

adquiridos ou dos serviços fornecidos). No entanto, pode não ocorrer tal prejuízo para a cooperativa. Inexistindo dano para a cooperativa, esta não poderá responsabilizar civilmente o director; mas poderá reagir de outras formas, designadamente, fazendo cessar o mandato. Ainda que a cessação do mandato ocorra, ela não é idónea a privar o director dos bens que indevidamente e à custa das suas funções obteve. Para igual problema, no universo societário, J. M. COUTINHO DE ABREU defende que o administrador «poderá ser obrigado a entregar à sociedade o valor indevidamente recebido — aplicar-se-á por analogia, parece, o art. 1161.º, e), do CCivil)»⁵⁶.

5. Conclusão

Estas breves e sucintas reflexões em torno da responsabilidade civil dos dirigentes e gestores das cooperativas centraram-se, fundamentalmente, no direito vigente. E abordaram, em particular, as matérias da ilicitude e da culpa. Verificou-se que, por força da remissão contida no art. 9.º do CCoop, são aplicáveis aos dirigentes e gestores das cooperativas normas integradas na Parte Geral do CSC, relativas à responsabilidade pela administração e fiscalização das sociedades.

Há, no entanto, outro debate que importa impulsionar. É o de saber em que medida o actual regime da responsabilidade serve as cooperativas e, havendo a renovação jurídica da responsabilidade dos dirigentes e gestores, que sentido e rumo devem ser traçados.

Chãs de Semide, 13 de Abril de 2010.

Abreviaturas

CCivil	– Código Civil
CCom	– Código Comercial
CCoop	– Código Cooperativo de 1996
CCoop80	– Código Cooperativo de 1980
CIRE	– Código da Insolvência e da Recuperação das Empresas
CP	– Código Penal
CSC	– Código das Sociedades Comerciais

⁵⁶ - J. M. COUTINHO DE ABREU, *Responsabilidade...*, cit., p. 34.



Cooperativismo e Enonomía Social, nº 32 (2009-2010), pp. 55-100

OS MÓDULOS DOS BATEIROS NO IRPF

Luis Miguel MULEIRO PARADA
Profesor Axudante Doutor
Área de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo

Resumen:

Dende o ano 2003 estableceuse no noso país a posibilidade de que os bateiros, que sexan contribuíntes do IRPF, poidan aplicar un réxime de determinación obxectiva na cuantificación do tributo que deben satisfacer. A normativa permite que o rendemento da actividade de produción do mexillón en batea se determine a partir duns módulos (o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas). Trátase dun réxime de aplicación voluntaria pero, ao ser necesaria a renuncia previa, é preciso que os bateiros o consideren de antemán de cara ao pago do imposto e mesmo na organización da súa propia actividade económica. Os “módulos” preséntanse coma unha economía de opción que pode funcionar coma incentivo aos contribuíntes e lles permite tributar sen demasiadas complicacións e sen ter en conta estritamente os seus ingresos e gastos. Ao seu estudo e crítica detallados dedicamos este traballo.

Palabras clave:

cuantificación dos tributos, determinación da base imponible, determinación obxectiva, actividade de produción do mexillón en batea.

Abstract:

From 2003 Spanish Individual Income Tax Law has set up an objective taxation regime in order to assess the tax base of mussel farmers. According with this regime, the income is calculated from parameters such

as number of workers and mussel-farming platforms. This regime is optional. Individual Income Tax Law establishes that mussel farmers who prefer not to be included in the regime must expressly renounce. Therefore, they need to consider the advisability of being taxed according to this specific regime which is more simple than the general one, as it assesses the income without taking into account the real income and expenses. This article deals with this objective tax regime and with the problems arising from its application.

Keywords:

Tax assessment, assessment of the tax base, objective taxation regimes, mussel-farming activity.

1. Introducción: Os réximes de determinación obxectiva.

A aparición de réximes obxectivos na determinación das cantidades que os suxeitos pasivos tiñan que ingresar ás arcas públicas constituíron un método tradicional do que hai referencias remotas non propio imperio romano. A obxetivización na determinación de rendementos persiste ao longo dous séculos coma unha necesidade ante as limitacións dunha Administración de tributos e a consecución dun equilibrio de intereses das distintas partes vinculadas na relación xurídico-tributaria.

En Francia, durante a primeira parte do pasado século, a determinación obxectiva -xa como réxime referido á base imponible en canto elemento de cuantificación dos tributos variables a partires da Ordenanza tributaria alemá- atopa un destacado desenvolvemento que se trasladará ao resto dos países do seu entorno xurídico. Aínda que, o desenvolvemento da coñecida coma determinación indiciaria levaríase a cabo a través de dúas vías esenciais: o mencionado *forfait* e a través dos sistemas indiciarios. Se o desenvolvemento dos sistemas forfetarios alcanzou un destacado desenvolvemento en Francia, os sistemas indiciarios terían, ademais de no país galo, destacada proxección en Alemaña dentro do imposto sobre a renda das persoas físicas e sobre as persoas xurídicas, xa polas décadas dos 40 e 50, a través de dúas técnicas fundamentais: os tipos indicativos e os tipos medios.

O referente dos signos exteriores na cuantificación dos tributos na determinación de rendas en Francia ten case desaparecido. Os signos exteriores de renda gastada constitúen hoxe, non máis que, un procedemento de control para certos supostos. En particular, existen dous procedementos para os que se prevé a aplicación de signos externos que se

regulan nos artigos 168 e 164 do Código Xeral de Impostos. En canto ao *forfait*, pódese distinguir entre o *forfait* individual-subxectivo e o *forfait* colectivo-obxectivo. É, precisamente, a modalidade colectiva a que atopamos na referencia francesa prevista, de modo destacado, para a determinación das rendas dos pequenos agricultores; é o denominado *forfait collectif agricole*. A Lei de Orzamentos para 1999¹ suprimiu o “forfait individual BIC” (para beneficios industriais e comerciais) en Francia e a avaliación administrativa de beneficios non comerciais porque, como sinalou o profesor BELTRAME, daba lugar a procedementos complexos e substituíuse polo réxime das micro-empresas, que consiste en avaliar o beneficio imponible aplicando simplemente sobre a cifra de negocios ou de ingresos anual do contribuínte un desconto fixado por lei, co fin de contabilizar os gastos².

En España a nosa Lei Xeral Tributaria prevé a estimación obxectiva coma un dos métodos para a determinación da base imponible. Certamente, a estimación obxectiva é un réxime de determinación da base imponible nos tributos variables. Na actualidade, o artigo 50 LXT indica que a base imponible poderá determinarse por “estimación obxectiva”. Isto quere dicir que quedan amparadas as dúas modalidades de determinación indiciaria que de modo tradicional foron distinguidas pola doutrina francesa, isto é: índices ou signos externos e o “forfait”. En canto á configuración das magnitudes, índices, módulos ou datos que leven a cabo as normativas dos tributos a LXT establece un límite xeral e expreso para a súa regulación no noso ordenamento xurídico. Este límite consiste na necesaria previsión pola lei particular de cada tributo. Unhas magnitudes, índices, módulos ou datos que, aínda que só posibilitan o coñecemento indirecto da base imponible, poden caracterizarse, con independencia do seu carácter interno ou externo, polo carácter automático da determinación que implica a súa aplicación³.

Son as Leis particulares reguladoras de cada tributo as que delimitaron o campo de aplicación do réxime. Ata tempos bastante recentes a determinación obxectiva só estaba regulada nun dos nosos impostos directos; o IRPF, alicerce esencial do noso sistema tributario⁴. Iso é unha nota común que presenta a

¹ Artigo 7-I (*) da Lei nº 98-1266 de 39 de decembro de 1998.

² Vid. BELTRAME, P.: *Le fiscalité en France*, 13^e ed., París, Hachette Livre, 2007, páx. 17.

³ Vid. PALAO TABOADA, C.: “Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles”, *HPE*, nº 79, 1982, páx. 16.

⁴ Como é sabido, fai algúns anos que, dende o punto de vista recadatorio o IVE, converteuse no tributo máis importante, polo que dende esta perspectiva empeza a resultar matizable a afirmación do IRPF como pilar esencial do sistema tributario español.

determinación obxectiva e que, con maior ou menor atraso, atopamos en boa parte dos países da nosa contorna xurídica. Aínda que unha vez foron evolucionando os nosos sistemas tributarios o lexislador decatouse da posible utilidade do réxime determinativo máis aló do ámbito puramente da imposición sobre a renda. A similitude do que ocorreu noutros países, a determinación obxectiva de bases impositivas abriuse paso no Imposto sobre Sociedades na determinación dos rendementos das entidades navieiras coma un dos réximes actualmente previsto no TRLIS. En concreto, o Réxime Especial de Tributación por Tonelaxe foi introducido no noso ordenamento en virtude da Lei 24/2001, de 27 de decembro, de Medidas Fiscais, Administrativas e de Orde Social, que acompañaría aos Orzamentos Xerais para o ano 2002. Ademais, o réxime previsto no IRPF coordinouse cun réxime especial do IVE: o réxime simplificado. Doutra parte, en sectores tales como a tributación ambiental, particularmente nos denominados impostos ecolóxicos, atopamos frecuentemente unha habilitación en canto á utilización de fórmulas obxectivas na cuantificación tributaria. Aínda é máis, a denominada legalmente coma estimación obxectiva, na actualidade, preséntase coma un réxime determinativo que o noso lexislador non limitou na súa aplicación a ningunha das categorías tributarias, por iso é polo que cada vez é máis habitual que atopemos “estimacións obxectivas” nas taxas.

No presente traballo centrarémonos no estudo do réxime de determinación obxectiva no marco do IRPF, en particular na normativa prevista para a actividade de produción do mexillón en batea⁵. Dentro deste imposto, para a xeneralidade das actividades económicas para as que se estableceu o réxime obxectivo amparouse un réxime indiciario, mentres que para as actividades agrícolas, gandeiras e forestais optouse por un réxime “a forfait”. A día de hoxe, a única actividade pesqueira para a que se previu o réxime, sendo indiciario, é a actividade de produción do mexillón en batea.

2. A determinación obxectiva no IRPF.

2.1. *Natureza xurídica e fundamento.*

O noso Imposto sobre a renda actual, fronte ao que acaeceu noutros momentos, é un imposto sintético que grava a renda segundo a súa contía a

⁵ Sobre a relevancia da actividade en Galicia hai que recordar que existen máis de 3.000 bateas de mexillón na nosa Comunidade Autónoma, ás que se vinculan unhas 2.000 explotacións. Nelas prodúcense producen un total de 270.000 toneladas de mexillón ao ano, o que representa a gran maioría da produción española e máis da metade da produción mundial. Para uns datos estatísticos específicos, pódese consultar o *Anuario de Pesca* anual da Xunta de Galicia.

pesar de que, dende o punto de vista práctico, configúrase coma un imposto analítico que grava a renda segundo a súa orixe. A base imponible do tributo defínese coma o importe da renda do contribuínte que se considera expresión da súa capacidade económica e o art. 15 da LIRPF establece unhas regras para a determinación da base. Cada compoñente da renda gravada queda suxeita a un réxime xurídico distinto na súa cuantificación e como compoñentes esenciais desa renda refírense: rendementos do traballo, rendementos de capital (mobiliario e inmobiliario), rendementos de actividades económicas e as ganancias e perdas patrimoniais.

Con estas pautas, debemos soste que a determinación obxectiva prevista no IRPF español é un réxime previsto para determinar un dos compoñentes da base imponible do imposto; os rendementos de actividades económicas⁶. Agora ben, tampouco é apto para a determinación dos rendementos de todas as actividades económicas, senón unicamente para os rendementos de certas actividades e con certos límites. Nos seguintes apartados concretaremos este particular.

En canto á fundamentación do réxime, debemos recordar que a xustificación do amparo dos réximes de determinación obxectiva nos ordenamentos tributarios foi múltiple. A operatividade e simplificación do sistema tributario, a certeza, a seguridade xurídica... son piares que serven de fundamento, con carácter xeral, a boa parte dos réximes obxectivos. O afastamento da realidade que un réxime determinativo como a estimación obxectiva entraña compénsase cunha maior eficacia das normas tributarias. Por este motivo, a nosa doutrina científica defendeu que nos atopamos ante un réxime de distribución da carga fiscal (con arranxo á capacidade económica) razoablemente eficaz⁷. A eficacia da norma tributaria enlaza coa súa necesaria simplicidade. Unha das condicións para que unha norma sexa eficaz é que sexa simple. É o que se coñece na doutrina alemá como practicabilidade administrativa e que posibilita a adecuada aplicación das leis. Doutra banda, o coñecemento dos medios para a determinación da base imponible é un elemento esencial da seguridade xurídica. Neste senso, a determinación obxectiva serve aos obrigados ao cumprimento da

⁶ A determinación dos rendementos de actividades económicas lévase a cabo a través de determinación directa (normal ou simplificada) ou determinación obxectiva de rendementos para determinadas actividades económicas. Téñase presente sempre que, como regra xeral, os distintos compoñentes da base imponible determínanse utilizando a determinación directa [artigo 16.2.a) LIRPF].

⁷ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana”, *CEF-RCT*, nº 247, 2003, páx. 74.

norma tributaria ao posibilitar o coñecemento das posibilidades e efectos na aplicación da lei tributaria.

No IRPF español, ademais das xustificacións comentadas, hai que apelar coma un dos sustentos fundamentais do réxime á limitación das obrigacións formais que o mesmo supón. O acollemento das determinacións obxectivas nos nosos ordenamentos leva unha diminución do que se coñece coma presión fiscal indirecta, isto é aqueles custos que se derivan do cumprimento das obrigacións tributarias e que non consisten no pago do tributo mesmo⁸. Neste senso, o profesor FERREIRO advertiu que a excesiva presión fiscal indirecta sobre os cidadáns impón a utilización de métodos de estimación obxectiva para determinar as rendas ou vendas de profesionais e pequenas empresas⁹. O ámbito por excelencia en que podemos comprobar este fundamento da estimación obxectiva é a limitación das obrigacións formais. Así, a regra xeral concrétase no deber de conservar dous tipos de documentos: as facturas que emite o contribuínte que determina o rendemento neto a partir do réxime de determinación obxectiva e os xustificantes dos signos, índices ou módulos. A norma establece que cando os contribuíntes en determinación obxectiva realicen algunha actividade para a cal o rendemento neto se determina tendo en conta o volume de operacións é necesario levar un libro rexistro de ingresos ou de vendas¹⁰. Finalmente, para o caso particular de que o contribuínte que opte pola determinación obxectiva deduza amortizacións é necesario que as mesmas, así como os bens a que se refiren aquelas, consten dalgún soporte documental. Por iso a norma española previu que para estes supostos os contribuíntes están obrigados, a maiores, a levar un libro rexistro de bens de investimento.

