actividades realizadas desde comienzos de este mismo año, su conocimiento de manera inmediata es de particular interés para todos los afectados.

Parece por ello conveniente exponer las líneas generales del régimen recién establecido, situándolo especialmente en el contexto de la normativa anterior; sólo más adelante, contrastada la nueva regulación con la experiencia de su aplicación, será posible proceder a un examen más profundo y completo de la nueva regulación.

Con el establecimiento a partir del ejercicio de 1.979 del nuevo IRPF, impuesto radicalmente diferente a su antecesor inmediato, el Impuesto sobre la Renta de la reforma de 1.964, se suprimieron al propio tiempo los diversos mecanismos de aplicación del antiguo Impuesto, y, entre ellos, las llamadas evaluaciones globales de tanta importancia en el período inmediatamente anterior (a partir de 1.957 y hasta el propio 1.978). Sin embargo, el problema al que querían dar solución las evaluaciones globales seguía en pie, pese al cambio operado en 1.979: la existencia de un elevado número de contribuyentes (generalmente, pequeña y mediana empresa y de forma más matizada, ciertos grupos de profesionales), cuya determinación de rendimientos planteaba y sigue planteando a la Administración tributaria serias dificultades; se trata en efecto de colectivos de contribuyentes demasiado numerosos para los medios—más bien escasos— de la Hacienda española y a los que de otro lado no parece razonable someter, por circunstancias demasiado sabidas, a una presión fiscal «indirecta» excesiva (llevanza de contabilidad, registros documentales, etc.). Este problema que no es exclusivo de España y que cada país resuelve mediante soluciones muy diversas, estuvo sin duda presente en todo el proceso de elaboración del nuevo IRPF; y así la Ley 44/1.978, de 8 de Septiembre, reguladora del nuevo IRPF, abrió la posibilidad, en su artículo 22.3., de que reglamentariamente se pudieran establecer «supuestos de estimación objetiva singular para los rendimientos de pequeña cuantía de los regulados en el artículo 18 de esta Ley» (rendimientos empresariales, profesionales y artísticos), señalando a continuación únicamente en el apartado 4. que «nadie estará obligado a aceptar el régimen de estimación objetiva singular, que sólo será renunciable con anterioridad al período correspondiente y para la totalidad de los rendimientos afectados por el mismo».

Esta autorización a la Administración para regular el régimen de la así llamada estimación objetiva singular resultaba prudente, puesto que no parecía conveniente estructurar con detalle en la propia Ley del Impuesto un nuevo régimen de estimación de bases imponibles en sustitución de las

anteriores evaluaciones globales; éstas, por otra parte, habían sido expresamente prohibidas por la Ley en cuestión en razón de los excesos a que había conducido su aplicación y a su radical incompatibilidad con los postulados básicos del nuevo Impuesto. No resultaba del todo inadecuado permitir un cierto margen de actuación a la Administración para experimentar un régimen que, atendiendo al problema aludido, encajara adecuadamente en el nuevo Impuesto que pretendía estar mejor ajustado que el anterior a la realidad económica en que se asentaba.

Surgen así para dar cumplimiento al citado art. 22.3. de la Ley reguladora del IRPF varias disposiciones; en primer término, el Decreto 3.029/1.978 de 7 de Diciembre (B.O.E. de 25-12-78) que señaló las líneas básicas de la estimación objetiva singular aplicable a empresarios y profesionales; muy poco después, la Orden de 26 de Diciembre de 1.978 (B.O.E. de 27-12-78) desarrolla a su vez el contenido del anterior Decreto. Curiosamente, en ambas disposiciones se regulaba en su totalidad el recién creado régimen de la estimación objetiva singular, salvo en su núcleo esencial: el método mismo de determinación del rendimiento neto de los contribuyentes en cuestión; es una circunstancia muy expresiva de las vacilaciones y dudas, en definitiva del empirismo de la Administración en este punto. Será poco después la Orden de 23 de Marzo de 1.979 (B.O.E. de 26-3-79) la que resuelva el problema, pero introduciendo al propio tiempo dentro de la propia estimación objetiva singular una dualidad de sistemas; de un lado, el llamado normal, es decir el hasta entonces regulado en las disposiciones primeramente citadas de diciembre de 1.978, y de otro, el que crea la propia Orden de 23 de Marzo de 1.979 y que denomina sistema «simplificado».

