

LA ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LATINOAMÉRICA. ALGUNAS EXPERIENCIAS COMPARADAS

Soraya Rodríguez Losada*

Universidade de Santiago de Compostela

Estela Ferreiro Serret*

Universidad de Barcelona

Resumen

Los métodos de estimación objetiva constituyen una alternativa a la estimación directa. Estos regímenes, están orientados a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan la medición directa; y, de modo paralelo, flexibilizan las obligaciones contables a los empresarios y profesionales.

En esta línea, debido a las facilidades que supone la simplificación del régimen tributario para pequeñas y medianas empresas, ésta resulta altamente recomendable.

En el presente trabajo se pretende realizar un estudio comparativo de la realidad existente en América Latina (sobre todo, de las experiencias argentina y brasileña) y España, constatando la eficacia de estos regímenes.

Palabras clave: estimación objetiva; simplificación; monotributo; SIMPLES.

Abstract

Estimated assessment methods are an alternative for direct estimation. Simplified tax rules aim to quantify the taxable event using different criteria than the ones that govern direct taxation; and, at the same time, make businessmen and professional's accounting much easier.

In this sense, the facilities given by simplification of the tax system for small and medium-sized enterprises make it highly recommended.

Recibido: 27/11/09. Aceptado: 18/12/09

* Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela. Becaria del Programa de Formación de Profesorado Universitario (FPU) del Ministerio de Educación. El presente trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto *La ampliación de la Unión Europea y sus repercusiones sobre las libertades comunitarias* (SEJ2007-65504/JUR) del Ministerio de Ciencia y Tecnología.

* Profesora Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.

This paper tries to offer a comparative research of Latin American (especially Argentinian and Brazilian) and Spanish estimated assessment, confirming the efficacy of these systems.

Keywords: estimated assessment; simplification; monotribute; SIMPLES.

I. Introducción

En el Ordenamiento tributario español se da un tratamiento fiscal diferente a las rentas obtenidas por pequeñas y medianas empresas (en adelante, PYMES)¹ dependiendo de su titular: persona física o persona jurídica. En el supuesto de que las rentas empresariales de las empresas de reducida dimensión sean percibidas por una persona física, éstas tributarán a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)², mientras que si son percibidas por una persona jurídica estarán sometidas al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades (IS)³ que afecta de forma concreta a las empresas de reducida dimensión⁴. Ello daría a entender que el régimen especial al que deben acogerse las rentas empresariales percibidas por personas jurídicas es más ventajoso que el régimen ofrecido por el IRPF para las rentas percibidas por personas físicas. Sin embargo, a pesar de que efectivamente el régimen especial para las empresas de reducida dimensión es más ventajoso que el régimen general del IS, la persona jurídica que percibe una renta empresarial no puede optar por ningún método de determinación de la base imponible alternativo al de la estimación directa previsto para el régimen general del IS. De hecho, las ventajas que se establecen en dicho régimen especial son, esencialmente, por un lado, un menor tipo de gravamen y, por otro lado, una menor carga de obligaciones contables y registrales⁵. No obstante, considera-

¹ Cabe hacer un pequeño inciso aquí sobre la diferencia entre el concepto de PYME y el concepto de empresa familiar. Tal y como se señala en *Cuestiones tributarias de la empresa familiar* (PITA GRANDAL, A. M. (dir.)), estos conceptos no deben confundirse, puesto que "la primera incorpora unas limitaciones cuantitativas, en cuanto a número de trabajadores sustancialmente, que no existen en la segunda" (PITA GRANDAL, A. M. (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2006, pág. 22.

² Ley 30/2005, de 29 de diciembre.

³ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

⁴ El artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determina que este régimen especial afecta a aquellas entidades que puedan calificarse como de reducida dimensión. Para ello es preciso que durante el período impositivo inmediato anterior la entidad haya tenido un importe neto de la cifra de negocios inferior a ocho millones de euros.

⁵ Así, en *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, se señala que el régimen jurídico tributario relativo a las empresas de reducida dimensión afecta "a cuatro grandes bloques: la

mos que con ellas no se les está ofreciendo una posibilidad que sí tienen las personas físicas que perciben rentas empresariales y que deben tributar a través del IRPF. Ésta es la posibilidad de determinar la base imponible a través del método de estimación objetiva.