2.2. Características xerais.

A partir da regulación actual, podemos mencionar as seguintes características do réxime de determinación obxectiva do IRPF:

⁸ *Ibidem*, páx. 78.

⁹ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 23ª ed., vol. I, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2003, páxs. 84 e 85.

¹⁰ Actualmente, as únicas actividades económicas para as que se toman en consideración para a cuantificación do rendemento neto en determinación obxectiva, son as actividades agrícolas, gandeiras e forestais (e as súas accesorias).

1.- Trátase dun réxime para a determinación dun dos compoñentes da base imponible do tributo, a saber: os rendementos de actividades económicas¹¹.

2.- O seu ámbito de aplicación queda delimitado dende diversos puntos de vista. Como desenvolveremos posteriormente, podemos diferenciar un ámbito obxectivo que faría referencia ás actividades que teñen acceso ao réxime. Ademais, dende o punto de vista subxectivo a súa aplicación límitase dende a perspectiva dos suxeitos pasivos que poden acollerse ao mesmo.

3.- A aplicación da determinación obxectiva queda condicionada ao cumprimento dunha serie de requisitos xerais de aplicación. Neste senso, debemos destacar o necesario cumprimento de determinados límites cuantitativos e non cuantitativos que completan o ámbito de aplicación do réxime. Ademais, a norma establece a imposibilidade de aplicar a determinación directa para os rendementos obtidos noutras actividades económicas.

4.- Derivado dunha das fundamentacións da determinación obxectiva como característica xeral do réxime como é a simplificación do sistema tributario, podemos soste que unha das características particulares do réxime no IRPF é que presenta coma unha finalidade ou está orientado á simplificación da determinación dos rendementos netos que se derivan do exercicio de certas actividades empresariais e profesionais sobre a base duns signos, índices ou módulos. Por este motivo, pódese soste que a determinación obxectiva é unha determinación indiciaria sobre a base de datos externos ao obxecto imponible do tributo que, como veremos, se concretan nas Ordes Ministeriais que anualmente son aprobadas e rexen nesta materia para o período impositivo correspondente¹². Iso sen prexuízo

¹¹ Recordar que o artigo 27.1 da LIRPF de 2006 dispón que: “Consideraranse rendementos íntegros de actividades económicas aqueles que, procedendo do traballo persoal e do capital conxuntamente, ou dun só destes factores, supoñan por parte do contribuínte a ordenación por conta propia de medios de produción e de recursos humanos ou dun de ambos, coa finalidade de intervir na produción ou distribución de bens ou servizos.

En particular, teñen esta consideración os rendementos das actividades extractivas, de fabricación, comercio ou prestación de servizos, incluídas as de artesanía, agrícolas, forestais, gandeiras, pesqueiras, de construción, mineiras, e o exercicio de profesións liberais, artísticas e deportivas”.

¹² Nesta liña de argumentación, MERINO JARA expresou, xa con relación á determinación obxectiva por signos, índices ou módulos da LIRPF de 1991 que esta modalidade constituía unha estimación indiciaria, “tendo en conta que os módulos utilizados

das matizacións que se deben facer con relación á determinación obxectiva establecida para as actividades agrícolas, gandeiras e forestais, onde os índices aplícanse sobre o volume de ingresos da actividade económica desenvolvida e, polo tanto, atopámonos ante un verdadeiro réxime “a forfait”.

5.- Estamos, a partir da previsión xeral que fai en tal senso a nosa LXT no seu artigo 50.3, en presenza dun réxime voluntario para determinados contribuíntes do IRPF. A voluntariedade concrétase na posibilidade que asiste aos contribuíntes que cumpren as condicións de acceso ao réxime de renunciar á súa aplicación e determinar o seu rendemento neto a través da determinación directa. Con razón sostívose que é un réxime de aplicación preferente se non se renuncia ao mesmo¹³. Pódese dicir que se trata dunha voluntariedade matizada ou, se se quere, que a determinación obxectiva do IRPF non é un réxime propiamente voluntario na súa aplicación¹⁴.

6.- Para rematar, a aplicación da determinación obxectiva do IRPF vincúlase á súa aplicación a determinados réximes especiais do IVE¹⁵, en especial ao réxime simplificado¹⁶. Neste senso, a segunda norma do artigo

para o cálculo do rendemento neto (persoal empregado, mesas, máquinas recreativas, superficie do local, potencia eléctrica, capacidade de carga de vehículos, distancia percorrida, consumo de enerxía) constitúen datos externos ao obxecto imponible” (“La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *RDFHP*, nº 221, 1992, páx. 999).

¹³ ANTÓN, J.A.: “La fiscalidad y las pyme”, *Papeles de Economía Española*, nº 89-90, 2001, páx. 230.

¹⁴ Véxase a nota ao pé de páxina número 41 do traballo de GALAPERO FLORES, R.: “Regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Determinación directa y estimación objetiva. Modificaciones llevadas a cabo por el Real Decreto 37/1998, de 17 de enero”, *RDFHP*, nº 249, 1998, p. 550. Recórdese que unicamente no paréntese de 1984 a 1992, durante a vixencia da “estimación obxectiva singular” e a súa regulación a través do RD 2983/1983 e a Orde ministerial de 13 de marzo de 1984, a determinación obxectiva sería aplicada previa solicitude expresa dos suxeitos pasivos (FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001, páx. 164).

¹⁵ A nosa doutrina científica indicou que a finalidade desta previsión é que o contribuínte que determine os seus rendementos en IRPF mediante determinación obxectiva non tribute no réxime xeral do IVE (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F. e DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2000, páx. 163).

¹⁶ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. e CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Tecnos, 2009, páx. 605.

31.1 LIRPF de 2006 sinala que, cando se sinala regulamentariamente, aplicarase conxuntamente cos réximes especiais establecidos no IVE ou no IGIC¹⁷. Pola súa banda, o artigo 36 do RIRPF refírese á coordinación entre a determinación obxectiva do IRPF co IVE e o IGIC onde a renuncia ou exclusión dos réximes obxectivos do IVE ou do IGIC (réxime especial simplificado e réxime especial da agricultura, gandería e pesca) supón a renuncia ou exclusión na posibilidade de acceder ao réxime de determinación obxectiva no IRPF con respecto a todas as actividades económicas que exerza o contribuínte¹⁸.

2.3. *Ámbito obxectivo e subxectivo.*

2.3.1. Ámbito obxectivo: A inclusión da actividade de produción do mexillón en batea.

As actividades económicas ás que se pode aplicar a determinación obxectiva son sinaladas na Orde ministerial que para cada ano é aprobada polo Ministerio de Economía e Facenda. A mesma Orde na que se establecen uns límites específicos á hora de acceder á determinación obxectiva cando se exercen determinadas actividades. A habilitación para tal regulación atópase na LIRPF e no RIRPF, e atopa a súa parella na normativa de RIVA, dada a coordinación de réximes determinativos.

Nunha primeira regulación, a Orde de 26 de febreiro de 1992 estableceu as actividades ás que sería aplicable o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE. Inicialmente serían soamente 11 actividades con certas exclusións en atención, con carácter xeral, ao número de persoas empregadas e o número de vehículos para o transporte por autotaxis. Esta regulación inicial iríase complementando nas Ordes ministeriais que regularon os signos, índices ou módulos da determinación obxectiva. Así, o número de actividades que puideron acceder a este réxime determinativo foi sendo cada vez maior. Neste senso a Orde de 25 de novembro de 1993 pola que veu a normar o particular para 1994 ampliaría o número de actividades a 30. Para o ano 1995 volveuse a

¹⁷ Neste ámbito, hai que recordar que a ausencia de coordinación da determinación obxectiva do IRPF e o réxime simplificado do IVE foi un dos grandes problemas existentes con anterioridade ao réxime da LIRPF 1991 significando dificultades de xestión para a Administración Tributaria e, así mesmo, para o contribuíntes dende a perspectiva do cumprimento das súas obrigacións rexistras (DÍAZ YUBERO, F., e BETÉS DEL TORO, J.M.: “Tributación de los pequeños empresarios y los profesionales en la nueva ley de renta”, *TF*, nº 72, 1996, páx. 58).

¹⁸ Véxanse os apartados 1, 2, 3 e 4 do artigo 36 do RIRPF.

ampliar o abanico de actividades que podían acceder a determinar os seus rendementos a través da estimación obxectiva por signos, índices e módulos onde a gran novidade consistiu na inclusión das actividades agrícolas e gandeiras. É a partir dese ano cando tivo lugar a gran extensión do ámbito de aplicación da determinación obxectiva.

Na actualidade existen un gran número de actividades económicas que poden acceder ao réxime. Dentro das últimas incorporacións hai que destacar: as actividades forestais (Orde de 7 de febreiro de 2000) e, precisamente, a actividade de produción do mexillón en batea (Orde de 27 de marzo de 2003). A última incorporación levou a cabo para o ano 2009, a través da Orde EHA/3413/2008, de 26 de novembro, pola que se desenvolveron para o ano 2009 o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE, a cal incorporou a actividade de transporte de mensaxería e recadería, cando a actividade se realiza exclusivamente con medios de transporte propios, redefinindo o módulo capacidade de carga. Actualmente, a Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE concreta as actividades económicas ou sectores de actividade aos que se pode aplicar a determinación obxectiva sempre que concorran os requisitos para a súa aplicación¹⁹. Entre elas mantense, como a única actividade pesqueira para a que se previu o réxime, a actividade económica de produción de mexillón en batea.

A primeira habilitación da determinación obxectiva para os bateiros levouse a cabo a través da Orde HAC/701/2003, de 27 de marzo, pola que se modificou a Orde HAC/225/2003, de 11 de febreiro, pola que se desenvolveron para o ano 2003 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE, para incluír a actividade de produción de mexillón en batea no réxime de estimación obxectiva. As asociacións empresariais que agrupaban aos produtores de mexillón viñeran manifestando o seu interese pola inclusión no réxime, por tratarse dunha actividade exercida por pequenas empresas de carácter familiar. Respondendo a esta demanda, o Consello de Ministros do día 24 de xaneiro de 2003 introduciu, entre as medidas do Plan Galicia relativas ás actividades pesqueiras, a inclusión desta actividade no réxime de

¹⁹ Hai que destacar que nesta Orde ministerial, fronte á que viña sendo tradicional conxelación dos “módulos”, revisáronse os índices de rendemento neto aplicables a determinadas actividades agrícolas, ao atoparse os mesmos por encima da realidade económica dos sectores afectados.

estimación obxectiva do IRPF no período impositivo 2003, a cal foise prorrogando ata a actualidade.

Con carácter xeral, a Lei reguladora do IRPF habilita para que estas actividades económicas poidan ser empresariais ou profesionais. Con todo, as únicas actividades para as que se habilitou o réxime de determinación obxectiva son certas actividades empresariais ou sectores de actividade das mesmas. As operacións que se desenvolvan con carácter accesorio haberá que consideralas integradas na actividade de que se trate. E a estes efectos a Orde ministerial anual establece que se debe considerar accesorias aquelas operacións cuxo volume de ingresos non sexa superior ao 40% do volume correspondente á actividade principal. Iso si a operación accesorias, así mesmo, deberá comprenderse entre as habilitadas para o acceso ao réxime obxectivo.

Hai que destacar que para a determinación das operacións económicas que se integran en cada actividade empresarial para a que se previu a determinación obxectiva haberase de estar ás normas do Imposto sobre Actividades Económicas (IAE). Neste ámbito, a actividade de produción de mexillón en batea ten para o IVE e para o IAE a consideración de actividade pesqueira e, en consecuencia, non está suxeita ao IAE e tributa polo IVE no réxime especial da agricultura, gandería e pesca.

2.3.2. Ámbito subxectivo.

Os suxeitos pasivos-bateiros que poden acceder ao réxime son as persoas físicas ou entidades en réxime de atribución de rendas que desenvolven a actividade de produción do mexillón en batea e, ademais, cumpren os demais requisitos de aplicación do réxime²⁰.

En canto ás persoas físicas convén recordar que a determinación obxectiva unicamente previu no noso ordenamento tributario para certas persoas xurídicas dentro do IS, en particular para as entidades navieiras. Ademais dos empresarios-persoas físicas, as entidades en réxime de atribución de rendas poden acceder á aplicación da determinación obxectiva para a determinación dos rendementos procedentes das súas actividades económicas²¹. Para ese efecto, hai que ter en conta que estas

²⁰ Como destaca NAVARRO FAURE, a determinación obxectiva “só se aplica a certos suxeitos pasivos” (“La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, *Palau 14*, nº 21, 1993, páx. 76).

²¹ Con anterioridade á normativa contida na LIRPF 1978 e os seus desenvolvementos regulamentarios, esas entidades só tiñan acceso á determinación directa pero a partir destas

entidades ás que o artigo 35.4 LXT considera obrigados tributarios (sociedades civís²², herdanzas xacentes, comunidades de bens...) conforman unha unidade económica ou un patrimonio separado susceptibles de imposición. Tales entes non son suxeitos pasivos do IRPF (nin do IS) e as rendas que obteñen atribúense aos socios, herdeiros, comeneiros ou partícipes (art. 8.3 LIRPF de 2006). Agora ben, por canto a determinación obxectiva vai dirixida a contribuíntes do IRPF (persoas físicas) é necesario establecer un dobre requisito para que as entidades en réxime de atribución de rendas teñan a posibilidade de acceder á determinación obxectiva, a saber: a) que os socios, herdeiros, comeneiros ou partícipes sexan persoas físicas e b) que sexan contribuíntes polo IRPF²³. Este dobre condicionamento contéplase no artigo 39.1 RIRPF.