De este modo, se establecían tres métodos de estimación de los rendimientos empresariales en el nuevo IRPF (los de carácter profesional no nos interesan en este momento):

a) la estimación directa consistente en la determinación del rendimiento neto mediante la deducción de ingresos y gastos realmente producidos; las obligaciones contables y registrales son las normales y propias de la legislación mercantil en general (es decir, las del Código de Comercio), sin perjuicio de que una resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de Diciembre de 1.978 (B.O.E. de 13-1-79) precisara las obligaciones registrales de estos contribuyentes, distinguiendo entre quienes se ajustaran al Plan General de Contabilidad y quienes no lo hicieran (en este último caso, se exigirían los libros auxiliares señalados en la citada Resolución).

b) la estimación objetiva singular en la modalidad que hemos calificado de normal; en síntesis, el rendimiento neto se determina en este régimen no mediante una estimación exacta—o pretendidamente exacta—de todos los ingresos y gastos sino única y exclusivamente de los ingresos

brutos (ventas), los gastos de personal y las adquisiciones; los demás gastos—los de carácter general o de otra índole (como por ejemplo los de amortización)—se estiman mediante un determinado porcentaje cuya definición no hace ahora al caso.

c) la modalidad, dentro de la estimación objetiva singular, denominada «simplificada», consistente en que el beneficio neto se establecía mediante la aplicación de un simple y único porcentaje a la cifra de ventas. Desde diversos sectores empresariales se había argumentado, al conocerse el régimen de estimación objetiva singular previsto por las disposiciones de diciembre de 1.978, que incluso éste resultaba excesivamente complejo para ciertos pequeños empresarios, por lo que el equipo de Fernández Ordóñez, en sus últimos días en el Ministerio de Hacienda y en plena campaña para las elecciones generales de Abril de 1.979, dio satisfacción a dichas reivindicaciones y se dictó la Orden de 23 de Marzo de 1.979, que instituía en realidad un nuevo sistema diferente del que, completado en la misma Orden, se desprendía del Decreto 3.029/1.978 y la Orden de 26 de Diciembre de 1.978 y que, como se ha dicho, se calificó de «simplificado» con relación al anteriormente citado.

¿En qué consistía este sistema «simplificado»? En síntesis, puede resumirse de la manera siguiente:

a) en primer lugar, a diferencia del sistema normal de estimación objetiva singular, aplicable a rendimientos empresariales, profesionales y artísticos, el sistema simplificado era de aplicación únicamente a los rendimientos de carácter empresarial; la razón, no manifestada explícitamente en ninguna ocasión por la Administración, debe verse en el simple deseo de limitar su aplicación a estos contribuyentes; establecido además el límite de la estimación objetiva singular normal con relación a la directa en 1.500.000 pesetas para los profesionales, era difícil señalar otro límite inferior para estos últimos. Por su parte, el criterio de sujeción al sistema simplificado es, al igual que en el sistema normal, la cifra de ventas; si la cifra de ventas excluyente del sistema normal se señaló en cincuenta millones de pesetas las del sistema simplificado no fue única sino que, según actividades, se fijará entre veinte y diez millones de pesetas.

b) como ya se ha dicho antes, el criterio de determinación del rendimiento neto era extraordinariamente sencillo: un simple porcentaje sobre la cifra de ventas, sin tener en cuenta en forma alguna cualesquiera otros gastos. Hay que añadir que ese porcentaje es único, cualquiera que sea el volumen de ventas dentro de los límites de la estimación objetiva singular simplificada, lo que, como veremos, será modificado ulteriormente.

c) como era obvio, los porcentajes establecidos por la Orden de 1.979 fueron diferentes según las actividades contempladas; el cuadro de éstas por lo demás era también muy simple. Aparte de la agricultura, para

la que se estableció un porcentaje único en su totalidad (incluidas las actividades ganadera y forestales), se señalaron como actividades diferentes las del comercio al por menor, en la que se introdujeron tres grupos, la del comercio al por mayor, las actividades industriales, y por último el sector de servicios. En total, como puede apreciarse, seis sectores para el conjunto de toda la actividad económica nacional (siete, si se incluye el sector agrario).

Tampoco existían grandes diferencias entre los porcentajes establecidos; oscilaron entre el 12 %, para el grupo tercero del comercio al por menor (grupo caracterizado por los bienes de consumo suntuario—peletería, antigüedades, joyería—objeto del mismo) y el 4 % para el comercio al por mayor. De otro lado, según se ha dicho ya, el porcentaje fijado para cada sector era único cualquiera que fuera el volumen de ventas.

d) Por último, la sencillez misma del método de determinación del beneficio se reflejaba en los deberes registrales específicos de la estimación objetiva singular simplificada; así, sólo se exigía un libro-registro de ventas puesto que esta magnitud era la única relevante en tal sistema para la estimación del beneficio empresarial.

No es fácil trazar un juicio acabado de este sistema simplificado de estimación objetiva singular diseñado por la Orden de 1.979. Quizá necesario en su sencillez y falta de exigencias contables para sujetar al impuesto a quienes hasta entonces venían haciéndolo a través del régimen de las llamadas evaluaciones globales, esta misma circunstancia explica la conveniencia de hacerlo del modo menos oneroso posible tanto en el plano sustantivo como formal, en un primer paso hacia una sujeción plena al impuesto de estos contribuyentes al menos, sólo de esta forma mínima parecía posible someter al Impuesto a colectivos de contribuyentes como los contemplados en la Orden, cuya tributación tantos problemas plantea a la Administración tributaria en todos los países. Un cambio tan radical como el supuesto por el IRPF para esos contribuyentes debía hacerse con cierta dosis de pragmatismo y prudencia sujetas a futuras revisiones y que sólo la experiencia podría acreditar.

