

DR 20 64

¿Ya? Carrera Derecho. Asignatura Derecho Financiero y Tributario. Título, Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles.

Autor, Carlos Palau Taboada. Fecha de grabación, 26 de enero de 1983. Fecha de emisión, 16 de febrero de 1983.

Estimados alumnos, buenas noches. Vamos a tratar hoy de un tema de gran importancia para el derecho tributario. Se trata de los métodos de determinación de las bases imponibles.

Es decir, cómo se llega a la fijación de una cantidad concreta de unidades monetarias a las que aplicar el tipo de gravamen para hallar la cuota tributaria, que es en lo que, como sabemos, consiste dicha base. No nos preguntamos aquí por el procedimiento de tal determinación, o sea, qué órganos son competentes para ella, qué actos deben realizar dichos órganos, qué deberes y derechos tiene frente a ellos el sujeto pasivo, etc. El término método hace referencia a un plano más profundo de tal determinación.

Para comprenderlo, podemos tomar el ejemplo del impuesto sobre la renta. A la base de este impuesto se puede llegar por varios caminos. En primer lugar, comprobando cuáles han sido los ingresos computables y los gastos deducibles del contribuyente en el período impositivo.

Puede, en segundo lugar, prescindirse en ciertos casos de esta determinación y fijar la renta gravable a través de otras magnitudes relacionadas con aquella. Así, por ejemplo, es un hecho bien conocido en la teoría económica que el consumo de las personas es función, es decir, depende de su renta. De este hecho, pueden servirse las leyes tributarias para determinar la renta partiendo del conocimiento relativamente más sencillo de ciertos consumos del contribuyente.

En esto consiste el llamado tradicionalmente entre nosotros método de los signos externos, cuya importancia ha quedado, sin embargo, radicalmente disminuida tras la nueva ley del impuesto sobre la renta de 1978. Dichos consumos, por ejemplo, la posesión de un automóvil o de una embarcación de recreo, son índices de la renta del sujeto. De acuerdo con lo anterior, los métodos de determinación de las bases imponibles son, en primer lugar, una manifestación de técnica fiscal, entendiendo por tal las reglas y criterios que permiten trasladar una figura o concepto fiscal abstracto, en nuestro ejemplo la imposición sobre la renta, a la realidad práctica.

Las técnicas de imposición sobre la renta pueden, en efecto, ser más o menos refinadas y perfectas. Así, desde este punto de vista, el método de los signos externos es más rudimentario técnicamente que el consistente en fijar uno por uno los ingresos y gastos del sujeto pasivo, puesto que mediante aquel se logra sólo una aproximación a la verdadera renta del sujeto. Ahora bien, la técnica tributaria tiene que traducirse en normas jurídicas.

De aquí que las leyes reguladoras de los distintos tributos tengan que contemplar, como uno de sus objetos fundamentales, cómo se determina la respectiva base imponible. De lo dicho hasta aquí, se desprende la existencia, al menos, de dos clases de métodos de determinación de bases imponibles. Uno es aquel mediante el cual esta base se determina captándola directamente.

De aquí la denominación, que ha adquirido carta de naturaleza en nuestras leyes tributarias, de determinación directa. El otro es aquel en el cual se emplean índices para llevar a cabo la referida determinación. Estos dos son, en efecto, los métodos fundamentales y, como tales, vienen recogidos en el artículo 47 de la Ley General Tributaria con los nombres de estimación directa y estimación objetiva.

A estos dos añade el citado artículo de la Ley General Tributaria un tercero, la estimación por jurados. Sin embargo, este método de determinación, derogado ya, como veremos, ocupa una posición peculiar respecto de los dos antes mencionados. Examinemos ahora con mayor detenimiento estos métodos.

Hemos señalado antes que mediante el método de determinación directa se capta o aprehende en sí misma la base imponible. Conviene, para evitar equívocos, interpretar correctamente esta afirmación, que es común entre los autores, en unos u otros términos, para describir este método. En realidad, la base imponible no es un objeto que pueda ser directamente aprehendido.

Para el derecho tributario, ésta es un concepto estrictamente jurídico, definido por la ley. No existe, pues, para el derecho, por ejemplo, una renta, un patrimonio, etc., susceptibles de ser directamente captados al margen de las normas jurídicas. ¿Qué se quiere, pues, decir con esta expresión? Sencillamente lo siguiente, que para determinar la base imponible se aplican de manera plena y sin restricciones las normas que la definen.