Plantexouse a cuestión de se os límites, que veremos posteriormente, se establecen para acceder ao réxime xogan en relación co conxunto da entidade en réxime de atribución de rendas ou ben con relación aos seus membros como suxeitos pasivos do IRPF. Aínda que foi unha cuestión que a nosa doutrina non sempre tivo clara²⁴, os límites hai que consideralos referidos á entidade, a cada entidade²⁵. Doutra parte, un dos condicionantes esenciais para a aplicación da determinación obxectiva por parte destas entidades identifícase co establecido para as mesmas para poder determinar os seus rendementos derivados de actividades económicas a través do réxime de determinación directa simplificada, de modo que se establece un

normas considerouse que debían ter acceso de igual modo á estimación obxectiva singular. Vid. MERINO, J.M.: “La estimación objetiva singular y las empresas en régimen de comunidad de bienes”, *RDFHP*, nº 160, 1982, páx. 1123.

²² No que se refire ás sociedades civís, hai que matizar que se exclúen as sociedades agrarias de transformación (SAT) xa que posúen personalidade xurídica e tributan no IS (artigo 87.2 da LIRPF de 2006).

²³ En coherencia con iso, a nosa doutrina administrativa considerou que o réxime de determinación obxectiva non sería aplicable dende o mesmo momento en que se incorpora á entidade un novo socio persoa xurídica suxeita ao Imposto sobre Sociedades. Véxase a Resolución da DXT núm. 2462/2003, de 23 de decembro (JUR 2004\85581).

²⁴ Vid. MERINO, J.M.: “La estimación...”, ob. cit., páxs. 1119, 1120 e 1123.

²⁵ Conforme ao artigo 37 RIRPF hai que considerar que os parámetros cuantitativos aplícanse ás entidades en réxime de atribución de rendas non téndose en conta as circunstancias individuais dos membros (BENGOECHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA. Módulos*, Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2005, páx. 84). A nosa doutrina administrativa estimou que se terán en conta, por separado, as circunstancias que concorran individualmente en cada as entidades, independentemente de que estean integradas polos mesmos socios. Así, tanto á hora de ter en conta os límites cuantitativos como a renuncia débense considerar de xeito independente para cada entidade. Véxase a Resolución da DXT núm. 1090/2001, de 4 de xuño (JUR 2002\76208).

requisito adicional para que a entidade en réxime de atribución poida acceder á determinación obxectiva. Así, como tamén sucede con relación aos contribuíntes persoas físicas, será necesario:

- Que non se teña renunciado por parte da entidade á aplicación do réxime de determinación obxectiva a cal, neste tipo de entes, debe levarse a cabo dun xeito especial²⁶. En materia de atribución de rendementos, atendendo á natureza das entidades, a normativa coherentemente opta pola prioridade da vontade das partes procedendo a atribución por partes iguais para os supostos en que non medien pactos entre os membros integrantes. A natureza das entidades e a habilitación dun réxime previsto para os contribuíntes persoas físicas do tributo motivan que non se poidan ter en conta circunstancias persoais que puidesen reunir os socios, herdeiros, comuneiros ou partícipes²⁷. Dende o punto de vista formal, é importante destacar que é a entidade en réxime de atribución quen determina e, no seu caso, opta pola aplicación do réxime de determinación da base imponible correspondente²⁸.

Todas estas entidades, en especial as comunidades de bens e as sociedades civís, conforman fórmulas bastante frecuentes no desenvolvemento de actividades económicas, sobre todo, dende o punto de vista da pequena e mediana empresa. O lexislador fiscal ten que recoñecer esas realidades de feito dentro da vida económica e, dende o punto de vista tributario, a obtención de renda pódese considerar percibida pola entidade²⁹. Todo isto obriga a admitir que a determinación das rendas derivadas das actividades económicas que as entidades poidan levar a cabo poidan determinarse, para os casos en que estean integradas por persoas

²⁶ Véxase o artigo 31.1.2º RIRPF con relación ao artigo 28 RIRPF.

²⁷ Véxase o art. 39.3 e 4 RIRPF. Neste senso, haberá que considerar, por exemplo, con relación aos límites cuantitativos que desenvolveremos no apartado seguinte que se un contribuínte forma parte de diferentes entidades en réxime de atribución (por exemplo, sociedades civís) unicamente se tomarán en conta as circunstancias que concorran en cada unha das entidades.

²⁸ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales en el IRPF*, Granada, Comares, 2005, páx. 140.

²⁹ Como explicou MERINO, referíndose ás comunidades de bens pero que poderíamos estender para calquera das entidades en réxime de atribución de rendas, o elemento obxectivo do feito imponible consistente en obter unha renda contéplase dende o punto de vista fiscal nas comunidades e non nos seus partícipes a quen se atribúe unha subxectividade tributaria pasiva anómala que hoxe se concreta nunha responsabilidade tributaria solidaria amparada no artigo 42.1.b) LXT (“La estimación...”, ob. cit., páx. 1113).

físicas, do mesmo xeito en que pode facelo unha persoa física contribuínte do imposto.

Do anterior, podemos concluír que os bateiros que poden determinar os seus rendementos das actividades económicas para os que se previu a determinación obxectiva son tanto os contribuíntes persoas físicas do imposto, como as entidades en réxime de atribución de rendas. Agora ben, como se trata dun réxime previsto, primordialmente, para alcanzar unha simplificación fiscal e unha maior axilidade na xestión tributaria, xunto a un maior control da fraude e a limitación das obrigacións formais para o pequeno e mediano empresario, establécense unha serie de requisitos subxectivos xerais para os empresarios persoa física, con independencia do apuntado con relación ás limitacións específicas previstas para as entidades en réxime de atribución de rendas.

3. Requisitos xerais para a aplicación do réxime.

3.1. A imposibilidade de aplicar a determinación directa para os rendementos obtidos noutras actividades económicas.

Un primeiro requisito consiste en que os contribuíntes-bateiros non determinen os rendementos dalgunha das súas actividades económicas a través da determinación directa. Esta norma cobra eficacia para aqueles supostos nos que o contribuínte desempeña máis dunha actividade económica, con independencia de que todas ou algunha das mesmas se atope no ámbito da determinación obxectiva³⁰. Iso si sempre será fundamental que, para a actividade de que se trate, esta poida ser obxecto dunha determinación obxectiva para a cuantificación do tributo.

Deste xeito, podemos sinalar que existe unha incompatibilidade absoluta entre a determinación directa e a determinación obxectiva³¹. A dualidade entre rendas reais e as incorrectamente denominadas rendas fiscais xera o problema

³⁰ Esta incompatibilidade á hora de determinar os rendementos de actividades económicas a través da determinación directa e obxectiva foi aludida, entre outras, nas Resolucións da DXT núm. 1124/2004, de 29 de abril (JUR 2004\159150), núm. 835/2004 (JUR 2004\148162), de 30 de marzo (JUR 2004\148562), núm. 781/2004, de 24 de marzo (JUR 2004\148508), núm. 606/2004, de 11 de marzo (JUR 2004\148337), núm. 607/2004, de 11 de marzo (JUR 2004\148338), núm. 573/2004, de 9 de marzo (JUR 2004\148627), núm. 537/2004 (JUR 2004\148272) e a núm. 234/2003, de 20 de febreiro (JUR 2003\87663).

³¹ Así o considerou a DXT nas súas resolucións de 2 de agosto de 2001 e de 5 de xuño de 2002.

de que algunhas das primeiras, correspondentes a actividades alleas ao campo de aplicación do réxime de determinación obxectiva, queden camufladas dentro das rendas correspondentes a actividades en determinación obxectiva. Así resultaría fácil que un mesmo contribuínte, que aplique para algunhas das súas actividades un réxime de determinación directa e para outras o réxime de determinación obxectiva, trasladase rendas dunha a outra actividade. Por iso parece xustificarse, en certo xeito, a incompatibilidade absoluta na aplicación de ambos os réximes³². Ademais, a incompatibilidade ampárase en que coma un dos fundamentos do réxime cuantificador consiste na simplificación das obrigacións contables e rexistras, parece que se o contribuínte xa está desenvolvendo unha certa contabilidade con relación a algunha das actividades que exerce, poderá enfrontarse sen problemas a similares obrigacións para as actividades que se atopaban en determinación obxectiva. Homoxeinízase "...así o réxime de estimación de todas as rendas derivadas das actividades económicas desenvolvidas por un mesmo contribuínte, facilitando de paso os labores de xestión e control da Administración"³³. A excepción, que con bo criterio admitiu a nosa doutrina administrativa³⁴, viría dada por aquel suposto de inicio durante o ano dalgunha actividade non incluída dentro deste réxime ou pola que se renuncie ao mesmo, no que non se dará a incompatibilidade durante ese ano para as actividades que o contribuínte viña realizando con anterioridade ao comezo da nova. Unha doutrina que se ampara no artigo 35 do RIRPF.

Con todo, a este respecto hai que ter en conta que a propia doutrina administrativa considerou que non existe incompatibilidade entre a realización dunha actividade económica cuxos rendementos se determinan mediante o réxime de determinación obxectiva en IRPF e a realización dunha actividade laboral de carácter dependente³⁵. Por outra banda, considerouse que non existe incompatibilidade entre os distintos réximes para determinar o rendemento neto de dúas entidades en réxime de atribución de rendas, cando os comeneiros de ambas as entidades son os mesmos³⁶.

³² PRADA LARREA, J.L.: *La reforma global del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tomo 1, Barcelona, Fundación Privada Cíclopes e Col.legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, 1999, páx. 367.

³³ ALMAGRO MARTÍN, C.: *Opciones fiscales...*, ob. cit., páx. 143.

³⁴ Véxase a Resolución da DXT núm. 1718/2001, de 19 de setembro (JUR 2001\120715).

³⁵ Resolución da DXT núm. 192/2000, de 8 de febreiro.

³⁶ Véxase a Resolución da DXT núm. 973/2008, de 18 de maio (JUR 2007\147305).

É unha limitación que parece congruente aínda que se considerou algo excesiva polas consecuencias que dela se derivan. A norma impide que o contribuínte, que pode realizar actividades económicas totalmente diferentes, poida cuantificar os seus rendementos a través de réximes distintos. No caso de inicio de novas actividades nas que, ao principio, o usual é obter escasos rendementos ou perdas, a norma pode implicar un empeoramento da tributación da actividade que xa se realizaba. Nesta liña ALMAGRO MARTÍN sinalou que a norma de incompatibilidade, aínda que lóxica, parece un tanto desproporcionada xa que limita en demasía as posibilidades de opción dos interesados. Ao seu xuízo, non existe inconveniente en que un contribuínte por simple conveniencia e buscando o aforro fiscal, puidese determinar os rendementos netos das súas diversas actividades de forma diversa igualmente³⁷.

Ao noso modo de ver a problemática resulta de algo que xa apuntamos; que o contribuínte-bateiro podería trasladar rendas dunhas actividades a outras, con todos os problemas que diso se poderían derivar. O control administrativo de tales situacións podería avalar a opción inversa pero dadas as, sempre mencionadas, limitacións da Administración Tributaria e os fundamentos da regra de incompatibilidade aludidos, consideramos conveniente o mantemento da devandita norma “cautelar”. Non o considerou así a normativa vasca onde atopamos amparada a compatibilidade dos réximes de determinación directa e obxectiva.

Unha importante modificación que sería introducida no noso ordenamento tributario por obra da Lei 46/2002, de 18 de decembro, pola que reformou parcialmente o IRPF e se modificaron a LIS e a LIRNR, consiste na limitación do réxime ás actividades económicas desenvolvidas no ámbito territorial de aplicación do imposto. Esta limitación atópase actualmente recollida no artigo 31.1 na súa norma 3ª da LIRPF de 2006. Para determinar se a actividade é realizada no ámbito territorial do tributo haberá que valorar a presenza de establecementos permanentes noutro país en desenvolvemento das actividades económicas de que se trate³⁸. A

³⁷ *Opciones fiscales...*, ob. cit., pág. 143.

³⁸ A DXT na súa Resolución núm. 1941/2003, de 20 de novembro, puntualizou que: “...este requisito debe entenderse considerando que a actividade desenvólvese a través dun establecemento, xa sexa permanente ou temporal, situado fora do territorio español, non podendo estenderse o mesmo á mera realización de exportacións a terceiros países, xa sexan da Unión Europea ou non. Xa que logo, a exclusión do réxime de estimación obxectiva operará cando a actividade no exterior sexa a través dunha base de actividade, non resultando aplicable cando simplemente se realicen entregas de bens fose do territorio español sen que exista a devandita base de actividade no exterior...” (JUR 2004\21058).

fundamentación desta previsión atópase nas limitacións que ten a Administración tributaria á hora de levar a cabo a súa tarefa gestionadora³⁹.

Con respecto ás entidades en réxime de atribución de rendas que poidan desenvolver a actividade de produción do mexillón en batea, imponse unha última matización. Estas regras de incompatibilidade refírense de xeito independente á entidade e aos socios, comuneiros, herdeiros ou partícipes da mesma. De modo que, é posible a determinación dos rendementos da entidade, por exemplo bateeira, a través da determinación obxectiva, os cales posteriormente serán distribuídos entre os integrantes, e que nunha actividade, que un deles de xeito independente poida levar a cabo, acuda á determinación directa nos rendementos derivados de tal actividade económica⁴⁰.

3.2. Os límites cuantitativos.

Por outra banda establécense unha serie de límites cuantitativos referidos aos seguintes aspectos: o volume de rendementos íntegros do contribuínte-bateiro, o seu volume de compras en bens e servizos, así coma límites vinculados a magnitudes específicas establecidos en función da actividade económica que se desenvolve.