Fue justamente, según parece, esta misma experiencia la que aconsejó al equipo ministerial del actual titular del Departamento, el profesor García Añoveros, a quien el equipo de Fernández Ordóñez había legado el tema, la que aconsejó proceder a una revisión del mismo; muy prontamente, cuando la Administración sólo podía disponer de la experiencia del ejercicio de 1.979, en el seno de ésta la opinión sobre la Orden de 1.979 era ya muy clara; en reiteradas manifestaciones de los miembros del Ministerio de Hacienda, los porcentajes señalados resultaban excesivamente bajos y, en consecuencia, los rendimientos declarados no guardaban relación alguna con los datos más primarios e incontrovertidos de los secto-

res de la economía española en cuestión. Esta constatación se reforzaba con un argumento aparentemente contundente: la posibilidad de aparición de incrementos no justificados de patrimonio, ahora objeto de gravamen en el nuevo IRPF, como resultado de la aplicación misma del citado sistema simplificado de estimación objetiva singular⁽¹⁾; de este modo, se argumentaba que, al ser los porcentajes de la Orden de 1.979 muy inferiores a la realidad, su titular corría el riesgo de que en los ejercicios inmediatos posteriores determinadas adquisiciones a título oneroso no guardaran relación alguna con los rendimientos declarados resultantes de la aplicación de la estimación objetiva singular simplificada, y ello, pese a que el titular hubiera declarado de modo exacto la realidad de su cifra de ventas. El argumento en realidad era bastante discutible por dos motivos, si bien no es aquí el lugar ni el momento de hacerlo en profundidad; en primer lugar, porque no resultaba muy coherente establecer por un lado un régimen, como la estimación objetiva singular simplificada, en beneficio tanto del contribuyente como de la propia Administración para proceder luego en un segundo momento a gravar, por vía de incrementos de patrimonio no justificados, lo que, como es obvio, se encuentra perfectamente legitimado por la norma misma; en segundo término, en la práctica no es fácil que se produjera el supuesto previsto dada la escasa cuantía de las cifras de ventas consideradas «a fortiori» de sus rendimientos⁽²⁾.

Pero al margen de esta discusión que no se produjo realmente en ningún momento, lo cierto es que en el «Boletín Oficial del Estado» de 30 de Marzo de 1.981 apareció, ya bien entrado el ejercicio de 1.981, la Orden de 25 de Marzo de 1.981, que regulaba de nuevo el sistema simplificado para el pasado ejercicio de 1.981 de forma radicalmente distinta. A tal efecto, modificaba la regulación anterior en un triple sentido:

a) ante todo, en elevar de forma drástica el coeficiente sobre ventas determinante del beneficio; así p. ej. el abanico de porcentajes se establecía entre el 40 % (agricultura de vid, olivar y productos hortofrutícolas) y el 12 % (comercio al por mayor).

b) esa elevación tan sustancial de los porcentajes quedaba en principio de alguna forma compensada por la posibilidad de deducir de la cifra así obtenida (que no constituía en consecuencia el rendimiento neto, sino, más bien, un pre-beneficio neto) los gastos de personal debidamente justificados.

c) en el plano registral, al no introducir los gastos de personal como gasto a deducir, además de la pérdida de la anterior sencillez del cálculo del beneficio, la Orden exigía los diversos justificantes de tales gastos de personal (nóminas, cotización a la Seguridad Social, etc.).

De modo inmediato, dos objeciones básicas—y nada artificiosas, por cierto—mereció el nuevo sistema instaurado por la Orden de 25 de Marzo

de 1.981; de un lado, el excesivo incremento de los nuevos porcentajes que, si se entendía que en la Orden de 1.979 eran demasiado reducidos, en la de 1.981 incurrieron en el defecto contrario; exceso no suficientemente compensado por la posibilidad de deducir los gastos de personal porque, como se reconocerá más tarde por la propia Administración, se trata de actividades empresariales en las que el factor trabajo del contribuyente o de otros miembros de la propia unidad familiar hace incluso imposible en ocasiones la deducción de los mismos. De otro lado, el momento de la publicación hacía inviable el acreditar tales gastos de personal, con referencia al ejercicio de implantación del nuevo sistema.