Efectivamente, en el régimen general del IS sólo cabe la posibilidad de determinar la base imponible a través de la estimación directa, con todos los inconvenientes que ésta conlleva. Así, GARCÍA NOVOA señala que la estimación directa es sumamente compleja por la necesidad de obtener bases en cuantías absolutas, requiriendo un cómputo individualizado de cada uno de los numerosos componentes de la renta⁶. A diferencia de las personas jurídicas, los declarantes por rendimientos de actividades económicas en el IRPF tienen la posibilidad de someterse a los regímenes especiales simplificados en los que se permite la determinación de la base imponible a través de métodos de estimación objetiva⁷.

Cabe destacar que, en España, la adecuación de los métodos de estimación objetiva a los principios constitucionales, y sobre todo en lo que se refiere al principio de capacidad económica exigido en el artículo 31 CE, no ha sido una cuestión pacífica. Sin embargo, “la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la estimación objetiva debe ser juzgada no desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un método de cuantificación, sino desde la perspectiva de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un impuesto sobre rentas o ventas medias potenciales y no sobre ventas o rentas reales”⁸. El único requisito que parece indispensable para que los

potenciación de las amortizaciones vinculadas a diferentes finalidades, la dotación global a la provisión por insolvencias, la minoración en el tipo de gravamen general del IS y, por último, la posibilidad de acogerse a una específica deducción en la cuota íntegra creada por el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, con el objeto de fomentar el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación” (PITA GRANDAL, A. M. (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, op. cit., pág. 155).

⁶ GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación en la experiencia latinoamericana: referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, *Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2003, n° 247, págs. 67-112, pág. 70.

⁷ Tal y como destaca FERREIRO LAPATZA, “con la palabra «método» la Ley General Tributaria señala los datos o elementos de hecho que se pueden o deben tener en cuenta en cada caso para medir o determinar la base imponible”, definiendo la L.G.T. en su artículo 52 la estimación objetiva como un método para la determinación de la base imponible “mediante la aplicación de magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”.

⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre La simplificación del ordenamiento tributario*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2008, pág. 38.

sistemas de determinación objetiva no sean contrarios al principio de capacidad económica es, como en su momento señaló SAINZ DE BUJANDA, que éstos no se alejen de la base imponible, dejando de ser un elemento de medición de la misma, diseñándose con el fin de establecer una base alternativa, ya que de esta forma los sistemas de estimación objetiva “trastocan los principios de justicia inspiradores de las normas⁹” y dejan de ser conformes al principio constitucional de capacidad económica.

No obstante, cuando nos referimos al método de estimación objetiva de la base imponible y su relación con los principios constitucionales, no sólo debemos hacer referencia al principio de capacidad contributiva, sino a los de generalidad, igualdad y seguridad jurídica. Así, GARCÍA NOVOA defiende de forma clara que a pesar de que la estimación objetiva sacrifica una concepción rigurosa de las exigencias del principio de capacidad económica, a través de ésta se persigue que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea *razonablemente eficaz*, asegurando la aplicación a todos del sistema tributario¹⁰. Con ello, podemos afirmar que los principios de generalidad e igualdad conservan su plena vigencia con la aplicación de la estimación objetiva. En este mismo sentido, FERREIRO LAPATZA afirma que “la generalización de los gravámenes sobre rendimientos medios potenciales y de los métodos simplificados de determinación de la base permiten una legislación más clara y comprensible y una aplicación de la ley más justa por más general y, en este sentido, más igual¹¹”.

Por todo ello, consideramos que la simplificación generalizada del sistema tributario es totalmente necesaria. Y aunque por un lado se deba prescindir de cierto grado de exactitud a la hora de medir la capacidad contributiva, se mantiene, por otro lado, como hemos señalado, la vigencia de otros principios constitucionales, como son el de igualdad, generalidad y seguridad jurídica.

Actualmente, en España, según el Instituto Nacional de Estadística, el 99 por 100 de las empresas pueden calificarse como PYMES (de cero a 250

⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Los métodos de determinación de bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, *Hacienda y Derecho. Estudios de derecho financiero*, volumen IV, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pág. 242.

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”..., *op. cit.*, pág. 66.

¹¹ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente”, *Quincena Fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 2003, n.º 1, p. 12.

asalariados)¹². Si a ello le sumamos que, con el aumento del número de contribuyentes, la complejidad del sistema tributario provoca, tal y como señalan VARELA, LINARES LUQUE y ALTAMIRANO, la falta de aceptación del sistema fiscal oscuro y complejo por el contribuyente, el aumento del incumplimiento tributario, el incremento de los gastos de control para la Administración tributaria y el efecto colateral de la planificación tributaria¹³, podemos afirmar que la simplificación del régimen tributario para las pequeñas y medianas empresas es recomendable. Así, FERREIRO LAPATZA apunta que “los costes de recaudación, las posibilidades de la Administración, y la excesiva presión indirecta sobre los ciudadanos, imponen la utilización de métodos de estimación objetiva para determinar las rentas o ventas de profesionales y pequeñas empresas¹⁴”. Una simplificación que ha sido desarrollada con mayor o menor éxito en otros países, como es el caso de Argentina, fundamentalmente a través del “Régimen Simplificado para los Pequeños Contribuyentes” o Monotributo¹⁵, y de Brasil, a través del SIMPLES o *Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*.