Sirvámonos nuevamente como ejemplo de la base imponible del impuesto sobre la renta. Las normas reguladoras de éste definen detalladamente los diferentes ingresos computables y no computables y los gastos deducibles de aquellos. Pues bien, determinar dicha base, la renta imponible, directamente significa, simplemente, que para hacerlo habrá que comprobar, en el caso concreto, la existencia de todos y cada uno de los datos o elementos de hecho que la ley considera relevantes a estos efectos.

En otros términos, estimación directa no es otra cosa que la plena aplicación de las normas materiales reguladoras de la base imponible del impuesto de que se trata. Por el contrario, la llamada por nuestro derecho positivo, estimación objetiva, se caracteriza por la renuncia, en todo o en parte, a la aplicación de las normas definidoras de la base imponible. Es decir, a la constatación de la existencia de sus presupuestos fácticos, sustituyendo dicha aplicación por los resultados del empleo de unos índices, de aquí el nombre de indiciario con el que frecuentemente se designa este método por los autores.

Así, por ejemplo, se toma como renta grabable la que resulte de la aplicación de los signos externos de consumo del sujeto pasivo. La estimación objetiva introduce, por tanto, esta es su finalidad técnica, una simplificación en la aplicación de los impuestos. En lugar de la compleja comprobación de todos los datos de hecho, basta en este procedimiento la constatación de unos índices, generalmente de fácil acceso a la hacienda pública.

En la base de este método se halla una ficción. El resultado de la aplicación de los índices se toma como si de la base imponible se tratara, aunque no constituye más que una aproximación a la misma. De aquí que este método deba ser empleado con sumo cuidado por las leyes fiscales, so pena de falsear el sistema tributario mismo.

Su ámbito de aplicación debe estar constituido por los contribuyentes cuyas bases imponibles sean de pequeña cuantía, para los que no sería razonable, desde el punto de vista de la economicidad de la gestión tributaria, una exhaustiva comprobación de su situación de hecho, y en los que, por otra parte, las desviaciones de la base media obtenida por medio de los índices respecto de la base exacta tienen una entidad relativamente pequeña. El término objetivo con el que la legislación española designa a partir de la ley general tributaria a este método alude al hecho de que en él se prescinde de la situación individual de cada contribuyente para atender a valores medios obtenidos de la contemplación de una pluralidad de casos. Esta es la idea que expresa el término francés *forfait*, con el que se suele designar también a estos métodos.

Extranjerismo que se ha difundido también en otros ámbitos sociales, siempre con el significado de sustitución de una comprobación detallada del caso individual por una cifra o cantidad alzada. Entre las diversas clasificaciones que la doctrina francesa, que ha prestado especial atención a este tema, hace del *forfait*, hay una especialmente interesante desde el punto de vista jurídico. Es la que distingue entre *forfait* convencional y legal.

En el primero, la cantidad alzada es producto de un pacto o acuerdo entre la hacienda y el contribuyente. En el segundo, dicha cantidad se obtiene aplicando índices fijados por la ley. Habrán advertido ustedes enseguida que las antiguas estimaciones objetivas globales, evaluaciones globales y convenios actualmente suprimidas, eran una modalidad de la primera clase de *forfait*, mientras que la actual estimación objetiva singular es una modalidad de la segunda, es decir, un *forfait* legal.

En esta, aplicable, como sabemos, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la renta correspondiente a la realización de actividades empresariales o cuasi empresariales, profesionales o artísticas, se obtiene básicamente mediante la aplicación de coeficientes al volumen de ventas o de ingresos de la correspondiente actividad. Hemos dicho que lo característico de las estimaciones objetivas es la sustitución de la base que resultaría de la estricta aplicación de la ley, estimación directa, por una cantidad alzada, a *perte* o a *gain*, como dicen los franceses, a pérdida o ganancia. Normalmente será con ventaja para el contribuyente.

El riesgo de que ocurra lo contrario se evita, sin embargo, concediendo a éste el derecho a

renunciar a la aplicación de dicha estimación. Tal derecho, junto con la delimitación de los contribuyentes a los que la estimación objetiva resulta aplicable, y que se presume que la aceptan mientras no renuncien a ella, son los criterios que deciden la aplicación en cada caso de la estimación directa o la objetiva. A comienzo de nuestra exposición recordábamos que el artículo 47 de la Ley General Tributaria añade a los dos anteriores la estimación por jurados.