3.2.1. O volume de rendementos íntegros do bateiro-contribuínte.

O volume de rendementos íntegros do bateiro, contribuínte do IRPF, no ano inmediato anterior non pode superar calquera dos seguintes importes: 450.000 € anuais para o conxunto das súas actividades económicas e 300.000 € anuais para o conxunto das actividades agrícolas e gandeiras⁴¹. Estes límites son independentes polo que, tendo esta característica en conta, a doutrina administrativa considerou que cando o

³⁹ Nesta liña de argumentación, ALMAGRO MARTÍN sostivo que: “Se xa resulta complicada e laboriosa a xestión e control das actividades exercidas no noso territorio, a ningún escapa a dificultade que entraña esta tarefa cando aquelas se sitúan fóra del, podendo ser esta a causa de que o lexislador deixounas, sen máis consideracións, fóra do réxime de estimación obxectiva, que polas súas características require dun continuo e máis próximo seguimento por parte da Administración, incluíndoas en calquera caso na estimación directa” (*Opciones fiscales...*, ob. cit., páx. 145).

⁴⁰ Iso é coherente co establecido no artigo 39.3 do RIRPF. Neste senso, na Resolución de 31 de xaneiro de 2000, a DXT considerou que non son aplicables regras de incompatibilidade entre as actividades desenvolvidas pola sociedade e as desenvolvidas individualmente polo socio.

⁴¹ As Ordes ministeriais anuais concretan cales son as actividades gandeiras e agrícolas a que se ten que entender referido o límite.

consultante exerce dúas actividades económicas, sendo unha delas unha actividade agrícola ou gandeira, o primeiro límite refírese á suma dos rendementos íntegros de ambas as actividades, aínda cando existe un límite específico para o conxunto das actividades agrícolas ou gandeiras⁴².

O desenvolvemento regulamentario do imposto precisou cales son as operacións que se teñen en conta para levar a cabo este cómputo. Así, de acordo co preceptuado no artigo 32.2.a) RIRPF inclúense:

1º) En primeiro lugar, as operacións que deban anotarse no libro rexistro de vendas ou ingresos previstos na normativa regulamentaria do IRPF e do IVE⁴³.

2º) En segundo lugar, as operacións en virtude das cales os contribuíntes quedan obrigados a expedir factura conforme ao que se dispón no Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, aprobado polo RD 1496/2003, de 28 de novembro onde levou a cabo, así mesmo, unha modificación do RIVA⁴⁴. Con carácter xeral, de acordo ao disposto no artigo 2 desta norma, podemos resumir dicindo que debe expedirse factura e copia nas seguintes operacións: cando o destinatario é empresario ou profesional, por esixencia do destinatario, en caso de entregas intracomunitarias ou exportacións exentas, cando o destinatario é persoa xurídica que non actúa como empresario ou profesional, vendas de inmobles afectos á actividade, operacións en réxime de determinación directa no IRPF (este apartado non nos afecta dada a incompatibilidade do réxime directo e obxectivo), e nos supostos de emisión de autofacturas⁴⁵. Ademais, convén resaltar que o Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e se modifica o RIVA, obriga a expedir factura, e copia desta, aos contribuíntes acollidos ao réxime de determinación obxectiva no IRPF que determinen o seu rendimento neto en función do

⁴² Véxase a Resolución da DXT núm. 743/2002, de 17 de maio de 2002.

⁴³ En concreto, estes libros prevense no art. 68.7 RIRPF e art. 40.1 do RIVA, respectivamente.

⁴⁴ A doutrina administrativa aclarou que no límite por volume de ingresos non deben computarse as operacións realizadas con particulares, aínda que se emitiu a correspondente factura ou un documento substitutivo, pois, estas operacións non se atopan incluídas entre as que obrigatoriamente se debe emitir factura, de acordo co previsto no Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación [véxase a Resolución da DXT núm. 761/2006, de 18 de abril (JUR 2006\157226)].

⁴⁵ Debemos completar esta previsión coas excepcións á obriga de expedir factura, contempladas no artigo 3 do Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e modifícase o RIVA.

volumen de ingresos. Esta previsión refírese ás actividades agrícolas, gandeiras e forestais que poden acudir ao réxime de determinación obxectiva por ser, precisamente estas, aquelas para as que os rendementos son determinados a partir do volume de ingresos⁴⁶.

Conforme á regulación da Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE exclúense as operacións que conforme á normativa reguladora do IVE (artigo 121.3 LIVA) non se computan para determinar o volume de operacións. É dicir: entregas ocasionais de bens inmoables, entregas de bens cualificados como bens de investimento, algunhas operacións financeiras e operacións exentas relativas ao ouro de investimento. Así mesmo, exceptúanse os arrendamentos de bens inmoables que non se cualifiquen como rendementos de actividade económica.

En senso negativo, as Ordes ministeriais tamén regularon o particular ao aclarar que quedan excluídas dentro do cómputo do volume de ingresos as seguintes cantidades: as subvencións correntes ou de capital, as indemnizacións, o IVE e, no seu caso, o recargo de equivalencia que grave a operación, para aquelas actividades que tributen polo réxime simplificado do IVE. Así se establece na actualidade no artigo 3 da Orde EHA/99/2010. A razón de que queden excluídas é que estas cantidades non as podemos entender propiamente coma ingresos da actividade e de aí a coherencia da opción adoptada. Como posible crítica subxace a regulación de todas estas exclusións por unha Orde ministerial. Con todo, en senso contrario, e como precisión relevante a todo o exposto, hai que considerar incluída dentro do cómputo dos ingresos a compensación percibida polos agricultores e gandeiros, posto que a mesma inclúese dentro dos ingresos íntegros da actividade e non a podemos cualificar nin como indemnización nin como subvención. Así o recoñeceu a nosa doutrina administrativa⁴⁷.

⁴⁶ Segundo parágrafo do artigo 26.1 do Regulamento polo que se regulan as obrigacións de facturación, e se modifica o RIVA.

⁴⁷ Véxase a Resolución da DXT núm. 345/2001, de 19 de febreiro. Máis recentemente, así o mantiveron as Resolucións da DXT núm. 339/2007, de 22 de febreiro e núm. 1303/2007, de 19 de xuño (JUR 2007\108862 e JUR 2007\240254, respectivamente). Esta última, a partir do art. 3.1.b) da Orde EHA/804/2007, de 30 de marzo, pola que se desenvolve para o ano 2007o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE sinala que: "(...) De acordo co expresado no citado precepto, ao constituír a compensación percibida polos empresarios acollidos ao réxime especial da agricultura, gandería e pesca un maior importe da contraprestación, non tratándose xa que logo de ningunha subvención ou indemnización, nin tampouco do IVE repercutido, incluído

A nosa doutrina científica preocupouse por destacar que non se pode confundir o concepto de “volumen de rendementos íntegros” co “importe da cifra de negocios” a que se refire a determinación directa simplificada e o réxime especial previsto para as pemes no noso IS. A equiparación de conceptos levaría á inclusión das partidas positivas e negativas que se refiren no CCo (artigo 34.2). Como partidas positivas, recordamos⁴⁸, inclúense os importes obtidos pola venda de produtos e prestacións de servizos e como negativas temos as bonificacións e demais reducións sobre as vendas, o IVE e os demais tributos que gravan as operacións de que se trate. O feito dun concepto específico en renda para a determinación obxectiva pasa por considerar unicamente as partidas positivas da cifra de negocios e iso porque, como advertiu FERNÁNDEZ LÓPEZ, á marxe da posible exclusión das bonificacións e reducións sobre as vendas, as cotas a ingresar no réxime simplificado do IVE son calculadas polos suxeitos pasivos a partir dos módulos que establece a respectiva Orde ministerial e tales cotas non son deducibles na determinación obxectiva para o cómputo do rendimento neto do IRPF⁴⁹. Para ese efecto, pódese comprobar como a puntualización levouse a cabo de modo reiterado, sempre con idéntico senso, nas Ordes ministeriais de desenvolvemento.

3.2.2. O volume de compras en bens e servizos.

O volume de compras en bens e servizos, excluídas as adquisicións de inmovilizado, no exercicio anterior non pode ser superior á cantidade de 300.000 euros anuais. A doutrina administrativa advertiu que dentro deste límite hai que entender incluídos todos os gastos xerais da actividade⁵⁰. No

o recargo de equivalencia, de actividades que tributen polo réxime especial simplificado do IVE, esta compensación debe incluírse no volume de ingresos da actividade aos efectos do cómputo do límite de exclusión por volume de ingresos para as actividades agrícolas en estimación obxectiva”.

⁴⁸ Este precepto foi modificado pola Lei 16/2007, de 4 de xullo, de reforma e adaptación da lexislación mercantil en materia contable para a súa harmonización internacional con base na normativa da Unión Europea.

⁴⁹ *La determinación...*, ob. cit., páxs. 159-161.

⁵⁰ A DXT na súa Resolución núm. 531/2004, de 4 de marzo aclarou que: “...no límite excluínte do réxime de estimación obxectiva deberán computarse todas as compras en bens e servizos que realice o empresario, con excepción das realizadas para a adquisición de elementos de inmovilizado. Xa que logo, neste límite estarán incluídos os gastos xerais da actividade (alugueres, enerxía, teléfono, asesoramentos en xeral, transportes, seguros, etc.), exceptuando os gastos derivados da contratación de persoal e os gastos de amortización dos elementos afectos, pois en ambos os casos non se trata da compra de bens e servizos” (JUR 2004\148266). Deste xeito, hai que entender que non entran no límite establecido en

suposto de obras ou servizos subcontratados, o importe dos mesmos terase en conta para o cálculo deste límite.

O lexislador, adecuadamente, previu que para os casos en que no ano inmediato anterior se iniciou unha actividade, o volume de ingresos ou compras débese elevar ao ano [artigo 31.1 norma 3ª LIRPF de 2006 e art. 32.2.a) e b) RIRPF].

A evolución deste condicionamento na nosa normativa dende a aparición da determinación obxectiva por signos, índices ou módulos no noso IRPF foi intensa. Dunha parte, porque a limitación na cifra de rendementos íntegros do contribuínte traspasouse da sede regulamentaria á legal. Nun principio a LIRPF de 1998 (como antes a de 1991) non establecía este límite cuantitativo e o mesmo quedara en mans do Regulamento de desenvolvemento do imposto⁵¹. O derogado RD 214/1999 polo que se aprobou o RIRPF dispuña no seu artigo 30.2 un límite cuantitativo referido aos rendementos íntegros de 75 millóns de pesetas anuais para o conxunto de actividades e 50 millóns de pesetas anuais para o conxunto de actividades agrícolas e gandeiras.

A Lei 46/2002 incorporaría os límites nas súas contías actuais ao texto da LIRPF. Foi precisamente con esta reforma onde se introduciron novas limitacións ao réxime de determinación obxectiva sendo a máis relevante a concerner ao volume de compras dos contribuíntes que persiste dende entón na nosa LIRPF. A Exposición de Motivos desa Lei 46/2002 xustificaría esta a reforma: "...para adecuar en maior medida o réxime fiscal

atención ao volume de compras as compras de adquisición do inmovilizado, contratación de persoal e gastos de amortización de elementos afectos porque non se entenden propiamente como compras.

⁵¹ Xa con respecto á configuración inicial da determinación obxectiva por signos, índices ou módulos que se estableceu na LIRPF de 1991, MERINO JARA sostivo que: "...Non é razoable que o volume de operacións non xogue como criterio excluínte, posto que poden chegar a producirse situacións realmente paradóxicas, pero o certo é que literalmente esa é a conclusión que cabe obter; unha interpretación sistemática e teleolóxica tal vez permitise soste que non procede a aplicación desta clase de estimación obxectiva no caso de que o volume de operacións sexa superior a 50 millóns de pesetas, tendo en conta que en caso contrario estaríase incumprindo o mandato do artigo 69, un, da Lei de aplicar a estimación obxectiva ás <<pequenas e medianas empresas>>, aínda que en ningún caso na Lei se especifica que debe entenderse por tales. Probablemente, á hora de elaborar a O.M. de 26 de marzo manexáronse datos dos que se infira que o volume de ingresos dos once sectores a que esta modalidade vai aplicarse -sempre que non superen un determinado número de persoas empregadas-, non alcanzará un determinado volume de operacións. Para evitar sorpresas sería conveniente que se incluía tamén como límite esa magnitude..." ("La estimación objetiva...", ob. cit., páx. 998).

ao tamaño da empresa...”. A fundamentación última de todas estas limitacións podemos atopala no feito de que nun contexto empresarial en que a determinación obxectiva se ampara no IRPF coma un réxime para facilitar a tributación de certos pequenos e medianos empresarios tense que limitar a habilitación do réxime dentro dunhas determinadas marxes ou cuns determinados límites. E se se pretende un réxime fiscal en beneficio dos pequenos e medianos empresarios que realizan certas actividades no territorio nacional o idóneo parece atender non exclusivamente ao parámetro da cifra de rendementos senón tamén a outros como pode ser o volume de compras, para que de modo conxunto esas medidas sirvan á delimitación do tamaño dunha empresa e, en suma, da posible acollida ao réxime obxectivo.

Hai que recoñecer que a nova limitación pode provocar que os contribuíntes con menor marxe comercial se vexan excluídos con máis facilidade do réxime de determinación obxectiva. Iso levou a pensar a ALMAGRO MARTÍN que o límite referido ao volume de compras, que se estima acertado, atopa o seu fundamento non só no tamaño da empresa, senón tamén na necesidade de que os contribuíntes que o superen sexan gravados tendo en conta criterios máis directos de capacidade económica⁵². De todas as maneiras, ao noso modo de ver, a norma continua atendendo, como debe ser, ao tamaño da empresa pero determinado a partir de diversos parámetros.

3.2.3. *A norma cautelar introducida pola Lei de Prevención da Fraude Fiscal (LPFF) e a LIRPF para o cómputo dos rendementos e as compras.*

Neste ámbito a LPFF e a LIRPF de 2006 estableceron unha norma cautelar para evitar a división, ás veces máis aparente que real, de actividades entre distintos suxeitos relacionados por vínculos familiares⁵³. Na medida na que a actividade de produción de mexillón habitualmente constitúe unha explotación familiar hai que ter especialmente presente esta norma. Así, para cuantificar o volume de rendementos íntegros e, en consecuencia, establecer se se superan os límites para a determinación do rendimento en determinación obxectiva, teranse en conta, tamén, as operacións correspondentes ás actividades desenvolvidas polo cónxuxe, ascendentes e descendentes, así como por entidades en réxime de atribución

⁵² *Opciones fiscales...*, ob. cit., páxs. 144 e 145.