II. Estudio de dos realidades en América Latina: el Monotributo y el SIMPLES

a. El Monotributo argentino

El “Régimen Simplificado para los Pequeños Contribuyentes” o Monotributo, creado por la Ley 24.977, de 3 de junio de 1998, y reformado, posteriormente por la Ley 25.865¹⁶ es el caso más claro de simplificación del siste-

¹² Información disponible en la página oficial del Instituto Nacional de Estadística relativa a las empresas (<http://www.ine.es/jaxiBD/tabla.do?per=12&type=db&divi=DIR&idtab=1>).

¹³ VARELA, P. S., LINARES LUQUE, A. M. y ALTAMIRANO, A. C.: “Régimen Tributario Simplificado en Argentina”, inedit., p. 4.

¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español*. Instituciones, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006, p. 420.

¹⁵ En Argentina existe también otro régimen simplificado que es el del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, establecido por la Ley 25063, reguladora de dicho impuesto y por la Ley 23966 sobre el Impuesto de Transferencia de Combustibles. Sin embargo, consideramos que la experiencia fundamental de simplificación del sistema tributario dirigido a la pequeña y mediana empresa está representada en el Monotributo. Es por ello, que en esta Comunicación nos centraremos en el análisis de éste último.

¹⁶ Actualmente existe un proyecto de reforma para adaptar las categorías formuladas hace ya diez años. Más información: <http://www.infobaeprofesional.com/adjuntos/download/76/0267699.doc>.

ma tributario dirigido al pequeño contribuyente. Dicho régimen simplificado abarca en una sola figura tributaria el Impuesto a las Ganancias, el IVA y el Sistema Provisional o Seguridad Social. De esta forma, el pequeño empresario se libera de muchas de las obligaciones formales que cada uno de estos impuestos conlleva, configurándose, tal y como destaca GARCÍA NOVOA, como “un mecanismo de tributación considerado atractivo porque simplifica las cuantías a satisfacer por los impuestos más comunes entre pequeños empresarios y profesionales, al englobarlas en una sola y con un monto fijo estimado, dejando al margen las cuantías y gastos reales”¹⁷.

Efectivamente, el Monotributo implica el pago mensual de una cantidad fija única en función de determinadas categorías en las que se ubican los sujetos adscritos al mismo. Estas categorías son tres: monotributistas en general, monotributistas del sector agropecuario y monotributistas del sector profesional. En cada una de las tablas hay entre tres (sectores profesionales) y siete (los otros) categorías en función del volumen de ingresos brutos anuales y, en su caso, otras magnitudes (metros cuadrados, kilowatios por año, antigüedad, etc.) que permiten aplicar una cantidad fija según el escalón en el que se encuentre cada sujeto¹⁸. Así pues, el régimen simplificado del Monotributo es un claro ejemplo de estimación objetiva, que nos recuerda claramente al régimen español relativo a la agricultura, donde el cálculo de la capacidad económica de los sujetos que pueden acogerse a dicho régimen se establece a partir de un cálculo aproximado de los beneficios.

Por esta razón, es preciso hacer aquí un pequeño inciso sobre la constitucionalidad del régimen de estimación objetiva en Argentina. Para ello, cabe destacar una de las características esenciales de dicho régimen simplificado: su carácter opcional. Es justamente por esta característica fundamental que la Corte Suprema argentina ha negado la posibilidad de impugnar dicho régimen legal. Así lo afirma GARCÍA NOVOA al señalar que “la propia doctrina científica entiende que el principio de capacidad económica no puede servir para excluir la aceptación de tributos de estructura objetiva”¹⁹. No obstante, es interesante señalar que en Argentina, el principio de capacidad económica

¹⁷ GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”... *op. cit.*, pág. 107.

¹⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre La simplificación del ordenamiento tributario...* *op. cit.*, pág. 121.

¹⁹ GARCÍA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”... *op. cit.*, pág. 101.

no figura como uno de los principios constitucionales de justicia tributaria, ya que ésta se articula en torno a los principios de igualdad ante la ley²⁰, de proporcionalidad²¹ y de equidad²². Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación aplica el principio de capacidad contributiva desde antiguo, por un lado, tal y como señala GARCÍA ETCHEGOYEN, utilizándolo como criterio para comparar situaciones frente a la igualdad tributaria y, por otro lado, aplicando dicho principio como garantía autónoma²³.