La supresión de estos órganos por la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario de 21 de junio de 1980, nº 34, no ha hecho desaparecer la función que desempeñaban, que ha quedado encomendada a las oficinas gestoras, puesto que tal función es indispensable para la aplicación de los impuestos. ¿En qué consiste dicha función? Consiste en llevar a cabo estimaciones de la base imponible o de cualquier otro dato relevante para la aplicación de las leyes tributarias. Habría que hablar aquí de estimación en sentido estricto para evitar confusiones con la utilización genérica y discutible que la Ley General Tributaria hace de dicho término para designar a todos los métodos de determinación de las bases imponibles.

Pues bien, estimar consiste, en general, en hacer un cálculo aproximado de una magnitud que no es posible medir exactamente. Aplicado en concreto a las bases imponibles, dicho término significa cifrarlas de la forma más precisa posible, teniendo en cuenta los datos que se poseen. Esta manera peculiar de fijar las bases se utiliza por la Administración cuando no es posible determinarlas con exactitud, generalmente porque el sujeto pasivo no ha cumplido adecuadamente su deber de colaboración con la Administración para el total esclarecimiento de su situación fiscal, por ejemplo, no llevando contabilidad o rehusando exhibirla.

Pues bien, aunque la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario antecitada, cuyo artículo cuarto contiene la regulación básica de esta forma de determinación de las bases imponibles, no la denomine así, las normas reglamentarias la designan con la expresión estimación indirecta, que proviene del informe de la ponencia del Congreso sobre el proyecto de ley anteriormente citada, aunque fue suprimida por el Senado. Esta denominación es, a mi juicio, poco expresiva, pues sugiere una contraposición lógica con la estimación directa, que existe más bien entre esta y la estimación objetiva. La estimación indirecta ha sido reglamentada principalmente por el Real Decreto de 9 de julio de 1982, número 1547.

Debe llamarse la atención sobre el carácter extraordinario de esta facultad de la Administración de estimar, en el sentido estricto a que antes nos hemos referido, las bases imponibles. En principio, si la Administración no puede probar los hechos imponibles, deberían recaer sobre ella las consecuencias de la carga de la prueba, que se expresa en la máxima indubio contra fiscum, análoga al indubio pro reo del derecho penal. Pero aplicar rígidamente este principio sería tanto como premiar la falta de colaboración con la Hacienda Pública.

He aquí la justificación de la estimación. No se trata, sin embargo, de un castigo para el contribuyente que ha incumplido sus deberes formales, sino de la objetiva imposibilidad de fijar la base por los medios ordinarios de comprobación. Por consiguiente, la estimación indirecta es, en cierto modo, la prolongación de la comprobación de los presupuestos de la

imposición por medios extraordinarios que van más allá de la prueba propiamente dicha.

Aquí reside una importante característica diferenciadora de la estimación objetiva y la indirecta. La primera es alternativa de la estimación directa, es decir, que hay que optar entre una y otra. La segunda es subsidiaria de dicha estimación, o sea que se recurre a ella cuando la estimación directa no es practicable y representa una prolongación de la misma.

Conviene, para terminar, destacar un aspecto importante de los métodos de determinación de las bases imponibles que hemos examinado hasta ahora, y es que éstos afectan y se refieren al aspecto sustantivo de los tributos y no a su aspecto procedimental, es decir, que pertenecen al derecho tributario material y no al formal. Esto se ve claramente si reparamos en que lo que distingue a la estimación objetiva frente a la directa es que en una y otra se aplican normas materiales distintas sobre la base imponible. En la primera se aplican las normas, por así decirlo, generales del impuesto, mientras que en la segunda se aplican unas normas simplificadoras de las anteriores.

No se trata, pues, como se piensa con frecuencia, de distintos procedimientos de gestión. En realidad, tanto si se aplica la estimación directa como si el contribuyente está acogido a la objetiva, el procedimiento de gestión es el mismo, aunque naturalmente revista peculiaridades en uno y otro caso que hay que reputar meras variedades de un procedimiento único. La naturaleza sustantiva de los métodos de determinación de las bases imponibles se pone mejor de manifiesto, a mi juicio, con el término regímenes tributarios, que es, en realidad, como llama a aquellos el artículo 47 de la Ley General Tributaria.

Existen múltiples regímenes especiales para determinados sujetos o hechos imponibles en el sistema tributario que pueden referirse a los distintos elementos de la estructura del impuesto. Están integrados por normas excepcionales, justificadas por las peculiaridades del sujeto o de la materia, con frecuencia normas de exención. Pues bien, la llamada estimación objetiva no es sino uno más de estos regímenes especiales, aplicable hoy día únicamente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de modo excepcional frente a la llamada estimación directa, que es el régimen general del impuesto.