Esta última consideración, que introducía serias dudas sobre su legalidad, dado su evidente carácter retroactivo, estuvo en la base del recurso interpuesto por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, lo que, junto a otras consideraciones que no hacen al caso, decidió a la Administración, mediante Orden de 27 de Julio de 1.981 (B.O.E. de 29-7-1.981), a aplazar su vigencia hasta el presente ejercicio de 1.982; a sabiendas, no obstante, de que, como se reconocía en el propio preámbulo de dicha Orden ello permitía unas consultas a las distintas entidades empresariales afectadas que permitieran el establecimiento de un régimen más realista y menos contestado que el de la Orden de 25 de Marzo de 1.981.

2. La Orden de 22 de Enero de 1.982; análisis de su contenido.

Todas estas vicisitudes anteriores del sistema simplificado de la estimación objetiva singular permiten entender cabalmente la reciente Orden de 22 de Enero de 1.982 reguladora de dicho sistema para los sectores del comercio, industria y servicios a partir del presente ejercicio de 1.982³⁾. Veamos cuáles son los puntos básicos de la nueva regulación.

2.1. la novedad mayor de la Orden estriba en los nuevos porcentajes fijados y en el criterio de establecer una dualidad de los mismos, según el volumen de ventas; una y otra novedad son inseparables en su motivación. En efecto, el preámbulo de la Orden explica que el criterio de la Orden de 25 de Marzo de 1.981 de deducir el coste real del personal ha sido generalmente rechazado por los sectores afectados, decidiéndose el legislador a proceder a una estimación indirecta de dicho coste y se añade «partiendo de la hipótesis de que el titular de la Empresa, auxiliado, en su caso, por algún miembro de la unidad familiar puede desarrollar su actividad sin personal fijo asalariado hasta un cierto volumen de ventas, y que a partir de ese límite ha de incorporar elementos personales ajenos».

Puede decirse así que en realidad la solución ahora adoptada es intermedia entre la Orden de 1.979, en que el factor trabajo se estimaba en un único porcentaje y la de 1.981, en que el factor trabajo no se estimaba mediante porcentaje alguno (o cualquier otra fórmula indiciaria) sino de modo real; la Orden de 22 de Enero de 1.982 no estima el factor trabajo en su

cuantía real sino en un porcentaje ponderado, específico para cifras de ventas en que el trabajo personal del empresario tiene una relevancia especial. Por este carácter transaccional la solución ahora adoptada puede llegar a contentar a ambas partes—Administración y contribuyentes—; a la primera porque los rendimientos resultantes pueden llegar a ser más cercanos a la realidad, pues, como es obvio, son más elevados y la recaudación será más satisfactoria; a los segundos porque, abandonados los porcentajes de la Orden de 1.981 sin necesidad de justificante alguno, los rendimientos, más elevados que en la Orden de 1.979 pero inferiores a los de 1.981, pueden llegar a ser más soportables, sin que el nuevo sistema simplificado aumente la presión fiscal indirecta, circunstancia decisiva en este tipo de contribuyentes.

En este sentido, y a reserva de los resultados que arroje la experiencia, puede decirse, que, mediante un esfuerzo de imaginación no especialmente intenso, se ha marcado un avance en el perfeccionamiento de los métodos para llegar a una solución satisfactoria de la problemática que intenta resolver la estimación objetiva singular; la Orden de 22 de Enero de 1.982, fruto de intensas conversaciones y debates entre la Administración y las entidades empresariales afectadas, constituye así una buena muestra de los beneficios a que puede llegar la colaboración entre el Ministerio de Hacienda y los contribuyentes.

En cuanto a la cuantía de los nuevos porcentajes, hay que subrayar que son en buena medida fruto de ese compromiso entre las Ordenes de 1.979 y 1.981; en su primer tramo, oscilan entre el 21 % (grupo tercero del comercio al por menor) y el 7 % (comercio al por mayor), resultando, si se los compara con las contenidas en la Orden de 1.981, entre un 70 % y un 50 % de las allí establecidas. En el cuadro n.º 1 pueden apreciarse estas diferencias.

Cuadro n.º 1

Porcentajes de las tres Ordenes y relación de los porcentajes de la Orden de 1.982 con relación a la de 1.981

	O.M. 1.979	O.M. 1.981	O.M. 1.982	O.M. 1.981 O.M. 1.982
Comerciantes al por menor				
—Grupo 1.º	6,0 %	15 %	10,5 %	70,00 %
—Grupo 2.º	8,0 %	20 %	14,0 %	70,00 %
—Grupo 3.º	12,0 %	30 %	21,0 %	70,00 %
Comerciantes al por mayor ..	4,0 %	12 %	7,0 %	58,33 %
Activ. industrial	10,0 %	28 %	17,5 %	62,5 %
Servicios	17,5 %	35 %	17,5 %	50,00 %

De otro lado los límites del tramo inicial a los que se aplica el porcentaje más elevado son más bien reducidos, no significando nunca más de un 36,36 % del límite respectivo de cada actividad siendo la tónica una relación más reducida, que llega incluso al 9,09 % (cuadro n.º 2); a su vez, el rendimiento neto máximo resultante (cuadro n.º 3) oscila entre 630.000 pesetas (comercio al por menos, grupo tercero) y 350.000 pesetas (actividades industriales y servicios con la significativa excepción del apartado c), cuyo rendimiento neto parcial es de 175.000 pesetas, luego compensado al adicionarlo con el rendimiento del segundo tramo, según se verá enseñada).