Así pues, tal y como defienden VARELA, LINARES LUQUE y ALTAMIRANO, “con la herramienta de la estimación objetiva el legislador favorece en la norma ciertos caminos simplificados que permiten al Estado capturar con impuestos manifestaciones de riqueza que, si se pretendiera aplicar con exactitud rigurosa la capacidad contributiva de los sujetos involucrados, el impuesto sería de imposible aplicación o cuanto menos se frustraría²⁴”. Cabe decir que, al fin y al cabo, siguiendo a FERREIRO LAPATZA, “en toda estimación objetiva existe un cierto grado de estimación directa, pues ciertos hechos o datos se miden o toman directamente de la realidad considerada²⁵”.

Los sujetos pasivos que pueden acogerse a dicho régimen son los considerados «pequeños contribuyentes». Para ser calificado como tal, el sujeto pasivo que quiera adherirse al régimen del Monotributo precisa reunir ciertas condiciones. En el caso de que se trate de una persona física deberá realizar un oficio o ser titular de empresas o explotaciones unipersonales. También se considerará «pequeño contribuyente» a las sucesiones indivisas, siempre y cuando sean continuadoras de la actividad empresarial o profesional del causante. En el caso de que se trate de personas jurídicas, tienen la posibilidad

²⁰ Artículo 16 de la Constitución de la Nación Argentina.

²¹ Artículos 4º y 75 de la Constitución de la Nación Argentina.

²² Artículo 4º de la Constitución de la Nación Argentina. Tal y como señala GARCÍA ETCHEGOYEN, “este último criterio ha sido asociado por la Corte Suprema a la cuantía de los gravámenes en aquellos casos en que, a través del excesivo monto del tributo, se afecta el derecho de propiedad consagrado en el art. 17 de la Constitución nacional” (GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F.: *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, pág. 161).

²³ GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F.: *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino...* pág. 161.

²⁴ VARELA, P. S., LINARES LUQUE, A. M. y ALTAMIRANO, A. C.: “Régimen Tributario Simplificado en Argentina”... *op. cit.*, págs. 8 y 9.

²⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas”, Relatoría general del las XXIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Córdoba (Argentina), 2006, pág. 46.

de acogerse al régimen del Monotributo las sociedades civiles, de hecho, mercantiles irregulares, de capital e industria, colectivas o en comandita simple. En ambos casos es preciso que hubiere obtenido en el año calendario inmediato anterior al que se trate ingresos brutos iguales o inferiores a 144.000 pesos argentinos. Y, por último, en ningún caso deben superar, en el mismo periodo, los parámetros referidos a magnitudes físicas y el precio unitario de las operaciones que se establecen en la categorización²⁶. Cabe señalar que, por un lado, también pueden acogerse al régimen los profesionales con título universitario²⁷ y, por otro lado, existe un régimen especial dentro de la ley del Monotributo pensado para aquellos sujetos, mayores de edad, que desarrollan eventualmente una actividad económica²⁸. Finalmente, debemos apuntar ciertas limitaciones establecidas en el artículo 2 de la Ley para acogerse al sistema simplificado del Monotributo. Estas limitaciones hacen referencia a los ingresos brutos, considerándose como tal “el obtenido en las actividades del sujeto, producido por las ventas, obras, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena, neto de descuentos²⁹”. De esta forma, en el caso de superar los límites marcados por los parámetros legales o ejercitar actividades incompatibles con el régimen simplificado comportará su exclusión. En este sentido, el artículo 21 de la Ley del Monotributo dispone ciertas causas de exclusión del régimen simplificado.

b. El SIMPLES brasileño

El *Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuções das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*, conocido como SIMPLES, es un sistema de simplificación fiscal, instaurado en Brasil a través de la Ley 9.317, de 5 de diciembre 1996, y que entró en vigor en enero de 1997. Este sistema de tributación objetiva, calificado en un primer momento como “SIMPLES federal” sufrió modificaciones en los años 1999 y 2005, y se caracterizaba por tratarse de un sistema simplificado de tributación a nivel federal, que aunaba

²⁶ Artículo 2 del “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes”.

²⁷ Los ingresos derivados del ejercicio de una profesión con título universitario o habilitación profesional, pueden incluirse en el régimen simplificado a condición de que no superen los 36.000 pesos argentinos, además de cumplirse las demás condiciones.