⁵³ D.A. 2ª da LPFF e artigo 31.1.3ª LIRPF de 2006. Esta regra tamén se incorporou no artigo 32.2 RIRPF.

de rendas nas que participe calquera dos anteriores, cando se cumpran as seguintes circunstancias:

- Que as actividades desenvolvidas sexan idénticas ou similares (mesmo grupo do Imposto sobre Actividades Económicas).
- Que exista unha dirección común, compartíndose medios persoais ou materiais⁵⁴.

Esta mesma norma débese aplicar á hora de determinar o volume das compras en bens e servizos, de modo que deben computarse non só o volume das compras correspondentes ás actividades económicas desenvolvidas polo contribuínte-bateiro, senón tamén as que correspondan ás desenvolvidas polo cónxuxe, ascendentes, descendentes e entidades en réxime de atribución de rendas en que aqueles participen⁵⁵. Como recorda o profesor FERREIRO, é unha medida que trata de evitar o fenómeno que noutros países que aplican réximes simplificados ás pequenas empresas, singularmente en Brasil, se coñece coma “ananismo fiscal”⁵⁶.

Podemos dicir que se definiu unha nova fórmula de cálculo dos límites de exclusión do método de determinación obxectiva, baseada nunha presunción *iuris et de iure*. Os problemas de interpretación e aplicación que pode expor esta disposición son múltiples⁵⁷. Así, por exemplo, non se

⁵⁴ Como indicou ALONSO GONZÁLEZ, “(...) o dato de que tales actividades sexan <<idénticas o similares>> ás que realiza aquel e, ademais, a constatación dunha <<dirección común de tales actividades, compartíndose medios persoais ou materiais>> pon de relevo un grao de concertación e integración de medios e obxectivos que permiten ao lexislador erixir unha presunción *iuris et de iure* de que todas as actividades conflúen nunha soa”. Véxase os eu estudo: “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas (Impuestos sobre la Renta y sobre el Valor Añadido)”, *Temas Tributarios de Actualidad*, nºs 22-24, Informe nº 22, xullo-agosto 2007, páx. 10.

⁵⁵ Parece que se repite a historia, xa que un antecedente dunha medida similar atopámolo na normativa establecida para o réxime de estimación obxectiva singular, a través da regulación establecida a través do RD 2933/1983 e que, non sen razón, mereceu destacadas críticas por parte da nosa doutrina científica.

⁵⁶ “La estimación objetiva en la nueva Ley del IRPF”, *QF*, nos 15-16, 2007, páx. 10. O profesor expresa que este fenómeno explícase facilmente se pensamos nun empresario acollido ao réxime simplificado ou de determinación obxectiva que considera conveniente, ante o crecemento da súa empresa, non traspasar os límites que a conducirían ao réxime xeral e crea outra empresa pondo á fronte a outro familiar. Para evitar esta práctica a lei ordena que os rendementos de ambas as empresas sexan acumulados a efectos de aplicar os límites establecidos legalmente para a aplicación do réxime (ibídem, páx. 10).

⁵⁷ Onde non se expón problemas claramente é con relación ao carácter idéntico ou similar da actividade económica, posto que a norma aclarou que terán esta consideración as

determina como “se vai a ter en conta”; se a través dunha pura e simple adición ou a través de límites cuantitativos diferentes. Tampouco se aclara se os ascendentes e descendentes, cuxo volume de actividades se terá en conta, deberán selo en liña recta ou colateral, ou se soamente se refire a parentes consanguíneos ou se inclúen tamén os parentes por afinidade. Ao noso modo de ver, posto que estamos ante unha norma limitativa da posibilidade dos obrigados tributarios de acceder ao réxime, debemos facer unha interpretación restritiva desta previsión. Aínda que haberá que esperar a interpretación que fagan os nosos tribunais e a doutrina administrativa esta norma consideramos que se refire aos parentes consanguíneos. Esta postura é compatible coa doutrina do TS e a nosa doutrina administrativa quen estimaron que cando a lei fala de parentesco, sen maior especificación, debe entenderse que se refire exclusivamente ao parentesco por consanguinidade e queda excluído o de afinidade. Esta interpretación, baseada na doutrina do TS⁵⁸, foi sostida pola DXT, con anterioridade á LIRPF de 2006, negando a posibilidade de que os parentes pos afinidade puidesen realizar achegas a plans de pensións a favor de minusválidos en grao superior ao 65%⁵⁹. Así mesmo tamén se acolleu con relación á redución de determinadas ganancias patrimoniais prevista na actual D.A. 7ª da LIRPF no marco da tributación de contribuíntes en réxime de determinación obxectiva que desenvolven a actividade do autotaxi⁶⁰.

Hai que ter en conta que neste ámbito atopámonos nunha disposición que pode derivar nunha limitación de dereitos do bateiro coma obrigado tributario -a posibilidade de acollerse ao réxime de determinación obxectiva-, con todo a interpretación restritiva destes termos debe ser valorada segundo o suposto ante o que nos atopemos. Se para este caso a interpretación restritiva parece a máis coherente noutros casos, como pode ser a extensión do beneficio fiscal da D.A. 7ª ou ata unha interpretación aberta do mínimo por descendentes, poderían levar a unha interpretación acorde cos principios de xustiza que rexen no ordenamento tributario e ir máis aló dunha interpretación restritiva das relacións de parentesco que pode derivar, segundo as circunstancias particulares, nunha minoración de dereitos ou maiores obrigacións por parte dos obrigados tributarios. É máis,

actividades clasificadas no mesmo grupo do IAE. Véxase, neste senso, ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El fraude fiscal en las estimaciones objetivas...”, ob. cit., pág. 10.

⁵⁸ A estes efectos, diversas Resolucións da DXT fan alusión á STS de 20 de xuño de 1905.

⁵⁹ Véxanse as Resolucións da DXT núm. 204/2000, de 10 de febreiro, núm. 1173/2004, de 3 de maio (JUR 2004\178951) e núm. 2033/2004, de 29 de novembro (JUR 2005\4771).

⁶⁰ Véxase a Resolución da DXT núm. 2317/2003, de 17 decembro (JUR 2004\71893).

consideramos que unicamente deberán terse en conta os parentes de primeiro grao, polas mesmas razóns expostas. Con todo, debemos esperar á interpretación que do precepto fagan tanto os tribunais como a nosa doutrina administrativa⁶¹. A pesar de que esta norma ten a súa orixe no Plan da Fraude e a LPFF, desgraciadamente, trasladouse sen máis á LIRPF de 2006, non escoitando as críticas que xa con anterioridade á tramitación parlamentaria se formularon sobre este particular por parte da nosa doutrina científica. A consecuencia é que a norma deixou sen regular unha cuestión que non é baladí e da que esperamos unha interpretación coherente dos órganos que están chamados a aplicala, defendendo de cara ao futuro que se aclare este particular na propia norma legal reguladora do IRPF.

Por outra banda, para o cómputo conxunto deste límite a efectos de exclusión do réxime de determinación obxectiva, esíxese que exista unha dirección común de tales actividades. A existencia dunha dirección común supón o exercicio de funcións de dirección por un suxeito, e sobre esta cuestión hai unha contradictoria doutrina administrativa no noso país. É por iso que, tal vez, a norma podería aclarar cales son esas funcións e como se determinan. Para rematar, non queda claro se o requisito relativo a compartir medios persoais e materiais é un indicio de dirección común ou é unha esixencia a maiores para o cómputo conxunto a efectos de exclusión⁶². Ao noso modo de ver, dada a redacción do precepto, parécenos que debemos considerar que se trata dun requisito acumulativo polo que se esixe tanto que exista unha dirección común, como que se compartan medios persoais e materiais.

De todos os xeitos, como puntualizou ALONSO GONZÁLEZ, aínda que a normativa acolla unha presunción *iuris et de iure* que non unha ficción, deberá probarse adecuadamente o requisito da dirección común e a utilización conxunta de medios persoais e materiais⁶³.

Finalmente, convén resaltar que a mesma cláusula normativa se levou ao RIRPF con relación ás entidades en réxime de atribución de rendas,

⁶¹ Hai que precisar, iso si, que aínda que para o cómputo das operacións haberá que ter en conta tamén aos parentes se se dan as condicións normativamente establecidas, as operacións realizadas a través de sociedades mercantís das que sexa accionista unha persoa física non se computan para a determinación do ámbito de aplicación da determinación obxectiva nas actividades que a título persoal desenvolva o accionista. Así o recoñeceu a DXT na súa Resolución núm. 385/2007, de 26 de febreiro (RJ 2007\109059).

⁶² Sobre todas estas cuestións, véxase GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *QF*, nº 10, 2006, páxs. 28 e 29.

⁶³ “El fraude en las estimaciones objetivas...”, ob. cit., pág. 10.

coma suxeitos que tamén poden acceder ao réxime de determinación obxectiva, para o cómputo dos límites referidos aos rendementos íntegros e o volume de compras. Deste xeito, para a delimitación do ámbito de aplicación deben computarse non só as operacións correspondentes ás actividades desenvolvidas pola propia entidade en réxime de atribución, senón tamén as correspondentes ás desenvolvidas polos seus socios, herdeiros, comuneiros ou partícipes; os cónxuxes, descendentes e ascendentes destes; así como por outras entidades en réxime de atribución de rendas nas que participen calquera dos anteriores. En todo caso, requírese, como para os contribuíntes persoas físicas, que a actividade sexa idéntica ou similar e que exista unha dirección común, compartindo medios materiais e persoais (artigo 39.4 RIRPF). Insistimos na necesidade de facer unha interpretación restrinxida con relación ao parentesco, polo absurdo ao que se podería chegar a partir dunha hermenéutica de senso contrario e que, cremos, para nada coincidiría coa vontade do lexislador ao establecer esta norma cautelar. En xeral, hai que ter presente que para os supostos de varias comunidades de bens integradas polos mesmos membros ou por parte dunha entidade en réxime de atribución de rendas na que participen empresarios individuais acollidos ao réxime de determinación obxectiva, o cómputo dos límites ten que levarse a cabo de modo separado⁶⁴.

Á vista de toda esta regulación, hai que compartir co profesor FERREIRO que esta reforma complicou, e non é a primeira vez, o réxime de determinación obxectiva que, non obstante, debería ser unha peza básica para a simplificar o tributo. Engadimos a esta consideración as puntualizacións feitas polo profesor que pola súa claridade e brillantez non podemos menos que transcribir: “Na miña opinión a introdución nas leis de feitos impositivos complementarios non fai senón agudizar a complicación

⁶⁴ A nosa doutrina administrativa recoñeceu que os límites compútanse separadamente para cada unha das entidades en réxime de atribución na súa Resolución núm. 1090/2001, de 4 de xuño (JUR 2002\76208). Do mesmo xeito, para o suposto que unha persoa física acollida ao réxime de determinación obxectiva e que constituía unha sociedade civil dedicada á mesma actividade, a DXT considerou, con anterioridade á nova norma, que os límites establecidos para a inclusión no réxime de determinación obxectiva operan de forma separada de maneira que, por unha banda, teranse en conta as circunstancias do consultante coma empresario a título individual e, por outra, as circunstancias da sociedade civil. Por iso é polo que sexa posible que o empresario persoa física determine o rendimento neto por estimación obxectiva e a entidade en réxime de atribución non; ou o contrario (JUR 2002\105527). A nova norma vén matizar este criterio administrativo, no senso de que se existe unha dirección común, compartindo medios persoais e materiais, e se trata da mesma actividade deberíamos computar os límites conxuntamente.

do sistema tratando de conseguir un imposible ou un absurdo; sempre haberá alguén que estea colocado máis aló da liña de aplicación dunha Lei. E sempre haberá alguén que opine que quen está así colocado debe tamén quedar sometido a ela. No caso que agora nos ocupa por que non someter tamén á mesma norma a tíos, sobriños ou parellas de feito. Ou a todas as pequenas empresas que teñan unha dirección común. O pequeno empresario que crea unha nova e pequena empresa para o seu fillo aproveitando despois as lóxicas sinerxías (p.ex. en compras ou medios de transporte) ¿debe ser criticado ou encomiado? ¿Non sabe o noso lexislador tributario que a pequena e mediana empresa constitúe a base da nosa organización e armazón económico-social? ¿Debemos incentivar ou poñer trabas á súa creación? (...)”⁶⁵.

3.2.4. Límites específicos en función do tipo de actividade económica.

Ademais dos límites derivados das magnitudes mencionadas (o volume de ingresos e o volume de compras en bens e servizos) para determinadas actividades é necesario acudir a outras magnitudes específicas que limiten, verdadeiramente, o sometemento ao réxime dos pequenos e medianos empresarios. Na actividade de produción do mexillón en batea, o límite configúrase sobre a base do número de bateas que se teñan en calquera día do ano. O limiar establécese en atención ás peculiaridades da actividade económica e fíxose en 5 bateas⁶⁶.

O establecemento de límites específicos ás actividades económicas que condicionan a posibilidade de determinar os rendementos de actividades económicas a partires da determinación obxectiva atopa a súa razón de ser na previsión do réxime para os pequenos e medianos empresarios. Atender aos medios de produción esenciais das actividades de que se trate, ademais doutras magnitudes coma o volume de ingresos e compras, contribúe a que no marco de aplicación do sistema de carácter obxectivo queden incluídos realmente os contribuíntes para os que se habilitou o mesmo por parte do lexislador ordinario.

⁶⁵ “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 10.

⁶⁶ Véxase o artigo 3 da Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE.

