

DR 20 44

Nos vamos a ocupar del tema relativo a la estimación de las bases presuntivas a efectos de aplicación de los tributos. En primer lugar quisiera destacar que en todo método de determinación de bases imponibles hay una presunción, puesto que el propio legislador presume la existencia de una capacidad económica o contributiva que después va a transformar en términos monetarios a través de una base imponible o en unidades de cuenta, como puede ser el peso o el volumen, en otro tipo por consiguiente de base imponible. Por consiguiente no pensemos nunca que detrás de cada base imponible no hay una presunción, hay una presunción del legislador.

Cuando hablamos de bases presuntivas o de estimación presuntiva de bases imponibles nos referimos a un posterior grado de presunción que es el que nos va a ocupar los minutos que a continuación dedicamos a esta materia. La llamada estimación presuntiva de bases imponibles ha sido bautizada por la ley como estimación indirecta de bases imponibles. En primer lugar tendríamos que realizar una crítica a que una ley de reforma de procedimiento tributario se haya ocupado nada más y nada menos que de la determinación o estimación de una base imponible, que al fin va a ser la magnitud que servirá para cifrar la prestación del contribuyente para con la hacienda pública respectiva.

Es cierto que esta práctica legislativa cuenta con numerosos precedentes. Es más, existen reformas tributarias que fueron de mera modificación de los procedimientos de estimación de las bases imponibles. Es cierto también que las reformas tributarias más trascendentales son las que giran en torno a los métodos de determinación o estimación de las bases imponibles.

Pero ahora es de que la base imponible sea reconocida como la más importante magnitud de las que juegan en la aplicación de los tributos, que se reconozca la alta e insustituible función que cumple la base imponible en la exacción de los impuestos. No se niega que la ley no pierde este rango jurídico por ser apellidada de formal, adjetiva o procedimental, pero también hay que admitir que en materia tributaria tiene suma importancia que la ley sea calificada de sustantiva. Cuando la reciente Constitución española de 1978 se refiere a una ley tributaria sustantiva en su artículo 134, apartado 7, acaso, pienso, no haya incurrido en un defecto técnico, sino que ha formulado una precisión útil.

En efecto, ha podido venir a confirmar que los aspectos materiales del ordenamiento jurídico de los tributos deben ser regulados por una ley sustantiva, evitando así que, mediante una ley de naturaleza procedimental, se puedan agravar las obligaciones no formales, sustantivas, materiales del contribuyente ante su hacienda pública. En cualquier caso, estimo que la determinación o estimación de las bases imponibles no es en materia de índole procedimental y, asimismo, que la regulación de los procedimientos de determinación o estimación de bases imponibles no debe traspasar las fronteras que ahorman el régimen o el método de determinación o estimación de las bases imponibles. Sin llegar, desde luego, a la glorificación de la base imponible, hay que rescatar para esta magnitud fiscal toda la importancia que tiene

en las relaciones entre la hacienda pública y los contribuyentes, sin que, por tanto, pueda ser regulada esta materia de modo oblicuo, sino de un modo totalmente frontal.

Después de esta pequeña introducción que sirve para justificar la crítica que hacemos a que una llamada ley de reforma del procedimiento tributario haya establecido en España nada más y nada menos que una estimación presuntiva de la base imponible, vamos a recordar cómo queda esta materia regulada por la legalidad vigente. En primer lugar, sabemos que han desaparecido la estimación objetiva global y la estimación por jurados, que se mantiene, como no, la determinación directa de bases imponibles, que se potencia o se refuerza, de otro modo, la estimación objetiva singular y que se establece la que la ley llama estimación indirecta y nosotros, en esta charla, apellidamos de presuntiva de bases imponibles. Parece obligado que, en primer término, distingamos estas dos últimas estimaciones, la objetiva singular y la presuntiva o indirecta.

Bastará decir en este momento y a los efectos que nos hemos propuesto que la estimación objetiva singular cuenta con unos signos, unos índices o unos módulos legalmente previstos. Esto es lo más importante, que el propio legislador haya determinado qué índices, qué módulos, qué signos, qué otros factores van a servir para, en función de ellos, precisamente determinar la cuantía de una base imponible. En cambio, la llamada estimación indirecta o presuntiva también va a utilizar signos, índices o módulos.

También va a acudir a cualquier tipo de antecedentes o de precedentes o de comparaciones más o menos próximas respecto del caso que considere con objeto de llegar a esa cifra que va a constituir la base imponible. Pero, entiéndase bien, y aquí está la diferencia más importante, que en la estimación indirecta esos signos, esos índices o esos módulos van a ser objeto de apreciación por las propias oficinas liquidadoras con la revisión de los tribunales, tanto administrativos como judiciales, pero no va a ser el legislador el que los determine ni, por tanto, los valore. Ahí está, por consiguiente, la radical diferencia que tenemos que establecer desde este momento entre la estimación objetiva singular, que en definitiva es una estimación reglamentada, una estimación sometida a unas reglas, a unas disposiciones, de una estimación indirecta o presuntiva que, como venimos diciendo, va a depender totalmente de la presunción que las oficinas liquidadoras y los tribunales establezcan.

