

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LOS RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN
DE LA BASE IMPONIBLE**
(UNA REFLEXIÓN A LA LUZ DE LOS TRABAJOS DE SÁINZ DE
BUJANDA Y PALAO TABOADA)

Francisco Clavijo Hernández.

Catedrático de Derecho Financiero y tributario.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1.- INTRODUCCIÓN

**2.- LOS RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.
CONCEPTO Y CLASES.**

2.1 Concepto de régimen de determinación de la base imponible

2.2 Clases de regímenes de determinación de la base imponible

3.- LA "ESTIMACIÓN INDIRECTA" DE LA BASE IMPONIBLE

E S T U D I O S

1.- INTRODUCCIÓN

La primera impresión que la experiencia proporciona a un observador de la realidad tributaria, es que los tributos aparecen configurados por un conjunto de normas por las que se pretenden ordenar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes y resolver los contenciosos que su aplicación pudiera originar. Pero la experiencia pone de manifiesto también que las normas no sólo configuran los tributos, sino que además regulan los “medios y métodos” para fijar la intensidad de la prestación tributaria, empezando, en los tributos variables, por la determinación de la base imponible.

El análisis de la determinación de la base imponible es el objeto del presente Informe: un análisis al que deben preceder dos advertencias obligadas.

1) En primer lugar, que no pretende estudiarse aquí las técnicas de determinación de las bases imponibles, al ser ésta una cuestión propia de la “Técnica Fiscal” (utilizo la denominación propuesta por la doctrina hacendística alemana¹ y parte de la francesa² y española³), y ajena, por tanto, al Derecho Tributario. A los efectos de este Informe, baste recordar que L. Mehl⁴ agrupaba los métodos o técnicas de determinación de la base imponible en cuatro categorías: a) método indiciario; b) valoración administrativa; c) tanto alzado; y d) declaración comprobada.

2) Y, en segundo lugar, que la determinación de la base imponible no es una materia procedimental, es decir, del procedimiento de liquidación, ya que en nuestro Derecho, no existen distintos procedimientos de liquidación, diferenciados según el régimen de determinación de la base; esta precisión requiere de un cierto desarrollo.

En efecto, es necesario subrayar, con tanta claridad como respeto, que no considero correcta la tesis que entiende que los diversos regímenes de determinación de la base imponible del artículo 47 de la Ley General Tributaria se corresponden con otros tantos procedimientos de liquidación tributaria⁵. En nuestro Derecho, los regímenes de determinación de

¹ Cfr. F. Neumark, Principios de la imposición, IEF, Madrid, 1974

² Cfr. L. Mehl, Elementos de Ciencia Fiscal, Bosch, Barcelona, 1964

³ Cfr. J.L. Pérez de Ayala, Explicación de la técnica de los impuestos, Edersa, Madrid, 1978

⁴ L. Mehl, Elementos de ciencia fiscal, cit., pág. 67

⁵ Hoy día, podemos encontrar una manifestación de esta tesis en J. J. Ferreiro Lapatza Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II, 22ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 171 y ss. Antes de la reforma de 1978, la defendía Alfonso Gota Losada en el Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo II, E.D.F., Madrid, 1971, págs. 530 y ss. Igualmente parecían mantenerla, aunque no con tanta claridad como Gota, J. Arias Velasco y N. Carral Larrauri en el libro Manual de Procedimientos Tributarios, 2ª ed., Santillana, Madrid, 1968. La estructura de los capítulos II y III de esta obra así me lo ha dado a entender. Por lo demás, debe precisarse que J. Arias Velasco en su libro Procedimientos Tributarios (Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, págs. 348), refiriéndose al actual sistema tributario, señala: “En la actualidad, y por lo que a los regímenes de estimación objetiva singular y estimación indirecta, que, respectivamente, han sustituido a aquellos, no puede hablarse propiamente de procedimientos especiales, sino de peculiaridades o modalidades dentro del procedimiento común”.

la base imponible son independientes del procedimiento de liquidación, que no es más que un "cauce formal" por el que discurren las potestades comprobadoras y liquidadoras de la Administración hacia un resultado concreto: que no es otro que el de fijar y hacer exigible la obligación tributaria principal, tal como resulta, en virtud de la ley, de la realización del hecho imponible.

Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que aunque esta fijación de la obligación tributaria en algunos tributos puede realizarse (cuando así lo disponga su ley reguladora) a través de distintos regímenes de determinación de la base, esta coexistencia de diversos regímenes de determinación no determina por sí sola que nos encontremos ante distintos procedimientos de liquidación, pues el procedimiento, en estos casos, no varía. Lo único que ocurre es que para determinar la base imponible se sustituye, como ha dicho Génova Galván⁶, las normas que disciplinan la cuantificación de la obligación tributaria por otras distintas, pero sin que esta sustitución dé lugar a un cauce procedimental diferente, aunque, como es lógico, pueda determinar algunas singularidades o especialidades en la tramitación del procedimiento.