Los porcentajes del segundo tramo son muy semejantes, en general ligeramente más reducidos, a los de la Orden de 1.979; es un planteamiento acertado—incluso inteligente—en la medida en que la declaración de las ventas al alza—o dicho de otro modo, la propensión al fraude—no debe suponer un aumento excesivo de presión fiscal, y no debe operar por tanto como efecto disuasorio en el plano de la veracidad fiscal. Los rendimientos parciales de este segundo tramo en cada actividad oscilan entre 810.000 pesetas (industria) y 520.000 pesetas (comercio al por mayor) (cuadro n.º 4); y los rendimientos conjuntos de ambos tramos entre 1.270.000 pesetas (comercio al por menor, grupo tercero) y un 1.070.000 pesetas (servicios, con la excepción de un millón setenta y cinco mil pesetas para servicios grupo c) 9 (cuadro n.º 5), suponiendo en este último caso unos porcentajes entre el 11,45 % (comercio al por menor grupo tercero) y 5,05 % (comercio al por mayor) (cuadro n.º 6) del total de ventas).

Resulta muy instructivo e interesante comparar el porcentaje de la Orden de 1.979 con el porcentaje efectivo (es decir, el acumulado en ambos tramos) de la Orden de 1.982 en el caso de que se llegue a la cifra límite de ventas que permite acogerse al sistema simplificado y que obviamente es el más beneficioso para el contribuyente y menos para la Administración (cuadro n.º 7); como se aprecia, los porcentajes han subido de una manera discreta, con la sola y sorprendente excepción del comercio al por menor del grupo tercero que llega a reducirse; el mayor aumento se da en los grupos primero y segundo del comercio al por menor (de 2,5 y 2,18 puntos respectivamente), siendo en el comercio al por mayor de 1,05 puntos y resultando algo más de medio punto (0,54) en la industria y servicios. Pero naturalmente en la medida en que la cifra de ventas sea de menor cuantía, ese porcentaje efectivo será más elevado, dada la mayor incidencia en el cálculo ponderado de los porcentajes del primer tramo, claramente superiores a los de la Orden de 1.979.

2.2. Un tema ineludible en cualquier revisión del sistema simplificado de la estimación objetiva singular debía ser el de los límites con el sistema normal, que marcara el paso de una a otra modalidad; el tema ha sido abordado en el art. 1.1. de la Orden de 22 de Enero de 1.982 estableciendo-

se una discreta elevación con relación a los vigentes hasta ahora; se han mantenido los límites del comercio al por mayor del grupo primero y del comercio al por mayor, aumentándose de diez a once millones en todos los demás casos. En la medida en que la Orden de 1.981 no preveía elevación alguna de tales límites y dada la escasa entidad de las ahora modificadas en este punto, parece haber sido ésta una concesión irrelevante arrancada a la Administración.

En el futuro, y a consecuencia del previsible aumento del nivel de precios, deberán revisarse con cierta periodicidad tres clases de límites:

a) los que distinguen la estimación directa de la estimación objetiva singular (hoy señalados en cincuenta millones de pesetas de ventas para los titulares de actividades empresariales);

b) los que distinguen la modalidad normal de la simplificada en el seno de la estimación objetiva singular; y

c) los que distinguen entre el primero y segundo tramo de aplicación de porcentajes dentro del sistema simplificado de la estimación objetiva singular.

La revisión de los dos primeros favorece a los contribuyentes, mientras que la tercera lo hace a la Administración, lo que determinará que opere cierta idea transaccional a la hora de llevar a cabo la revisión conjunta de los tres tipos de límites mencionados. La circunstancia de que el primer límite venga fijado por Decreto (actualmente el artículo 100 del Reglamento del IRPF) mientras que las otras dos lo sean en simple Orden puede plantear cierta dificultad, que puede fácilmente resolverse dado el propósito de la Administración ya manifestado de modificar periódicamente el Reglamento del I.R.P.D.

Se ha mantenido el precepto de la Orden de 1.979 (art. 1,5) referente al límite de quince millones de pesetas en caso de realización de diversas actividades empresariales; el artículo 3.º de la Orden de 1.982 ha recogido sin variación alguna el precepto en cuestión, a lo que venía obligado, dada la derogación expresa llevada a cabo por esta última de la primera en cuanto a lo relativo a actividades del comercio, industria y servicios. Lo mismo sucede en cuanto a la relevancia del volumen de ventas del ejercicio anterior para el cómputo del límite aplicable (antes en el art. 1,2; hoy en igual precepto de la Orden de 1.982).