²⁸ Dicho régimen se encuentra en el Título IV (“Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales”).

²⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre La simplificación del ordenamiento tributario...* op. cit., pág. 124.

el pago de distintos impuestos federales en un solo pago. Además, dicho pago unificado dependía de la adhesión por parte de los Estados y de los Municipios al régimen federal³⁰. En concreto, y ya en sus inicios, el SIMPLES sustituía el pago de diversos impuestos y contribuciones federales: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ); el Impuesto para Fines Sociales (PIS/PASEP); la Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (COFINS); la Contribución Social sobre la Ganancia Líquida (CSLL); el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) y las Contribuciones empresariales a la Seguridad Social (INSS). Igualmente, el SIMPLES incluía el Impuesto estatal sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) y el Impuesto Municipal sobre Servicios (ISS), bajo la condición de que el Estado o el Municipio en el que tuviese su sede la empresa se hubiese adherido, previamente, al SIMPLES.

No obstante, el SIMPLES federal desapareció con efectos de 1 de julio de 2007, con motivo de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley Complementaria nº 123, de 14 de diciembre de 2006, la cual instituyó el nuevo régimen para las microempresas y empresas de pequeño porte denominado SIMPLES nacional. La reforma supuso, en primer lugar, la eliminación de la opción de los Estados y Municipios de adherirse al sistema de pago unificado, y, consecuentemente, un aumento del volumen de impuestos afectados por el SIMPLES. De este modo, el SIMPLES nacional aúna, en la actualidad y de modo automático, el pago del IRPJ, el PIS/PASEP; la COFINS, la CSLL, el IPI, las INSS, el ICMS estatal, el ISS municipal, y la Contribución para entidades privadas de servicio social y de formación profesional vinculadas al sistema sindical³¹.

Como hemos anticipado, la regulación vigente del SIMPLES se encuentra en la Ley Complementaria nº 123, aplicable a las Microempresas y a las Empresas de Pequeño Porte. A estos efectos, resulta necesario indicar qué se entiende por *microempresa* (ME) y *empresas de pequeño porte* (EPP). Así, se considera ME, a los efectos del SIMPLES nacional, al empresario persona jurídica (o entidad equiparada), con una renta bruta anual igual o inferior a 240.000 reales. Por su parte, se considera EPP, a efectos del SIMPLES nacional, al empresario persona jurídica (o entidad equiparada), con una renta

³⁰ MONTEIRO, J. C. M., y ASSUNÇÃO, J. J.: "Outgoing the shadows: estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality and investment", *Photocopy, Department of Economics of Pontificia Universidade Católica do Rio de Janeiro*, 2006, pág. 12.

³¹ PERRY, G.E., MALONEY W.F., ARIAS, O.S., FAJNZYLBER, P., MASON, A.D., SAAVEDRA CHANDUVI, J.: *Informality: exit and exclusion*, Washington: The World Bank, 2007, pág. 170.

anual bruta superior a 240.000 reales e igual o inferior a 2.400.000 reales. Por lo tanto, en principio, cualquier ME o EPP podrá adherirse al SIMPLES nacional, con independencia del tipo de actividades que lleve a cabo³².

Ahora bien, la Ley Complementaria n.º 123 regula, del mismo modo, la inaplicación del SIMPLES, ya sea por renuncia del contribuyente, o por la concurrencia de una de las causas de exclusión del sistema, que impiden la opción por el SIMPLES nacional. Estas causas, actualizadas en función de la Ley Complementaria n.º 128, de 19 de diciembre de 2008, responden a las siguientes situaciones: que la ME o EPP haya obtenido, en el año inmediatamente anterior, una renta bruta superior a 240.000 reales o 2.400.000 reales, respectivamente; que sean entidades en cuyo capital participe otra persona jurídica; que se trate de entidades que sean filiales, sucursales, agencias o representaciones, en Brasil, de personas jurídicas con sede en el exterior; entidades en cuyo capital participe una persona física que sea inscrita como empresario, o que sea socia de otra empresa que reciba tratamiento jurídico diferenciado en los términos de la Ley Complementaria n.º 123, cuando la renta bruta global sobrepase el límite de 2.400.000 reales; entidades cuyo titular o socio participe en más de un 10% del capital de otra empresa no beneficiada por la Ley n.º 123, siempre que la renta bruta global sobrepase el límite de 2.400.000 reales; entidades constituidas bajo la forma de cooperativa, salvo las de consumo; entidades que participen en el capital de otra persona jurídica; entidades que ejerzan actividades de banco comercial, de inversiones o de desarrollo; caja económica; sociedad de crédito, financiación o inversión; sociedad de crédito inmobiliario; sociedad distribuidora de valores mobiliarios y cambio; empresas de arrendamiento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados y de capitalización; entidades de previsión privada abierta; entidades dedicadas a la compra, venta, parcelación o construcción de inmuebles; entidades constituidas bajo la forma de sociedad por acciones; entidades resultantes de una escisión o de cualquier otra forma de reestructuración de una persona jurídica, producida en los 5 años anteriores; entidad que realice una actividad de prestación cumulativa y continua de servicios de asesoría jurídica, gestión de crédito, selección y riesgos, administración de cuentas a pagar y a recibir, *asset management*, compras de derechos crediticios resultantes de ventas mercantiles a plazo o de prestación de servicios

³² FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario...* op. cit., págs. 134 y ss.

(*factoring*); que tengan socio domiciliado en el exterior; entidades de cuyo capital participe una entidad de la administración pública, directa o indirecta, federal, estatal o municipal; que tenga deudas con el Instituto Nacional de la Seguridad Social, o con las Haciendas Públicas Federal, Estatal o Municipal, cuya exigibilidad no se encuentre en suspensión; que preste servicio de transporte intermunicipal e interestatal de pasajeros; que sea generadora, transmisora, distribuidora o comercializadora de energía eléctrica; que ejerza actividad de importación o fabricación de automóviles y motocicletos, importación de combustibles, o producción y venta de cigarrillos, armas de fuego, explosivos, y determinadas bebidas espirituosas y alcohólicas; que tenga por finalidad la prestación de servicios relacionados con la actividad intelectual, de naturaleza técnica, científica, deportiva, artística o cultural; que realice cesión o locación de mano de obra; que realice actividad de consultoría; que realice actividades de localicen de inmuebles propios, excepto cuando se refiera a prestación de servicios que tributen en el ISS³³.

No podemos olvidar que el SIMPLES es un sistema *voluntario*, articulado mediante opción del contribuyente³⁴. Dicha opción se efectúa de modo telemático, a través del Portal del Simples Nacional, y sólo podrá realizarse en el mes de enero, produciendo sus efectos durante todo el período impositivo³⁵.

De otra parte, podrán optar por el SIMPLES nacional las ME y las EPP que se dediquen a la prestación de servicios no impeditivos de la aplicación del régimen (a los que nos referimos con anterioridad), así como aquellas que ejerzan las actividades listadas en la Sección 3ª de la Ley Complementaria nº 123, en los párrafos 5.b), 5.c) y 5.d) del artículo 18, entre los que se encuentran las agencias de viaje, autoescuelas, agencias de loterías, empresas de producción cinematográfica, academias de danza o capoeira y laboratorios de análisis clínicos o de patología clínica. El ejercicio de opción será posible, siempre que estas actividades no se ejerzan en conjunto con otras actividades impeditivas. En este último caso, e independientemente de la relevancia de la

³³ LIMIRO DA SILVA, R., LIMIRO, A.: *Manual do SUPERSIMPLES: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/2006)*, 2ª edición, Curitiba, Juruá Editora, 2007, págs. 39; BRISKI YOUNG, L. H.: *Manual básico de direito empresarial*, 4ª edición, Curitiba, Juruá Editorial, 2008, págs. 253 y ss.

³⁴ BRISKI YOUNG, L. H.: *Imposto de Renda Pessoa Jurídica: noções fundamentais*, 7ª edición, Curitiba, Juruá Editorial, 2008, pág. 160.

³⁵ LIMIRO DA SILVA, R., LIMIRO, A.: *Manual do SUPERSIMPLES: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte...*, *op. cit.*, pág. 43.

actividad impeditiva, las ME o EPP no podrán optar por el SIMPLES. Por otro lado, se requiere, como paso previo a la opción por el SIMPLES nacional, que las ME y las EPP estén inscritas en el CNPJ. Y, por último, una vez que la ME o EPP haya optado por el SIMPLES, permanecerá en este sistema hasta que solicite su exclusión, por opción del contribuyente, por exclusión obligatoria, o de oficio, si se cumple alguna de las causas de exclusión del régimen.

En cuanto a la *exclusión obligatoria* efectuada por la ME o EPP, ésta tendrá lugar cuando incurra en alguna de las siguientes situaciones: haber obtenido en el año inmediatamente anterior una renta bruta superior a 2.400.000 reales³⁶; haber excedido el límite proporcional de EPP en el año de inicio de actividad (200.000 reales multiplicados por el número de meses comprendido entre el inicio de la actividad y el final del respectivo año natural, consideradas las fracciones de meses como un mes entero)³⁷; y, por último, cuando se de alguna de las circunstancias de exclusión del sistema indicadas con anterioridad.