Dicho esto, volvamos al objeto de este Informe, que es el régimen de determinación de la base imponible. Su estudio lo vamos a realizar distinguiendo, por un lado, el concepto y las clases de los regímenes de determinación de la base imponible, y por otro, la estimación indirecta

2.- LOS RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. CONCEPTO Y CLASES.

2.1 Concepto de régimen de determinación de la base imponible

Los regímenes de determinación de la base imponible no ofrecen, conceptualmente, dificultad alguna. En su sentido estrictamente técnico-jurídico, pueden definirse, siguiendo a Palao Taboada⁷, como el conjunto de normas mediante las cuales se fija en un importe concreto y con relación a un determinado supuesto impositivo la base imponible abstractamente definida por la ley.

Esta definición debe ser, no obstante, aclarada y explicada, a fin de que se comprenda lo que constituye un régimen de determinación de la base imponible.

1) En primer lugar, la base imponible que viene fijada en las leyes de los impuestos, no es la medición del hecho imponible, sino una magnitud abstracta (importe de la

⁶ A. Génova Galván, Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa, Universidad de La Laguna, 1985, págs. 298 a 230

⁷ C. Palao Taboada, en Comentarios a la ley del IRPF, Cívicas, Madrid, 1983, pág. 305

E S T U D I O S

renta, valor del patrimonio, valor real de los bienes, valor en aduana, etc.) que, como ha dicho Sáinz de Bujanda⁸, el propio ordenamiento considera objeto de medición: es decir, en algo que ha de ser cuantificado, para poder cifrar el importe de la prestación tributaria. La base imponible no pertenece al mundo de lo real y fáctico, sino al plano de la norma, y, por tanto, para llegar a su medición concreta, deben aplicarse las reglas que la ley de cada impuesto establece para determinar su importe.

2) En segundo lugar, el conjunto de normas que permite la cuantificación de la base imponible, y que constituye su régimen de determinación, no tiene otro objetivo que el de hacer posible –como ha precisado Sáinz de Bujanda⁹– el tránsito de la base imponible que aparece definida de una manera abstracta en la ley, a la base imponible fáctica, la del caso concreto, que resulta de fijar su importe en un supuesto impositivo, con relación a un contribuyente y un determinado período impositivo. Por ello, los distintos regímenes de determinación de las bases imponibles forman parte del Derecho tributario material y no del Derecho tributario formal, pues sus normas se sitúan en el plano de lo que el tributo es y no en el del cómo ha de aplicarse.

3) Y en tercer lugar, las normas que regulan ese tránsito de la base imponible regulada en la ley a la base fáctica, precisan siempre los elementos que han de computarse para determinar la magnitud que en cada impuesto se toma como base, sin que esa regulación sea expresión de una teoría o doctrina hacendística, ya que los conceptos de renta, patrimonio o consumo que las leyes impositivas toman como base no existen en abstracto, sino tal y como aparecen definidos en nuestro Derecho Tributario. En este sentido, ha dicho Palao Taboada¹⁰, que las normas que configuran la base son siempre fruto de un compromiso entre un concepto ideal del objeto del tributo (la renta, el patrimonio o el consumo) y los condicionamientos que impone la realidad en sus diversas facetas (económica, política, administrativa, etc.), lo cual exige, en muchos casos, en la regulación del impuesto, simplificaciones u objetivaciones de varia índole, como ocurre, por ejemplo, con la determinación de los gastos a tanto alzado en los Impuestos sobre la Renta, o también, con las alteraciones del régimen del gasto respecto a su regulación mercantil o contable, como sucede con el régimen del arrendamiento financiero del artículo 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.2 Clases de regímenes de determinación de la base imponible

Atendiendo a la mayor o menor exactitud en la aplicación de las normas que configuran la base imponible, podemos dividir con Palao Taboada¹¹ los regímenes de determinación de la base en dos clases:

⁸ F. Sáinz de Bujanda, "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, en Hacienda y Derecho, Vol. VI, IEP, Madrid, 1973, pág. 205

⁹ F. Sáinz de Bujanda, "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, en Hacienda y Derecho, Vol. VI, cit., pág. 241

¹⁰ C. Palao Taboada, "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles", en Hacienda Pública Española nº 79 (1982), pág. 15

¹¹ C. Palao Taboada, en Comentarios a la ley del IRPF, cit., pág. 306

Francisco Clevio Hernandez

a) El régimen de determinación directa ("estimación directa", en la terminología de la Ley General Tributaria, y

b) El régimen de determinación indiciaria ("estimación objetiva", en la Ley General Tributaria).