4. As especialidades do réxime establecido para os bateiros.

4.1. Os módulos.

4.1.1. Concepto e enumeración.

Os signos, índices, módulos ou magnitudes son os medios para determinar a base imponible do Imposto sobre a renda para os suxeitos pasivos que desenvolvan actividades e que poidan acceder á aplicación do réxime de determinación obxectiva. En canto á súa natureza, hai que ter moi en conta que estamos en presenza de ficcións xurídicas. Estes módulos son moi variados e establécense en función da actividade económica de que se trate. A título de exemplo podemos mencionar: o persoal empregado, a superficie do local, a potencia eléctrica ou consumo de enerxía eléctrica, superficie do forno, o número de mesas, a distancia percorrida...

Os módulos que se estableceron para determinar o rendemento neto dos bateiros son tres: o persoal asalariado, o persoal non asalariado e o número de bateas. Poderíamos dicir que se ten en conta o número de persoal empregado e o número de bateas. Fronte ao que ocorre a outras moitas outras actividades nas que o módulo se define como persoal empregado, incluíndo expresamente dentro deste o persoal asalariado e o non asalariado, para os bateiros diferéncianse formal e cuantitativamente o módulo de persoal asalariado e non asalariado. Con relación ao número de bateas a aplicación do módulo non presenta apenas problemas⁶⁷, pero con respecto ao persoal asalariado e non asalariado hai que facer certas puntualizacións, algunhas incorporadas na nosa normativa e outras interpretacións xurisprudenciais ou interpretativas que hai que ter en conta á hora de aplicar o réxime obxectivo.

Dende o punto de vista da cuantificación a determinación do persoal asalariado e non asalariado é fundamental posto que o rendemento neto derivado por unidade é diferente segundo se considere persoal non asalariado ou asalariado⁶⁸.

⁶⁷ Eso si, compre recordar que unha batea consiste nun armazón rectangular de madeira de 100 a 500 metros cadrados soportado por flotadores de aceiro recubertos con fibra de vidro, poliéster ou recheos con poliéster expandido. A balsa suxéitase ao fondo mediante unha ou dúas cadeas de aceiro e un peso de vinte toneladas. Do armazón de madeira cólganse cordas de nailon de tres centímetros de grosor e de dez a doce metros de longo, onde se engorda o mexillón.

⁶⁸ Con carácter xeral hai que destacar que en Galicia o traballo predominante nas explotacións é por conta propia, sendo residual e para explotacións cun número superior a

4.1.2. O persoal asalariado e non asalariado.

Ambos os módulos presentan unha aplicación non inmediata que require da atención das normas referidas ao mesmo que se atopan nas respectivas Ordes ministeriais de desenvolvemento do réxime. Neste senso, hai que destacar que persoal non asalariado é o empresario pero, así mesmo, debemos atribuírle tal consideración ao seu cónxuxe e os fillos menores que convivan con el, cando: traballen efectivamente na actividade e non constitúan persoal asalariado.

Hai que considerar que para a interpretación das Instrucións para a aplicación dos signos, índices ou módulos, integradas na respectiva Orde ministerial anual, non basta con acudir á normativa laboral, cuxa principal achega sería a distinción entre persoal dependente e independente. Así pode darse o caso de que unha persoa deba computarse como persoal empregado, independentemente de que sexa considerado asalariado ou non asalariado. Este sería o suposto do cónxuxe do empresario e os fillos menores de idade que con el convivan: se «traballan efectivamente na actividade» sempre deben computarse como persoal empregado; aínda que o serán con carácter de persoal asalariado cando exista «o oportuno contrato laboral e a afiliación ao réxime xeral da Seguridade Social» e con carácter de persoal non asalariado en caso contrario. Así o considerou o TEAC, unificando criterios, na súa Resolución de 17 de xaneiro de 2006, na que referíndose ao réxime simplificado do IVE, se considera que non é o réxime laboral da prestación dos servizos o que determina o cómputo do persoal empregado senón que, máis ben, é a integración na esfera organizativa do empresario o que debe terse en conta á hora de fixar os módulos⁶⁹.

Por outra banda, o cónxuxe e fillos menores compútanse ao 50%, sempre que se cumpran estas dúas condicións:

- 1º) Que o titular da actividade se compute de maneira total.
- 2º) Non haxa máis dunha persoa asalariada.

tres bateas o traballo por conta allea de carácter fixo e indefinido. En canto ao persoal, tense estimado en preto de 2 traballadores por explotación, incluíndo autónomos e os fixos indefinidos por conta allea, e un número de traballadores do sector mexilloeiro galego superior a 8.000, correspondente ao emprego fixo e indefinido. Sobre este particular, pode verse o estudo de MIRANDA TORRADO, F.M., MARTÍNEZ ROGET, F. e PALLAS GONZÁLEZ, J.: “El sector del mejillón en la economía de las zonas productoras de Galicia”. Disponible na dirección URL: <http://www.asepelt.org/ficheros/File/Anales/2000%20-%20Oviedo/Trabajos/PDF/101.pdf>, páxs. 13 e 14.

⁶⁹ JUR 2006\151857.

En canto ao empresario para que se poida computar coma unha persoa non asalariada requírese que traballe de modo efectivo durante polo menos 1.800 horas na anualidade correspondente. Para os supostos en que o traballo efectivo sexa inferior tense que acudir a unha regra de proporcionalidade en que se determine a porcentaxe correspondente en función das horas realmente traballadas. Iso si, as causas de que non se traballaran as 1.800 horas terán que ser causas obxectivas como: xubilación incapacidade, pluralidade de actividades, ou peche temporal da explotación. Cando se deban computar tarefas tales como as de dirección, planificación ou organización da actividade ou, como cláusula de peche, aquelas que se poidan considerar como inherentes a un exercicio da actividade, a Orde Ministerial establece unha presunción *iuris tantum*, a cuxo tenor haberá que considerar como non asalariada un 0.25 persoa por ano podendo acreditarse, dado o carácter da presunción, unha dedicación superior ou inferior a estes efectos.

Aínda que a nosa doutrina administrativa admitiu nalgún caso moi excepcional outras causas obxectivas, en xeral atopamos reiteradas resolucións remisas a admitir causas obxectivas a pesar de que se achegue unha certa proba por parte dos contribuíntes acollidos ao réxime. É certo que en determinados supostos non existen causas obxectivas⁷⁰, pero cando se achega unha proba concluínte no senso de que non se puido traballar na actividade, cabe expor a posibilidade de amparar causas que leven unha diversa cuantificación do módulo. O fundamento da postura estrita e xeneralizada da Administración é que, seguindo a norma, admítese só outra cuantificación do módulo por causas obxectivas⁷¹. Dende o punto de vista da práctica cualificar unha causa como obxectiva pode ser difícil e dar lugar a resultados criticables porque, en todo caso, faise alusión a causas que se refiren a un suxeito determinado. De todas as maneiras, como admitiu a nosa doutrina administrativa en certos pronunciamentos, convén

⁷⁰ Así, por exemplo, non sería causa obxectiva o mero feito de que exista persoal asalariado, traballe un fillo na actividade ou a existencia dun informe médico que aconsella a baixa laboral do empresario. Véxanse neste senso, as Resolucións da DXT núm. 886/1999, de 1 xuño, núm. 967/1999, de 8 xuño e núm. 412/2001, de 26 de febreiro (JUR 2001\217663, JUR 2001\217772 e JUR 2002\131687).

⁷¹ A DXT rexeitou como causas obxectivas o coidado de familiares ou que se desenvolva efectivamente a actividade durante certos días da semana. Véxanse as Resolucións da DXT núm. 1199/2003, de 5 de setembro, núm. 974/2002, de 25 de xuño e núm. 1295/2002, de 12 setembro (JUR 2004\6029, JUR 2002\257425 e JUR 2003\26801, respectivamente). Aínda que está claro que estes supostos non son “per se” causas obxectivas, a achega de probas podería conducir, ao noso modo de ver, a unha interpretación máis flexible da normativa.

destacar que as causas obxectivas que se contemplan na Orde Ministerial non constitúen unha lista pechada. En efecto, como viñeron facendo as Ordes ministeriais precedentes, a Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o réxime de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE refírese a causas obxectivas “tales como”: xubilación incapacidade, pluralidade de actividades, ou peche temporal da explotación. A doutrina administrativa en múltiples resolucións afirmou categoricamente, sen maior concreción, que as causas obxectivas poden ser a xubilación, a incapacidade, xa sexa permanente ou temporal, a pluralidade de actividades ou o peche temporal da actividade. Fronte a iso, reiteramos que é posible admitir outras causas obxectivas como, de feito, así atopamos recoñecido nalgunha resolución administrativa puntual⁷².

Tratándose dunha actividade, como pode ser a actividade de produción do mexillón en batea, desenvolvida por unha comunidade de bens, todos os comuneiros terán a consideración de empresarios. En consecuencia para a cuantificación do módulo para o persoal non asalariado, cada comuneiro computarase por 1, salvo que, de xeito individualizado, concorran as circunstancias obxectivas mencionadas anteriormente que acrediten unha dedicación inferior a 1.800 horas/ano⁷³.

Polo que se refire ao resto de persoas non asalariadas repítese o criterio das 1800/horas ano para que se poida computar unha unidade de módulo e, se o número de horas de traballo ao ano é inferior a 1.800, debe tomarse como contía do módulo a proporción que exista entre o número de horas efectivamente traballadas ao ano e 1.800. Logo, con carácter xeral, o número de persoas asalariadas resulta do cociente entre o número de horas traballadas ao ano e 1800 horas. O mesmo criterio utilizouse para o persoal asalariado co matiz de que haberá que atender ao Convenio colectivo correspondente e, na súa falta, ás 1800 horas como elemento determinante. Neste senso, convén destacar que persoal asalariado será calquera outra persoa que participe na actividade, de modo que a norma tributaria opta por un concepto específico⁷⁴. Aquí hai que destacar que na actividade de

⁷² Resaltamos, novamente, a Resolución da DXT núm. 365/2007, de 23 de febreiro.

⁷³ Así o estimou a DXT, entre outras, na súa Resolución núm. 974/2002, de 25 de xuño e a Resolución núm. 620/2006, de 31 de marzo (JUR 2002\257425 e JUR 2006\145369, respectivamente).

⁷⁴ Como apuntamos, a Orde ministerial de desenvolvemento inclúe o cónxuxe e fillos menores do contribuínte que convivan con el, cando cumpran os seguintes requisitos:

1º) Que exista contrato laboral.

producción do mexillón en batea existe unha elevada estacionalidade no emprego, de aí a relevancia desta norma.

O motivo de que a norma tributaria acuda ao criterio das 1.800 horas/ano é que, con acerto, se fixou na lexislación laboral. Neste ámbito, hai que recordar que o Estatuto dos traballadores refírese no seu artigo 34 á xornada laboral establecendo que a duración da xornada de traballo será a pactada nos convenios colectivos ou contratos de traballo e que a duración máxima da xornada ordinaria de traballo será de corenta horas semanais de traballo efectivo de media en cómputo anual. En efecto, se acadamos á regulación particular contida nos Convenios colectivos observamos como nos mesmos configúrase, a partir do marco xeral contido no ET, por acoller a ponderación dunha xornada laboral de 40 horas semanais de traballo efectivo, con equivalencia en cómputo anual a unha xornada máxima de: 1.800 horas/ano de traballo efectivo.

O lexislador fiscal debe ser coherente coa posición adoptada. O cómputo dos traballadores tense que realizar conforme á normativa laboral pero como, é sabido, o Estatuto dos Traballadores refírese aos traballadores por conta allea. A efectos do que se pode considerar traballador un criterio uniforme é o idóneo. Por iso é polo que, con respecto ao módulo de persoal asalariado se aplica a mesma regra das 1.800 horas anuais determinando, no seu caso, a proporción de horas efectivamente realizadas. Co matiz importante de que mentres ao persoal non asalariado debemos aplicar de modo análogo a norma que se prevé para o persoal asalariado, para o persoal non asalariado a norma principal a ter en conta son os Convenios colectivos. Como explicamos, a maioría deles optan por unha xornada de 1800 horas anuais, con todo é posible que se estableza unha marxe diferente a partir do marco do ET. En todos os supostos, é importante nunca perder de vista a diferenza entre o cómputo do persoal asalariado e non asalariado, posto que mentres que o non asalariado computarase coma unha unidade aínda que se traballe máis de 1800 horas, en caso do persoal asalariado a solución depende do suposto concreto; se o número de horas traballadas se atopa por encima do número de horas de referencia o seu número estará por encima da unidade e en caso contrario estará por baixo⁷⁵.

2º) Que estean afiliados ao réxime xeral da Seguridade Social.

3º) Que traballen habitualmente e con continuidade na actividade empresarial.

⁷⁵ GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “La estimación objetiva por módulos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF”, *Impuestos*, Tomo I, 1995, páx. 1470.

É un criterio que de modo expreso se acolle nas Ordes ministeriais de desenvolvemento do réxime de determinación obxectiva, entendemos de forma congruente e coa finalidade de evitar calquera posible dúbida de interpretación respecto diso. Agora ben, fai algúns anos engadíase algunha problemática á hora de acreditar se o traballo efectivo chega ou non ás 1800 horas anuais, controlar se o titular traballa na actividade ou cantas horas o fai en cada período impositivo. Para estes supostos, un sector doutrinal propuxo que se establecesen unha serie de presuncións, por exemplo que para os casos en que o titular da actividade non declare rendementos procedentes do traballo no IRPF debería computarse de maneira total na actividade acollida ao réxime de determinación obxectiva por signos, índices ou módulos⁷⁶. A evolución normativa pechou o paso a boa parte destas lagoas xa que actualmente, por exemplo, no que se refire ao cómputo do módulo persoal non asalariado o cómputo inferior á unidade só é posible se media acreditación das causas obxectivas que comentamos anteriormente.

Para o persoal que é menor de 19 anos ou traballador que preste os seus servizos baixo un contrato de aprendizaxe ou para a formación⁷⁷, conforme ás distintas limitacións que se impón aos contratos de traballo para estes traballadores por conta allea (p.ex. no relativo á súa xornada laboral), non se pode computar coma un traballador máis e, establécese unha porcentaxe do 60%. Así, para estes casos os traballadores non contan coma unha unidade senón como 0,6. A opción é coherente cos contratos de traballo

⁷⁶ ARENALES RASINES, A., VILLAVERDE ALONSO, J. e PEÑA ALONSO, J.L.: *Estimación objetiva 1993*, Valladolid, Lex Nova, 1993, páx. 59. No mesmo senso, véxase con posterioridade GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 1469.