Por el contrario, las situaciones que permiten la *exclusión de oficio* de las ME y de las EP son: la falta de comunicación de exclusión obligatoria, cuando ésta proceda; la negativa injustificada a la exhibición de los libros y documentos registrales que debe llevar la entidad; la resistencia a la actuación inspectora; la comisión repetida de infracciones tributarias; la comercialización de mercancías mediante contrabando, o la comisión de delitos contra el orden tributario sobre los que haya sido dictada una sentencia firme.

Justamente porque la característica esencial del SIMPLES es la simplificación fiscal, las ME y las EPP acogidas a este “monotributo” quedan excluidas de las obligaciones contables y registrales que, con carácter general, deben cumplir los contribuyentes que desarrollen actividades económicas. No obstante, las entidades acogidas al SIMPLES deberán llevar una serie de libros registros de sus actividades: *Livro caixa*, en el que se escriturarán los movimientos financieros y bancarios; *Livro Registro de Inventário*, en el que deberán registrarse las existencias de cada ejercicio, cuando sea un contribuyente del ICMS; *Livro Registro de Entradas*, que recogerá las facturas relativas a las entradas de mercancías, bienes o adquisiciones de servicios de transporte y comunicación realizadas por el establecimiento, cuando sea contribuyente del

³⁶ Vid. Inciso I del art. 12 de la Resolução CGSN n° 4, de 2007.

³⁷ Vid. § 1° del art. 3° de la Resolução CGSN n° 4, de 2007.

ICMS; *Livro Registro de Serviços prestados*, que recogerá las facturas relativas a los servicios prestados por el establecimiento que se encuentren sujetos al ISS; *Livro Registro de Serviços Tomados*, que recogerá las facturas relativas a los servicios tomados sujetos al ISS; *Livro Registro de Entrada e Saída de Selo e Controle*, con las características exigidas en la legislación del IPI; *Livro de Registro de Impressão de Documentos Fiscais*, para el establecimiento gráfico de los impresos que haya que confeccionar para terceros o para uso propio; libros específicos para contribuyentes que comercialicen combustibles, y, por último un *Livro Registro de Veículos*, en el caso de entidades que intervengan en el proceso de intermediación de vehículos, incluso como simples depositarios o expositores³⁸.

Así las cosas, el *cálculo de la cuota a satisfacer* toma como punto de partida la renta bruta acumulada desde el 1 de enero hasta el último día del mes cuyo pago se calcula. Una vez que se haya determinado ese importe, habrá que acudir a unas tablas que facilitarán la alícuota aplicable. Esta alícuota es progresiva, y, dependiendo del carácter de la actividad desarrollada, variará entre un 4% y un 17,42%³⁹. Precisada la alícuota aplicable, la cuota mensual a ingresar será la resultante de aplicar la alícuota a la renta bruta obtenida durante el mes correspondiente. Cabe indicar que, en la cuantificación de la cuota tributaria a satisfacer por los contribuyentes que han optado por el SIMPLES, no resulta aplicable ninguno de los beneficios fiscales establecidos para la determinación de la cuota tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas —esto es, el régimen general—.

Con el fin de completar el sistema, las ME y EPP que hayan optado por el SIMPLES nacional, e independientemente de estar o no inactivas, están obligadas a presentar la *Declaração Anual do Simples Nacional* (DASN). A modo de ejemplo, el plazo de entrega para la DASN-2009 finalizó el día 4 de mayo. La presentación de la declaración deberá hacerse, exclusivamente, a través de Internet, utilizando el Portal del Simples Nacional. Cabe apuntar que, en caso de entrega de la DASN fuera del plazo señalado para cada período impositivo, comporta, de una parte, el pago de una sanción pecuniaria del 2% por mes de retraso —aplicable sobre el montante de los tributos informados en

³⁸ LIMIRO DA SILVA, R., LIMIRO, A.: *Manual do SUPERSIMPLES: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte...*, op. cit., págs. 132 y ss.

³⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, op. cit., pág. 139.

la DASN—, con un límite del 20%, y, cumulativamente el abono de 100 reales por cada grupo de diez informaciones incorrectas u omitidas (estableciéndose, además, que la multa mínima aplicada será de 200 reales).