Naturalmente, que un contribuyente quede sometido a la estimación presuntiva o indirecta y deje de estarlo, por lo tanto, a la determinación directa o a la estimación objetiva singular es un paso importante en el procedimiento o en la gestión tributaria y de aquí que la ley exija la determinación, el que se dicte un acuerdo, por tanto, reglado en el cual al contribuyente se le fundamente el por qué deja de estar sometido a un método de determinación directa o de estimación objetiva para pasar a ser de estimación indirecta o presuntiva. Por consiguiente, este acuerdo es un acuerdo motivado, es un acuerdo que se dicta en derecho y, por tanto, es un acuerdo totalmente impugnabile. Por consiguiente, téngase bien presente que la estimación indirecta tiene que venir refrendada, tiene que venir amparada por un primer acuerdo que haya demostrado ante el contribuyente con las correspondientes pruebas y dentro de lo que es

un procedimiento totalmente reglado, el que haya demostrado por qué en ese caso concreto es de aplicación la estimación indirecta y se pierde el derecho a la estimación objetiva singular y, desde luego, a la indirecta.

Fue casoso que supuestos que hipótesis prevé el legislador como típicos, normales o los que fundamentalmente se esperase tener en la práctica para la estimación indirecta y, entonces, el legislador en este sentido es bastante estricto porque solamente señala dos, cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones contables o registrales, de modo que impida en cualquier caso la aplicación de la determinación directa o la estimación objetiva singular. Aquí está el legislador recordándonos que estamos, por consiguiente, en una estimación de tipo subsidiario, puesto que antes de darse estas circunstancias a las que acabo de referirme. Y hay otro segundo supuesto que es cuando el sujeto pasivo ofrece resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora de comprobación o investigación del respectivo hecho imponible.

Es decir, no basta que el contribuyente haya presentado su declaración si después o bien no ofrece los elementos de comprobación documentales, registrales de cualquier índole para llevar a efecto esa comprobación o, aun disponiéndolo, niega a la actuación inspectora esa posibilidad de comprobar los datos y los demás antecedentes que hayan constituido precisamente el objeto de su declaración tributaria. Naturalmente, este procedimiento tiene que tener unos aspectos materiales que es a los que yo me quería referir hace unos momentos, puesto que en función de ellos se puede llegar a cifrar la base imponible. Por consiguiente, aquí la ley tenía que ofrecer a la oficina liquidadora y a los tribunales, lo diré en todos los casos, aquellos datos y aquellos antecedentes que sean relevantes al efecto que se propone, el que pueda utilizar todos aquellos elementos que de un modo indirecto acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, de los ingresos, de las ventas, de los costes, de los rendimientos, que sean más normales u ordinarios en el sector económico que se trate y atendiendo siempre a la dimensión de las unidades productivas o familiares, pues bien sabido es que unos mismos datos deben de tener un mayor o menor valor, según cuál sea la dimensión, el óptimo en que se encuentre esa unidad productiva, y por último, valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes.

A ellos me he referido hace unos momentos cuando establecía las diferencias con la estimación objetiva singular, y aquí venimos por parte del legislador a confirmar la existencia de estos signos, índices o módulos, pero quedando a juicio de la oficina y de los tribunales su propia valoración. Y por último, y esta es la razón de que esta estimación la vengamos llamando presuntivo, por lo menos en el título del tema de esta tarde, se dice que la Administración podrá en cualquier caso establecer presunciones fundadas, siempre, y aquí acude a una definición que es típica de nuestro Código Civil, siempre que, entre el hecho demostrado y el que se deduzca, exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Naturalmente, si es una presunción de este tipo, aunque deba ser fundada, es una presunción que por consiguiente es presunción de hombre, es presunción que puede ser destruida por la prueba en contrario, se apresura la ley a decir que la base determinada según estos criterios podrá enhervarse, esta es la expresión que emplea, por el contribuyente mediante la

correspondiente prueba, y qué duda cabe que una base imponible así estimada, así evaluada, puede ser objeto no sólo de la correspondiente liquidación, que para eso es estimada, sino para que se le aplique el régimen general de revisión y de recursos de los actos administrativos, tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa.

Otro tema es con qué dificultades se van a encontrar las oficinas liquidadoras para poder hacer una estimación con falta de pruebas, al menos directas, que después pueden ser enjuiciadas en derecho por los tribunales a los que acabo de referir.