⁷⁷ Non rematamos de comprender moi ben a xustificación de que a normativa tributaria se refira ao menor de 19 anos. Se se seguise a lexislación laboral debería aludirse ao menor de 18 anos para o que, no ET, regúlanse limitacións á hora de: realizar traballos nocturnos ou declarados insalubres, penosos, nocivos ou perigosos, tanto para a súa saúde como para a súa formación profesional e humana (artigo 6.2 ET), realizar horas extraordinarias (artigo 6.3 ET), a duración da súa xornada (artigo 34.3 ET), os períodos de descanso (artigo 34.4 ET) e o descanso semanal (artigo 37.1 ET). Tal vez, a normativa tributaria trate de favorecer, nalgunha medida, aos mozos traballadores ou a súa contratación dende a perspectiva do réxime de determinación obxectiva pero, se é así, tampouco estableceu unha norma especialmente favorable se tomamos como referencia a norma laboral. Máis aló diso, a nosa doutrina científica tivo a ocasión de criticar a redución de beneficios fiscais a un réxime de determinación obxectiva se supón crear unha posición privilexiada para certos empresarios. Véxase ANEIRO PEREIRA, J.: “Los incentivos a la contratación en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, y su repercusión en el IRPF”, *QF*, nº 20, 1998, páx. 45.

que se engloban nesta norma específica, ou ben, os suxeitos-traballadores que son parte contratante dos mesmos⁷⁸.

En xeral, para o persoal asalariado debemos destacar que a normativa, as Ordes ministeriais de desenvolvemento, consideraron que persoa asalariada é calquera persoa que traballe na actividade con excepción do empresario, o seu cónxuxe e os fillos menores que con el convivan que traballando na actividade non se consideren persoal asalariado. Neste senso, a nosa doutrina administrativa estimou que esta definición debe interpretarse no senso de que as persoas que traballen na actividade deben integrarse na mesma nunha relación de dependencia con respecto ao titular da actividade, de maneira que esta relación de dependencia non se dá cando o empresario contrata con outro a prestación dun servizo e o devandito servizo se presta a través da organización empresarial do outro empresario. Polo tanto, se os traballos contratados por un empresario en estimación obxectiva se realizan pola organización empresarial dunha sociedade limitada, o persoal desta sociedade non se computará como persoal asalariado, non tendo ningunha incidencia no cálculo do rendemento neto nin na cota devengada por operacións correntes do réxime especial simplificado do IVE. Con todo, se o que se produce é unha mera prestación do persoal, o cal se integra na organización do empresario en determinación obxectiva, sendo este quen ordena a actuación daqueles, estas persoas si se considerarían persoal asalariado a efectos do cálculo do rendemento neto do IRPF e da cota devengada por operacións correntes no réxime especial simplificado do IVE⁷⁹.

Con relación ao persoal non asalariado a posibilidade de que o cómputo do módulo se puidese atribuír ao 50% a cada un dos cónxuxes foi rexeitada polo TEAC nunha Resolución de 20 de outubro de 2000⁸⁰. A solución resulta cuestionable e parece que debería ser distinta, igualmente, para os

⁷⁸ A Resolución da DXT núm. 1454/2004, de 16 de xullo, recorda a aplicación desta norma específica para o suposto de empregados menores de 19 anos (JUR 2004\263701).

⁷⁹ Véxase as Resolucións da DXT núm. 414/2007, de 27 de febreiro e núm. 415/2007, de 27 de febreiro, núm. 125/2005, de 22 de febreiro e núm. 528/2001, de 13 de marzo (JUR 2007\101516, JUR 2007\101517, JUR 2005\79577 e JUR 2002\131991, respectivamente).

⁸⁰ Resolución do TEAC (Vogalía 6), de 20 de outubro de 2000 (JT 2000\1887). Unificando criterio, o TEAC considerou que na medida en que a reclamante tiña a condición de empresaria, que traballa efectivamente na actividade e non percibe rendementos do traballo, debe ser considerada como persoal non asalariado, pero se debe computar de maneira total e non se pode computar ao 50%, posto que estíma que prevalece a súa condición de empresaria quen, por definición, se computa de maneira total (véxase o FX 3º da Resolución do TEAC).

supostos do exercicio dunha actividade económica en cotitularidade a través, por exemplo, dunha comunidade de bens. Neste senso, compartimos co profesor FERNÁNDEZ LÓPEZ que a cotitularidade da actividade económica debería levar consigo un cómputo na mesma proporción no módulo de persoal non asalariado, o que resultaría máis acorde co réxime de atribución de rendas previsto na propia normativa reguladora do IRPF⁸¹.

4.1.3. A redución dos módulos.

A nosa normativa previu a posibilidade de que os signos, índices ou módulos se reduzan para o suposto de que concorran circunstancias excepcionais que afecten á actividade económica desenvolvida e para a que o contribuínte aplicar o réxime de determinación obxectiva. Na actualidade, o artigo 37.4.1º RIRPF establece que cando o desenvolvemento de actividades económicas ás que resulte de aplicación o réxime se vise afectado por incendios, inundacións ou outras circunstancias excepcionais que afectasen a un sector ou zona determinada, o Ministro de Economía e Facenda poderá autorizar, con carácter excepcional, a redución dos signos, índices ou módulos. Resulta cuestionable, unha vez máis, que esta norma relevante e que pode afectar de xeito directo á determinación do rendemento, aínda que sexa excepcionalmente, se deixara en mans do desenvolvemento regulamentario.

O RIRPF establece ademais outro procedemento especial, a instancia do interesado, para levar a cabo a redución dos signos, índices ou módulos que diferenzan en función de cales son as causas que motivan a medida (art. 37.4.2º e 3º)⁸².

En primeiro lugar, se o desenvolvemento de actividades económicas se ve afectado por incendios, inundacións, afundimentos ou grandes avarías no equipo industrial, que supoñan anomalías graves no desenvolvemento da actividade, os interesados poden solicitar a redución dos signos, índices ou módulos na Administración ou Delegación da AEAT correspondente ao seu domicilio fiscal. O contribuínte dispón dun prazo de trinta días a contar dende a data en que se produzan e deben achegar todas as probas que consideren oportunas e mencionar, no seu caso, das indemnizacións a percibir por razón de tales anomalías. A Administración acreditará a

⁸¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páxs. 179 e 180.

⁸² Deste procedemento, así como con relación á autorización excepcional da redución por parte do Ministro, atopamos un amplo estudo en: BENGOCHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA...*, ob. cit., páxs. 233-252.

efectividade das devanditas anomalías e autorizará a redución dos signos, índices ou módulos que proceda⁸³. O RIRPF prevé especificamente, seguindo este procedemento, a posibilidade de reducir os signos, índices ou módulos cando o titular da actividade se atope en situación de incapacidade temporal e non teña outro persoal empregado.

En segundo lugar, cando o desenvolvemento de actividades económicas se ve afectado por incendios, inundacións, afundimentos ou outras circunstancias excepcionais que determinen gastos extraordinarios alleos ao proceso normal do exercicio daquela, os interesados poden minorar o rendemento neto resultante no importe dos devanditos gastos. Igualmente, os contribuíntes deben poñer a devandita circunstancia en coñecemento da Administración ou Delegación da AEAT correspondente ao seu domicilio fiscal, no prazo de trinta días a contar dende a data en que se produza, achegando, para ese efecto, a xustificación correspondente e mencionando no seu caso, as indemnizacións a percibir por razón de tales circunstancias. A Administración tributaria debe verificar a certeza da causa que motiva a redución do rendemento e o importe da mesma.

A partir da regulación establecida comprobamos que o procedemento establecido para a redución dos signos, índices ou módulos, a instancia dos contribuíntes, é practicamente o mesmo para todos os supostos. Tanto se se producen anomalías no desenvolvemento da actividade como gastos extraordinarios, existe a posibilidade de iniciar un procedemento administrativo a instancia de parte interesada que permitirá, no seu caso, obter a redución dos índices por parte da Administración Tributaria.

Da normativa establecida, tamén podemos extraer que a diferenza entre a redución dos signos, índices ou módulos autorizada polo Ministro de Economía e Facenda e o procedemento iniciado a instancia de parte se refire: ao suxeito que o inicia, ámbito de afectación da actividade económica e, consecuentemente, aos suxeitos que se poderán beneficiar da redución. Así, o primeiro desenvólvese a instancia da Administración, mentres que o segundo terá lugar a instancia dos contribuíntes. Ademais, mentres que a autorización excepcional do Ministro para a redución se refire a circunstancias excepcionais que afectan a unha actividade económica nun sector ou zona determinada, o procedemento que pode instar o interesado vincúlase a adversidades que afectan á súa actividade habitual e producen unha alteración grave no seu desenvolvemento, ou a incursión nunha incapacidade temporal sen ter outro

⁸³ A redución dos signos, índices ou módulos terase en conta a efectos dos pagos fraccionados devengados con posterioridade á data da autorización.

persoal empregado. Polo tanto, falamos de circunstancias individuais do contribuínte ou da súa actividade. A diferenza disto, a redución excepcional do Ministro terá lugar en supostos referidos a un sector ou zona determinada, polo que afecta a un colectivo, máis ou menos amplo, de contribuíntes. Poderíase diferenciar entre unha autorización administrativa colectiva ou individual.

Aínda que no presente apartado nos centramos nos módulos previstos para a xeneralidade das actividades que teñen acceso ao réxime de determinación obxectiva, e en particular para actividade de produción de mexillón en batea, este procedemento aplícase así mesmo ás actividades agrícolas, gandeiras e forestais onde se aplican índices de rendemento neto e non propiamente módulos. É dicir, trátase procedementos previstos para todas as actividades incluídas no réxime. De feito, as reducións dos índices para as actividades agrarias son frecuentes, relativa e desgraciadamente, tendo en conta que se produce unha catástrofe natural ou adversidade climática grave no noso territorio⁸⁴.

Salvouse aquí, se queira parcialmente, unha das críticas tradicionais aos réximes de determinación obxectiva. Neste senso, no ordenamento francés cuestionouse que as determinacións obxectivas non teñan en conta, en ningún caso, a posibilidade de que na actividade se incorra en perdas excepcionais. No noso ordenamento si se tivo en conta esta posibilidade e prevíuse un procedemento de aplicación específica que permite reducir o rendemento neto. Así, se concorren circunstancias excepcionais pode ter lugar unha redución dos signos, índices ou módulos.

O Regulamento Xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos estableceu que este procedemento para autorizar a redución de signos, índices e módulos en determinación obxectiva, previsto no RIRPF, poderá entenderse desestimado por vencer o prazo máximo establecido sen que se notificase resolución expresa⁸⁵. Esta

⁸⁴ Véxase, por exemplo, a Orde EHA/1059/2010, de 28 de abril, pola que se reducen os índices de rendemento neto aplicables no período impositivo 2009 no método de estimación obxectiva do IRPF para as actividades agrícolas e gandeiras afectadas por diversas circunstancias excepcionais e os módulos do réxime especial simplificado do IVE para actuacións de renovación ou reparación de vivendas particulares aprobados pola Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, pola que se desenvolven para o ano 2010 o método de estimación obxectiva do IRPF e o réxime especial simplificado do IVE.

⁸⁵ Véxase a D.A. 1ª do RD 1065/2007, de 27 de xullo, polo que se aproba o Regulamento Xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos.

norma refírese ao procedemento iniciado a instancia dos contribuíntes. Non foi moi afortunada a terminoloxía do Regulamento ao sinalar que o procedemento poderá entenderse desestimado. Con independencia diso, hai que recoñecer que a previsión deste procedemento permite modular a aplicación do réxime en atención ás circunstancias excepcionais que poden concorrer no desenvolvemento das actividades económicas. Deste xeito, serviuse xustificadamente á defensa dos intereses dos contribuíntes e as inxustizas que se poderían derivar dunha aplicación indiscriminada do réxime de determinación obxectiva.

4.1.4. Vantaxes e inconvenientes.

A configuración dos módulos presenta aspectos positivos na súa regulación pero tamén múltiples críticas ao sistema deseñado. Dunha parte, hai que recoñecer que o control por parte da Administración tributaria facilítase moito, posto que lle basta con comprobar estes elementos para poder determinar cales son as cantidades que se deben ingresar en concepto de tributo. Trátase de parámetros que non se atopan totalmente desvinculados da renda e que no seu conxunto serven para a obtención dun “rendemento medio”. Non son elementos propios da materia imponible aínda que gardan unha certa relación coa mesma e iso achégalle unha certa xustificación no seu establecemento.

Dende a óptica negativa, estes módulos refírense a factores illados de produción cando estamos nun imposto no que se grava a renda. Expresa o profesor FERREIRO que se vén a substituír o gravame sobre a renda empresarial por un gravame sobre tales activos ou factores de produción, privando ao sistema “dunha peza esencial para a repartición da carga tributaria baseado na renda, efectiva ou potencial, obtida ou consumida, como índice de capacidade”⁸⁶.

Ademais, a súa regulación é bastante prolixa aínda que a súa aplicación, seguramente a consecuencia do anterior, non é demasiado complicada⁸⁷. Con todo, ao definir unha normativa particular en que non se teñen en conta os elementos que configuran directamente a renda⁸⁸, créase coma unha

⁸⁶ “La estimación objetiva...”, ob. cit., p. 12.

⁸⁷ Aínda que dende a perspectiva crítica débese recoñecer que nalgúns ocasións merecen algunha interpretación non unívoca e, en boa parte dos supostos, requiren dunha normativa aclaratoria para ser aplicados cunha certa razónabilidade.

⁸⁸ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ e CASADO OLLERO puntualizan que: “[A]índa que os índices ou módulos poden ser datos reais de cada obrigado, o seu carácter obxectivo estriba en que arrojan resultados ou valores iguais

especie de sistema paralelo que pode complicar a integración no imposto simplificado da renda empresarial como é o IVE⁸⁹. Dificúltase tamén, en palabras do profesor FERREIRO a regulación de obrigacións formais “simples” que sirvan á eficaz aplicación do sistema⁹⁰.