A modo de conclusión, debe indicarse que la valoración de la aplicación del SIMPLES nacional ha sido claramente positiva⁴⁰. De una parte, la doctrina se muestra favorable a este método objetivo de determinación de la base⁴¹, y, de otra, la importante reforma que tuvo lugar en el año 2007 supuso la desaparición de importantes aspectos negativos que definían la regulación anterior. Así pues, la inclusión en el SIMPLES del *Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço* (ICMS), el impuesto indirecto más importante de los Estados, así como la participación obligatoria de los Estados y Municipios en el Simple nacional han impulsado este sistema hacia el éxito.

III. Conclusiones

Para concluir, haremos unas pequeñas alusiones tanto al régimen del Monotributo en Argentina, como al régimen del SIMPLES brasileño con relación a la situación de los métodos de determinación de la base imponible en los tributos del Ordenamiento tributario español que gravan las rentas empresariales percibidas por las PYMES. En cuanto al Monotributo, nos parece interesante destacar aquí la igual posibilidad que se brinda a personas físicas como jurídicas de acogerse a éste régimen simplificado y de estimación objetiva. Una posibilidad que, como hemos señalado anteriormente, es inexistente en el caso de las personas jurídicas que pueden calificarse como medianas y pequeñas empresas en España. Por otro lado, no cabe ninguna duda que en Argentina, el debate sobre la adecuación de los regímenes de estimación objetiva a los principios vigentes de justicia tributaria y, en concreto, al principio de capacidad económica, está totalmente superado, a pesar que este último no sea un principio constitucional *stricto sensu*.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 139. En el mismo sentido, FAJNZYLVER, P., MALONEY, W.F., y MONTES ROJAS, G.V.: "Does formality improve Microfirm performance?. Quasi-experimental evidence from the Brazilian SIMPLES Program", *Photocopy World Bank*, Washington, The World Bank, 2006, pág. 16.

⁴¹ BALEEIRO, A.: *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro, Forense, 1977, pág. 700. El autor incide en la necesidad de dejar de lado el hecho de que los impuestos se exijan siempre sobre "padroes pessoais e escalas progresivas".

En lo que se refiere al SIMPLES, se ha demostrado su eficacia por los altos índices de recaudación alcanzados. Y, aunque se trata de un régimen que puede plantear problemas desde el punto de vista de un concepto formalista de la justicia tributaria, responde de forma satisfactoria a manifestaciones de la justicia, como la generalidad, intentando garantizar que todos paguen, aún cuando la capacidad contributiva de cada uno no se pueda medir milimétricamente. Además, garantiza la seguridad jurídica y la practicabilidad.

Bibliografía

- BALEIRO, A.: *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- BRISKI YOUNG, L. H.: *Imposto de Renda Pessoa Jurídica: noções fundamentais*, 7ª edición, Curitiba, Juruá Editorial, 2008.
- BRISKI YOUNG, L. H.: *Manual básico de directo empresarial*, 4ª edición, Curitiba, Juruá Editorial, 2008.
- FAJNZYLVER, P., MALONEY, W.F., y MONTES ROJAS, G.V.: "Does formality improve Microfirm performance?. Quasi-experimental evidence from the Brazilian SIMPLES Program", *Photocopy World Bank*, Washington, The World Bank, 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a las pequeñas y medianas empresas", Relatoría general del las XXIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Córdoba (Argentina), 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: "Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente", *Quincena Fiscal*, Pamplona, Aranzadi, 2003, n° 1.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (dir.): *Informe sobre La simplificación del ordenamiento tributario*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2008.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F.: *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- GARCÍA NOVOA, C.: "Los métodos de simplificación en la experiencia latinoamericana: referencia comparativa a los casos brasileño y argentino", *Revista de contabilidad y tributación: comentarios, casos prácticos*, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2003, n° 247.

- LIMIRO DA SILVA, R., LIMIRO, A.: *Manual do SUPERSIMPLES: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/2006)*, 2ª edición, Curitiba, Juruá Editora, 2007.
- MONTEIRO, J. C. M., y ASSUNÇÃO, J. J.: "Outgoing the shadows: estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality and investment", *Photocopy. Department of Economics of Pontificia Universidade Católica do Rio de Janeiro*, 2006.
- PERRY, G.E., MALONEY W.F., ARIAS, O.S., FAJNZYLBER, P., MASON, A.D., SAAVEDRA CHANDUVI, J.: *Informality: exit and exclusion*, Washington: The World Bank, 2007.
- PITA GRANDAL, A. M. (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", *Hacienda y Derecho. Estudios de derecho financiero*, volumen IV, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- VARELA, P. S., LINARES LUQUE, A. M. y ALTAMIRANO, A. C.: "Régimen Tributario Simplificado en Argentina", inedit.