2.3. Tampoco se ha operado novedad alguna en cuanto a las obligaciones formales de los sometidos al sistema simplificado de estimación objetiva singular; el art. 5 de la Orden de 1.982 reproduce literalmente el art. 1,6. de la Orden de 1.979; dicha reiteración también venía exigida por la misma razón que en el supuesto citado en el párrafo anterior.

2.4. La Orden de 1.979 estableció una triple clasificación del comer-

cio al por menor. Un primer grupo de productos alimenticios de primera necesidad (incluso si, no siéndolo, se vendía con carácter complementario productos de limpieza del hogar) al que se añadían, por su carácter singular, los supermercados, economatos y cooperativas de consumo siempre que vendieran exclusivamente los citados productos (lo que no deja de plantear cierta perplejidad, pues continuaban siendo estos últimos comercios al por menor); a este grupo se le reservaba un trato más favorable: mayor límite para acogerse al sistema simplificado y menor porcentaje de beneficios sobre las ventas), tratamiento más beneficioso que básicamente se mantiene. Un segundo grupo constituido por el comercio al por menor en general, y un tercero en el que se recogía la venta de productos, si no de objetos de consumo suntuario en su totalidad, sí los más caracterizados (peletería, antigüedades y obras de arte y joyería y platería) con porcentajes de beneficio sensiblemente superiores (ahora algo atenuados según se ha explicado antes).

La Orden de 22 de Enero de 1.982 ha mantenido inalterada esta clasificación del comercio al por menor, recogiénola en esta disposición por las mismas razones de técnica jurídica a que se ha eludido antes; en la práctica, sin embargo, podrá suscitarse algún problema máxime si se ha recogido también en el art. 4 de la nueva Orden del mismo precepto de la Orden de 1.979 que señalaba que «la adscripción de los comerciantes minoristas a cualquiera de los grupos señalados en el artículo primero anterior se realizará según los criterios establecidos en el anexo que se acompaña a la presente Orden ministerial. En el caso de venta de artículos comprendidos en dos o más grupos se aplicará el límite cuantitativo y el coeficiente más alto que le corresponda, excepto en el supuesto de comercio mixto en poblaciones inferiores a 10.000 habitantes que quedará encuadrado, en todo caso en el grupo primero». Dada la diferencia entre los porcentajes de los distintos grupos del comercio al por menor, parece un tanto riguroso aplicar a la totalidad de las ventas los porcentajes del grupo segundo a los del grupo primero (la venta simultánea de artículos del grupo tercero se simultaneará más difícilmente con la de los grupos primero y segundo); pudiera haberse establecido, para la simultaneidad entre los grupos primero y segundo únicamente, la misma norma establecida para la simultaneidad entre distintas actividades empresariales (p. ej. comercio al por menor, grupo segundo y servicios, de los apartados a) y c), en los que se incluye la reparación), en las que se aplica con independencia los coeficientes específicos de cada una de ellas.

Ni que decir tiene por último la importancia de la clasificación de las recientemente modificadas tarifas de Licencia Fiscal como elemento de prueba para la adscripción a uno u otro de los grupos del comercio al por menor e incluso entre distintas actividades empresariales; habría que estudiar en qué medida ciertos criterios de estas últimas tarifas pueden

entrar en colisión , en caso de eventuales discrepancias entre la Administración y los contribuyentes sobre esa clasificación y adscripción.

2.5. La Orden de 22 de Enero de 1.982 publicada en el B.O.E. de 28-I-82, se declara de aplicación para el período impositivo de 1.982, dándose un plazo, quizá escaso, hasta el 28 de febrero de 1.982, para renunciar al sistema simplificado, tal como resulta regulado por la Orden en cuestión; no plantea evidentemente en la práctica esta moderada retroactividad de la Orden problema alguno, dado que debía entrar en aplicación el régimen de la Orden de 25 de Marzo de 1.982, mucho menos beneficiosa para el contribuyente. Sí puede plantear sin embargo problemas en algún caso; en ciertos supuestos excepcionales, la posibilidad de acreditar con exactitud los gastos de personal podría hacer quizá atractivo el régimen de la Orden de 1.981 (piénsese p. ej. en un comercio de nueva implantación con cargas financieras inicialmente importantes). La opción en estos casos no es tanto renunciar al sistema simplificado a favor del normal (a ejercer en un corto plazo de caducidad de un derecho establecido por una Orden, en clara contradicción con el artículo 10, d) de la Ley General Tributaria), como en acreditar que los gastos a deducir deben ser los propios de la estimación directa en aplicación de la facultad establecida por la Orden de 23 de Marzo de 1.979, cuyo artículo 4, no derogado en este punto, señala: «en los casos en que los coeficientes de gastos fijados para las actividades empresariales o profesionales sean inferiores a los reales satisfechos por el sujeto pasivo, éste podrá determinar sus rendimientos netos deduciendo de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes afectados a la actividad de la que procedan los ingresos, en la forma establecida en el artículo 19 de la Ley 44/1.978 de 8 de Septiembre, siempre que resulten suficientemente justificados».