As diferentes vantaxes e inconvenientes que presentan os módulos deben ser valorados polo lexislador en cada momento, cada lugar e cada sociedade determinados para decidir se un réxime indiciario resulta adecuado aos fins que se pretenden alcanzar ou se é posible, e compensa, a configuración doutros réximes máis simples e vinculados á renda. Traer á regulación a compoñentes da renda efectiva que poden ser estimados ou valorados e comprobados de modo máis sinxelo é a opción a considerar⁹¹. Nesta liña poderíamos referirnos a que se tomasen en consideración, ingresos, compras, salarios, investimentos. A partir de aquí indica o profesor FERREIRO que a consideración dos ingresos brutos como base fundamental á hora de establecer un novo réxime de determinación obxectiva podería presentar múltiples vantaxes⁹².

4.2. A determinación do rendemento neto.

Coma réxime de determinación da base imponible que é, a determinación obxectiva refírese ao rendemento neto por actividades económicas que estean incluídas no ámbito de aplicación do tributo. Para

para cada sector, actividade ou grupo de contribuíntes para os que se prevén” (*Curso...*, ob. cit., p. 228).

⁸⁹ JUAN LOZANO recorda que mentres se manteña a determinación obxectiva “no seo dos métodos de determinación da base non suporá máis que un incremento do grao de razoamento presuntivo empregado na aplicación do imposto” (*La estimación por signos, índices o módulos en el IRPF*, Madrid, Cívitas, 1996, páx. 62).

⁹⁰ “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 13.

⁹¹ NAVARRO FAURE expresou que a determinación obxectiva indiciaria “non está medindo un rendemento neto e individual, senón un rendemento presunto ou estimado para o que non se mide o realmente obtido senón o que presumiblemente se vai a obter. Neste senso, os índices son un instrumento correcto para achegarse a esa cifra” (“La adecuación...”, ob. cit., p. 85). Pero matízase que: “[B]asta, con todo, describir a aplicación do método para concluír que tales índices non producen por si mesmos o rendemento e que postos a presumir tamén poderían ter cabida outros índices como a zona xeográfica onde se exerza a actividade, o número de clientes, a publicidade, etc.” (ibídem, p. 85).

⁹² “La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 13. Tamén múltiples voces autorizadas coma o profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ manifestáronse a favor de que se tomen en consideración elementos propios da materia imponible e se abandone o sistema indiciario. Véxase o seu traballo: “Los regímenes de determinación de la base imponible (Una reflexión a la luz de los trabajos de Sáinz de Bujanda y Palao Taboada), *RTT*, nº 52, 2001, páx. 28.

esa cuantificación as Ordes ministeriais establecen un procedemento especial que os bateiros-contribuíntes deben seguir para determinar os seus rendementos. Este procedemento consta de 3 fases ben diferenciadas que se corresponden coa determinación doutras tantas cifras que derivan no rendimento neto final⁹³:

- 1.- Na primeira fase débese calcular o rendimento neto previo.
- 2.- Na segunda fase corresponde fixar o rendimento neto minorado.
- 3.- Na terceira e última fase determínase o rendimento neto correspondente á actividade económica⁹⁴.

4.2.1. O rendimento neto previo.

Na primeira fase temos que determinar o rendimento neto previo. Para iso haberá que acudir aos módulos establecidos: persoal asalariado, persoal non asalariado e número de bateas, e engadilos. A aplicación do sistema nesta primeira fase non resulta demasiado complicada, xa que se establecen os módulos e para cada unidade de módulo asígnaselle unha cantidade anual por unidade. A estes efectos, a táboa que resulta de aplicación aos bateiros é a seguinte:

Módulo	Definición	Unidade	Rendemento anual por unidade antes de amortización - Euros
1	Persoal asalariado	Persoa	5.500,00
2	Persoal non asalariado	Persoa	7.500,00
3	Bateas	Batea	6.700,00

Hai que destacar que a Orde ministerial matiza que, con carácter xeral, o rendimento neto resultante da aplicación dos signos ou módulos anteriores inclúe, no seu caso, o derivado da comercialización de mexilla, do arrendamento de maquinaria ou barco, así como da realización de traballos de encordado, desdobre, recolección ou embolsado para outro produtor.

⁹³ FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. E TOVILLAS MORÁN: *Curso de Derecho Tributario*, 3ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, páx. 92.

⁹⁴ Hai que recoñecer, co profesor FERREIRO, que este esquema supón unha certa complicación do sistema (“La estimación objetiva...”, ob. cit., páx. 11).

4.2.2. O rendemento neto minorado.

Para o cálculo do rendemento neto minorado unicamente se ten que reducir o rendemento neto minorado nun importe que se establece coma incentivos ao emprego e ao investimento. En canto aos incentivos ao emprego hai que aplicar uns coeficientes, en función do número de empregados, e o resultado terá que ser engadido, no seu caso, aos posibles incrementos de persoal con relación ao módulo persoal asalariado. Coma resultado obtense un coeficiente, denominado coeficiente de minoración, que se aplica ao rendemento anual por unidade antes de amortización. Así, valórase o fomento do emprego na actividade económica de que se trate. Polo que se refire aos incentivos ao investimento, téñense en conta as cantidades que se destinan á amortización do inmovilizado, tanto material como inmaterial, que corresponden á depreciación efectiva conforme a unha táboa de amortización simplificada.

A táboa de amortización, na que interesan especialmente os apartados referidos a bateas e barcos, establecida na Orde EHA/99/2010, de 28 de xaneiro, é a seguinte:

Grupo	Descrición	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios e outras construcións	5%	40 anos
2	Útiles, ferramentas, equipos para o tratamento da información e sistemas e programas informáticos	40%	5 anos
3	Batea	10%	12 anos
4	Barco ⁹⁵	10%	25 anos
5	Elementos de transporte e resto de inmovilizado material ⁹⁶	25%	8 anos
6	Inmovilizado inmaterial	15%	10 anos

⁹⁵ Normalmente é necesario ter en conta que o bateiro conta cunha embarcación especial para realizar algunhas das manobras de cultivo. Un cultivo no que se poden diferenciar catro etapas: 1) obtención de semente, 2) colocación da semente en cordas, 3) desdobre ou control do número de exemplares e 4) engorde e colleita. A actividade comeza coa colecta de pequenos mexillóns (de entre 0,250 mm. e 2 cm.) aos que se lles denomina “semente”, xa sexa das zonas rochosas expostas ao océano e illas próximas (70%) ou de colectores artificiais que se colocan nas propias balsas de cultivo (30%).

⁹⁶ Cando un elemento amortizable non teña fixado especificamente un coeficiente lineal de amortización, o suxeito pasivo debe aplicar, de acordo coa normativa establecida na Orde Ministerial, o coeficiente lineal máximo e o período máximo establecidos neste grupo 5 para o resto do inmovilizado material.

Con carácter xeral, hai que ter en conta que os coeficientes previstos son maiores aos establecidos na determinación directa simplificada⁹⁷. Na aplicación das cantidades que se poden considerar inmovilizado haberá que atender, en determinados supostos, ás normas contables que rexan o particular, en especial o Plan Xeral de Contabilidade que serve para determinar que elementos se poden ter en conta como tal⁹⁸. Debemos destacar que, dadas as particularidades que acompañan a determinación do rendemento neto da actividade, a normativa unicamente prevé a dedución das cantidades destinadas á amortización do inmovilizado material e inmaterial. Así, por exemplo, non é posible amortizar outros gastos coma os de primeiro establecemento⁹⁹.

ALMAGRO MARTÍN destacou que as opcións fiscais en materia de amortizacións redúcense considerablemente no caso da determinación obxectiva, posto que se limitan á posibilidade de elixir entre a xustificación da depreciación polo contribuínte ou a aplicación do método lineal de amortización axustado ás correspondentes táboas¹⁰⁰. Polo demais a normativa acollida para estas amortizacións vén coincidir coa normativa xeral establecida na normativa reguladora do IS. Agora ben, tamén se incluíron dous beneficios fiscais para os contribuíntes acollidos ao réxime de determinación obxectiva que podemos cualificar de “opcionais” para o mesmo. En primeiro lugar, é posible a amortización acelerada dos elementos patrimoniais do inmovilizado inmaterial que se adquiren usados, de maneira que é posible amortizalos ata o límite resultante de multiplicar por dous a cantidade derivada de aplicar o coeficiente de amortización

⁹⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páx. 185.

⁹⁸ Así, por exemplo, na Resolución da DXT núm. 334/2004, de 29 de novembro, considerouse, conforme ao PXC, que os gastos pola compra de plantas, fertilizantes, Seguridade Social e servizos agrícolas de tractoreo, ao ir destinados á consecución dunha nova plantación que servirá de forma duradeira á actividade económica, terán a consideración de inmovilizado, de modo que non se poden deducir naquel exercicio en que se realizan e serían susceptibles de amortización (JUR 2005\4956). A estes efectos haberá que ter en conta a parte dos locais destinados á actividade (véxase a Resolución da DXT núm. 1077/2004, de 23 de abril; JUR 2004\159101). De igual xeito, a Resolución da DXT núm. 1638/2004, de 9 de agosto, indica que, en determinadas condicións, as obras de acondicionamento dun local comercial arrendado poderán ser consideradas coma unha adquisición de inmovilizado inmaterial (JUR 2004\270847).

⁹⁹ Así o considerou a DXT na súa Resolución núm. 740/2002, de 17 de maio (JUR 2002\248797).

¹⁰⁰ *Opciones fiscales...*, ob. cit., páxs. 264-266.

lineal máximo¹⁰¹. Por outra banda, o contribuínte pode amortizar libremente os elementos do inmovilizado material novos, postos a disposición do contribuínte no exercicio, cuxo valor unitario non exceda de 601,01 euros, ata o límite de 3.005,06 euros anuais. Este beneficio fiscal aseméllase, en boa medida, á liberdade de amortización para bens de escaso valor prevista na normativa do IS¹⁰². Agora ben, mentres que no IS o límite anual da amortización é de 12.020,24 euros, para o empresario individual acollido ao réxime de determinación obxectiva é de 3.005,06. Ambos os beneficios, con todo, coinciden en canto ao valor dos bens para os que se posibilita unha libre amortización que non poderá ser superior a eses 601,01 euros.

4.2.3. O rendemento neto correspondente á actividade económica.

Finalmente, en atención ás concretas circunstancias da actividade débense aplicar unha serie de índices correctores cuxo resultado integra o rendemento neto por módulos¹⁰³. Estes índices correctores poden ser xerais ou específicos de actividades moi concretas. Os xerais, previstos en xeral para as actividades económicas que teñen acceso ao réxime, refírense ás empresas de pequena dimensión, ás actividades de tempada, ao exceso de determinadas contías no rendemento neto minorado ou rectificado e ao inicio de novas actividades. Os índices correctores especiais que se previron para a actividade de produción do mexillón en batea son os seguintes:

Empresa cunha soa batea e sen barco auxiliar	0,75
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de menos de 15 toneladas de rexistro bruto (T.R.B.)	0,85
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de 15 a 30 (T.R.B.) ; e empresa con dúas bateas e sen barco auxiliar	0,90
Empresa cunha batea e cun barco auxiliar de máis de 30 T.R.B. ; e empresa con dúas bateas e y un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B.	0,95

¹⁰¹ Esta norma coincide co previsto con carácter xeral no artigo 2 RIS para a amortización segundo táboas de amortización oficialmente aprobadas.

¹⁰² Véxase o artigo 109 do TRLIS.

¹⁰³ Para as actividades agrícolas e gandeiras prevense uns índices correctores específicos. Sobre este particular, véxase FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación...*, ob. cit., páxs. 189-191.

Nestes supostos os índices responden a circunstancias especiais que inciden sobre o rendemento da actividade como é a disposición de poucos medios materiais para levala a cabo.

Unha vez que xa temos ese rendemento neto de módulos, unha última posibilidade de onde sairá no seu caso o rendemento neto da actividade refírese á integración de rendas e reducións por gastos extraordinarios¹⁰⁴. En calquera caso, para obter o rendemento neto da actividade haberá que considerar con signo positivo outras percepcións empresariais (as subvencións correntes e de capital). E por outra banda, a posible aplicación da redución do 40% que se prevé na normativa do IRPF para os rendementos irregulares¹⁰⁵. É por esta razón que algúns autores distinguen ata un total de cinco fases no esquema de determinación do rendemento neto para as actividades distintas das agrícolas, gandeiras ou forestais¹⁰⁶.

5. Conclusións.

- Os réximes de determinación obxectiva son unha constante no noso entorno xurídico. As especiais características dalgúns sectores económicos coma o pesqueiro e, en xeral, a idoneidade de relativizar os custos fiscais indirectos dos pequenos empresarios obrigan á previsión de métodos de simplificación no cálculo dos rendementos. O recurso a determinacións obxectivas sitúase neste ámbito. Pódese discutir que un réxime “a forfait” poida achegarse máis ao obxecto do tributo na medida en que os medios establecidos para o réxime se vinculan directamente a aquel. Os índices, é certo, vincúlanse de modo indirecto por iso é polo que merecen certas críticas. Aínda que debemos recoñecer que a finalidade dos réximes é a mesma; a determinación do beneficio medio da actividade de que se trate. Na adecuada técnica legislativa radica o éxito ou fracaso de calquera determinación obxectiva.

- Os bateiros tiveron acceso a un réxime de determinación obxectiva no IRPF para a súa actividade económica dende o ano 2003. Trátase dun réxime de determinación da base imponible obxectivo, principal e voluntario. En canto á voluntariedade, o establecemento dunha regulación mediante opción expresa é unha proposta “de lege ferenda” que o noso legislador debería considerar nos próximos tempos na regulación do IRPF.

¹⁰⁴ *Ibidem*, páxs. 191-195.

¹⁰⁵ Véxase o artigo 32.1 da LIRPF de 2006.

¹⁰⁶ BENGOCHEA SALA, J.M.: *IRPF-IVA...*, ob. cit., pág. 359.