Estos regímenes de determinación son, naturalmente, distintos, lo que impone un examen por separado de las cuestiones que plantea cada uno de ellos. Esos problemas pueden analizarse en dos planos: en primer lugar, en el de los conceptos, planteándonos qué se entiende por determinación directa (1) y por determinación indiciaria (2) de la base imponible; pero, también, han examinarse esos regímenes dentro de las reglas de cuantificación de la obligación tributaria, estudiando el problema de la prevalencia (3) de uno u otro régimen a la hora de determinar el importe de la cuota tributaria.

2.2.1 Régimen de determinación directa

La naturaleza del régimen de determinación directa se advierte examinando, por ejemplo, los artículos 10 a 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en los que se regula la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En este Impuesto, la determinación del importe de la renta, que el artículo 10.1 de la Ley establece como base imponible, se realiza a través de la subsunción o encaje de los hechos concretos realizados por la entidad social, en los límites de los presupuestos de los artículos 10 a 23 de la Ley 43/1995 (resultado contable, amortización, provisiones, etc.); pues, como es sabido, en este impuesto, la renta se determina corrigiendo el importe del resultado contable con los ajustes extracontables establecidos en la misma Ley.

De aquí se deduce que lo que caracteriza a la determinación directa no es sino la plena y total aplicación de las normas contenidas en los artículos de la Ley del impuesto que configuran la base imponible¹². Esta plena y total aplicación de las normas de la base imponible se lleva a cabo -como se observa en el ejemplo expuesto del Impuesto sobre Sociedades- determinando todas y cada una de las circunstancias que la ley del Impuesto establece como presupuesto para la aplicación de los artículos; lo que, en la práctica, ha de hacerse a través de cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho (artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria).

Conviene, no obstante, advertir que el artículo 48 de la Ley General Tributaria, con una concepción "instrumental" de la determinación directa, dispone que

¹² Cfr. F. Moreno Cerezo, El Impuesto sobre Sociedades, Pirámide, Madrid, 1981, pág. 191; C. Palao Taboada, en Comentarios a la ley del IRPF, cit., pág. 306.

E S T U D I O S

“la determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente”. Todas estas notas que la Ley General Tributaria establece como propias o típicas de la determinación o “estimación” directa (declaraciones, documentos, llevanza de libros y registros) se dan también, aunque con una intensidad diversa, en la indiciaria, por lo que, como ha dicho una autorizada doctrina¹³, no son notas que sirvan para calificar este régimen de determinación. Lo que define a la determinación directa es la plenitud en la aplicación de las normas que regulan la base imponible, pues el modo en que la Administración la determina, es algo instrumental y, por tanto, ajeno a lo que es la esencia de un régimen de determinación de la base.

2.2.2 Determinación indiciaria

Frente a lo que ocurre en la determinación directa, el régimen de determinación indiciaria se caracteriza, como ha dicho Palao Taboada¹⁴, por la sustitución de la fijación de todos o parte de los elementos de hecho establecidos en las normas que definen la base imponible, por el resultado de la aplicación de índices o presunciones.

Dentro de la determinación indiciaria, la doctrina suele distinguir dos modalidades: los signos externos (1), y la estimación objetiva o forfait (2), cuyo estudio debe diferenciarse.

1) Los signos externos no constituyen un régimen autónomo de determinación de la base imponible. Su función en un Impuesto sobre la Renta es siempre de control de las declaraciones de los contribuyentes en el régimen de determinación directa. Hoy día, el régimen de signos externos no está vigente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Antes de la reforma de este Impuesto por la ley 44/1978, de 8 de septiembre, la “estimación por signos externos” venía establecida en los artículos 19 a 23 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se regulaba el Texto Refundido de la Ley del antiguo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, y constituía un método de fijación de la renta de los contribuyentes a partir de datos y elementos externos –de ahí su nombre– a la propia renta (por ejemplo, el número de servidores es un signo de la renta de una persona, igual que la celebración de fiestas o recepciones, etc.), pero, en cualquier caso, estos datos son índices reveladores del consumo del contribuyente, pues, a fin de cuentas, lo que persigue este régimen es determinar la base imponible a partir de la “renta gastada”.

¹³ Cfr. C. Palao Taboada, en Comentarios a la ley del IRPF, cit., pág. 306) y F. Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario, 10ª ed., Cívicas, Madrid, 2000, págs. 176 y 177

¹⁴ C. Palao Taboada, en Comentarios a la ley del IRPF, cit., pág. 306

2) La “estimación objetiva” o el forfait es una modalidad de determinación indirecta de la base imponible que, en contraste con lo que se ha dicho de la determinación directa, se caracteriza porque en este régimen se sustituye el cálculo exacto, analítico, elemento por elemento, de la magnitud establecida como base imponible, por una cifra total única calculada a tanto alzado mediante la aplicación de los índices establecidos en la legislación del impuesto.