4. Por todo lo que acaba de decirse, la Orden de 22 de Enero de 1.982 es un intento más en la solución del problema de la sujeción al Impuesto de los contribuyentes a que se dirige; el tercer intento en tres años. El primero fracasó quizá por un cierto grado de improvisación por parte de la propia Administración, que condujo a soluciones, por razones no estrictamente de carácter tributario, que, a corto plazo, como se ha visto, hacía su aplicación difícilmente aceptable para la propia Administración. Un segundo intento que, por razones justamente opuestas, llevaron a resultados un tanto a espaldas de la realidad empresarial sobre la que iban a operar; la vía abierta por esta tercera regulación del sistema simplificado de la estimación objetiva singular parece, a diferencia de las dos anteriores, la más acertada. La colaboración, en la fase de elaboración de la misma entre las dos partes del problema, posiblemente permite llegar a resultados que, con las correcciones de rigor que dicte la experiencia, permita dar con soluciones más acordes con la realidad y con los intereses de carácter público por los que la Administración debe velar a la hora de aplicar la Ley vigente⁽⁴⁾.

Cuadro n.º 2

Relación entre el límite del primer tramo y el de la estimación objetiva singular simplificada

	Límite 1.º tramo	Límite E.O.S. Simplif.	Relación entre ambos
Comercio al por menor			
—Grupo 1.º	4.500.000	15.000.000	30,00 %
—Grupo 2.º	4.000.000	11.000.000	36,36 %
—Grupo 3.º	3.000.000	11.000.000	27,27 %
Comercio al por mayor	7.000.000	20.000.000	35,00 %
Actividades industriales	2.000.000	11.000.000	18,18 %
Servicios (y asimilados)	2.000.000 ⁽¹⁾	11.000.000	18,18 %
			(9,09)

(1) Excepto 1.000.000 correspondiente al apartado c).

Cuadro n.º 3

Rendimiento máximo del primer tramo

Comercio al por menor	
—Grupo 1.º	472.500
—Grupo 2.º	560.000
—Grupo 3.º	630.000
Comercio al por mayor	490.000
Actividades industriales	350.000
Servicios a)	350.000
b)	350.000
c)	175.000
d)	350.000

Cuadro n.º 4

Rendimiento máximo del segundo tramo

Comercio al por menor	
—Grupo 1.º	735.000
—Grupo 2.º	560.000
—Grupo 3.º	640.000
Comercio al por mayor	520.000
Actividades industriales	810.000
Servicios a)	720.000
b)	720.000
c)	900.000
d)	720.000

Cuadro n.º 5

Rendimiento máximo global

Comercio al por menor	
—Grupo 1.º	1.207.500
—Grupo 2.º	1.120.000
—Grupo 3.º	1.270.000
Comercio al por mayor	1.010.000
Actividades industriales	1.160.000
Servicios a)	1.070.000
b)	1.070.000
c)	1.075.000
d)	1.070.000

Cuadro n.º 6

Porcentaje efectivo del rendimiento neto total sobre el volumen de ventas

	Rendimiento neto	Volumen ventas	Porcentaje efectivo
Comercio al por menor			
—Grupo 1.º	1.207.500	15.000.000	8,05 %
—Grupo 2.º	1.200.000	11.000.000	10,18 %
—Grupo 3.º	1.270.000	11.000.000	11,54 %
Comercio al por mayor	1.010.000	20.000.000	5,05 %
Actividades industriales	1.160.000	11.000.000	10,54 %
Servicios a)	1.070.000	11.000.000	9,72 %
b)	1.070.000	11.000.000	9,72 %
c)	1.075.000	11.000.000	9,77 %
d)	1.070.000	11.000.000	9,72 %

Cuadro n.º 7

Comparación entre porcentajes de Ordenes de 1.979 y 1.982

	Orden 1.979	Orden 1.982
Comercio al por menor		
—Grupo 1.º	6 %	8,05 %
—Grupo 2.º	8 %	10,18 %
—Grupo 3.º	12 %	11,54 %
Comercio al por mayor	4 %	5,05 %
Actividades Industriales	10 %	10,54 %
Servicios	10 %	10,54 %

NOTAS:

(1) Así, César Albiñana, «La estimación objetiva singular: fuente de incrementos patrimoniales a tributar», *ACTUALIDAD JURIDICA*, 1.981 (I), p. 5 en el que planteaba el problema referido a la estimación objetiva singular como tal, sin distinguir entre sus dos modalidades; este artículo parece ser que vino originado por una Resolución de 26 de Septiembre de 1.979 (citada por E. Eseverri, «La modificación del sistema simplificado en el régimen de estimación objetiva singular y sus consecuencias», *CRONICA TRIBUTARIA*, 37/1.981, p. 77 y ss.), en contestación a una consulta en que se señalaba que los posibles beneficiarios derivados de la aplicación de la estimación objetiva singular que se exteriorizaran en elementos patrimoniales posteriores se calificarían de incrementos de patrimonio. El artículo de C. Albiñana fue objetado por Félix de Luis («¿El fin de la estimación objetiva singular?»), *CRONICA TRIBUTARIA* N.º 3, p. 98; y de sus tesis de fondo se hizo eco el ya citado Eseverri (art. cit.) para formular la ingeniosa opinión de que en la Orden de 1.981 no se obtenía un rendimiento neto, sino un pre-beneficio, susceptible de ser reducido en el importe de los gastos de personal, y que no podía generar por esa su naturaleza misma incremento patrimonial (justificado o no) alguno a posteriori. La tesis de Eseverri—un tanto artificiosa y forzada—chocaba con un hecho patente: la Orden de 1.981 no había pretendido precisamente resolver el problema de los presuntos incrementos no justificados de patrimonio derivados de la aplicación de la estimación objetiva singular; más bien se dirigía a otras finalidades.

(2) Independientemente de ello, me parece ver en esa postura de la Administración ante los resultados de la aplicación de la Orden de 1.979 un viejo reflejo de nuestra Hacienda Pública: el desplazamiento del problema de la veracidad fiscal desde las bases imponibles a los tipos a aplicar a éstas (en este caso, los mencionados porcentajes sobre las ventas); es significativo que las manifestaciones de los representantes de la Administración no aludieran a la posible falta de veracidad de las bases declaradas (en este caso las ventas) y que el esfuerzo de concreción de los defectos de la citada Orden no se dirigieran a intentar mejorar la «calidad de éstas sino el mucho más fácil expediente de corregir al alza los porcentajes a aplicar como medio de lograr un mayor acercamiento a la realidad económica.

(3) Debe indicarse en efecto que pese a haberse promulgado una vez iniciado el ejercicio de 1.982, su publicación antes de finales del primer mes del año no plantea en la realidad problemas de aplicación de entidad para los empresarios afectados; piénsese sobre todo que al no exigirse justificantes de los gastos de personal no se plantean los problemas de retroactividad en los términos de la anterior orden de 25 de Marzo de 1.981.

(4) A punto de cerrar este trabajo aparece en el «B.O.E.» de 27 de Marzo de 1.982 la Orden de 9 de Febrero de 1.982, que prorroga la Orden de 23 de Marzo de 1.979 en relación al sistema simplificado de estimación objetiva singular del sector agrícola, la inaplicación de la Orden de 22-1-82 al sector agrícola suponía la aplicación de la Orden de 1.981 a este último, dado que ésta no se había derogado sino únicamente declarado en suspenso. En lugar de ello, la Orden en cuestión prolonga para 1.982 el régimen de la Orden de 1.979—mucho más beneficioso—alegando, según reza el preámbulo de la Orden, «las adversas y perjudiciales circunstancias climatológicas del ejercicio pasado»; de otro lado se dice cautelosamente que «el proyecto para el sector agrario elaborado por dicha Comisión obedecía a una serie de estudios y trabajos realizados por aquélla» sin que se haga mención alguna a un eventual acuerdo en el seno de dicha Comisión sobre la cuantía de tales porcentajes. Se adivina por ello una probable falta de acuerdo sobre tales porcentajes a aplicar, ante el que, dado los resultados del año agrícola, se decide por la Administración prorrogar el régimen de 1.979. No era difícil predecir estas dificultades a la hora de someter al sector agrícola a tributación en el ámbito del I.R.P.F. y de acuerdo con los postulados básicos de este último impuesto. No obstante, la Orden de 9 de Febrero de 1.982 crea un precedente peligroso para la Administración: la existencia de una alternativa de regímenes objetiva singular simplificada (los de la Orden de 1.979, de un lado, y la de

1.981, de otro) a los que acudir en función de las circunstancias de cada año. De otro lado, el artículo 2.º de la citada Orden de 9 de Febrero de 1.982 ha señalado que cuando se ejercen diferentes actividades empresariales, entre ellas las de carácter agrícola, no se relacionarán las de carácter no agrícola con éstas últimas, a efectos de la aplicación de los porcentajes de determinación de rendimientos, pero sí se computarán todas ellas en orden a la aplicación de los límites del volumen de ventas.

Además de la bibliografía citada en las notas del presente trabajo debe aludirse el artículo de Ernesto Eseverri, «La estimación objetiva singular de bases imponibles», *Hacienda Pública Española* 62/1.980 pp. 225-255, así como un trabajo de C. Palao Taboada, «La estimación objetiva singular», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 2/1.974, pp. 373 y ss. si bien este último trabajo es anterior a la regulación de la estimación objetiva singular derivada del nuevo I.R.P.F.