Este modo de determinación de la base imponible no tiene otra finalidad que el de lograr una simplificación en el cálculo del impuesto, la cual se justifica -al menos teóricamente- porque el destinatario del régimen es un tipo de contribuyente (pequeño empresario) al que no le resulta nada fácil la fijación directa de la base.

No hay que olvidar que la determinación directa en un sistema tributario sólo puede funcionar correctamente, como ha destacado Génova Galván¹⁵, cuando hay posibilidad de contrastar las declaraciones de las partes que intervienen en las operaciones empresariales (“control cruzado” de las declaraciones), especialmente si la renta se compone de rentas salariales o de rendimientos del capital mobiliario. Pero caso de tratarse de rendimientos procedentes de actividades comerciales o del ejercicio de actividades profesionales, el control cruzado es insuficiente y no puede realizarse más que ocasionalmente de una manera parcial. Por lo que se refiere a la agricultura, el control se hace aún más difícil.

Para salvar todos estos problemas de gestión tributaria que plantea la determinación directa, el Derecho francés ha establecido el régimen de forfait, con el que se trata de lograr un equilibrio entre los principios de comodidad y certeza en la fijación de la base imponible de determinados contribuyentes, especialmente, la de los pequeños empresarios.

No nos corresponde analizar en detalle el régimen de forfait. Nos conformamos con destacar con Sáinz de Bujanda¹⁶ que las notas características de este régimen son las cuatro siguientes: 1) La evaluación de la base imponible se realiza de un modo singular, esto es, respecto a cada empresario, y no con carácter global por grupos o sectores; 2) El punto básico de sustentación del régimen de determinación de la base está constituido por elementos internos que concurren a la formación de la renta, previamente declarados por el contribuyente; 3) La combinación de los elementos declarados y de los que la Administración obtiene de oficio se produce con una fórmula

¹⁵ A. Génova Galván, Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa, cit., págs. 338 y 339

¹⁶ F. Sáinz de Bujanda, “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, en Hacienda y Derecho, Vol. VI, cit., pág. 219

E S T U D I O S

la legal inderogable, y 4) se confiere al contribuyente recurso frente a la evaluación de los elementos no declarados y obtenidos de oficio.

Si quisiéramos resumir estas notas de Sáinz de Bujanda en una sola, podríamos decir que el rasgo que caracteriza decisivamente al forfait está en que los índices que se establecen para determinar la base imponible, se fundan en datos o elementos internos a la materia u objeto imponible: es decir, en elementos (volumen de ventas, compras, etc.) que intervienen en la determinación del beneficio empresarial y deciden su importe (por ejemplo, si se aplica un porcentaje al volumen de ventas, podríamos hallar el beneficio o rendimiento empresarial), y que se encuentran, por tanto, en relación con el índice de capacidad económica (renta) que la ley somete a imposición.

Por ello, la doctrina francesa, partiendo de la naturaleza y características de estos índices, viene destacando, con especial énfasis, que el objetivo del forfait no es nunca la estimación presuntiva del resultado empresarial, sino su determinación "de una manera simple, objetiva y precisa"¹⁷.

Nuestra actual estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta no cumple estos requisitos, y por ello difícilmente puede ser calificada de un auténtico régimen forfetario: parece más bien un régimen indiciario tosco y rudimentario, pues se apoya en una serie de módulos o indicadores objetivos (personal no asalariado, personal asalariado, superficie del local, consumo de energía eléctrica, potencia eléctrica, superficie del horno, mesas, etc.), que, por sus propias características, constituyen elementos externos a la renta o materia imponible y sin ninguna relación con la capacidad económica real de los contribuyentes.

En estas condiciones, habrá de coincidirse que la reforma del Impuesto sobre la Renta en esta materia de la determinación de los rendimientos empresariales, es más que necesaria. Un régimen de las características de la Estimación Objetiva debe tender a que la determinación de la renta empresarial se efectúe partiendo de datos o elementos internos que actúen en su formación. La Estimación Objetiva es un régimen cuya aplicación la considero útil para la determinación del rendimiento de los pequeños empresarios a los que, por diversas circunstancias, la ley ha juzgado oportuno no someter a la determinación directa; pero de aquí no puede derivarse (como consecuencia de la deslegalización que el artículo 29 de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta, ha realizado en esta materia) la admisibilidad de cualquier régimen indiciario de determinación de la base que establezca la Administración, y menos de uno tan intrincado e imperfecto técnicamente como el vigente, al que, quizá, podría plantearse más de un reparo no solo de orden legal, sino también constitucional.

¹⁷ L. Trotabas y J. Cereza, L'imposition forfaitaire des bénéfiques et commerciaux, Librairie Générale de Droit de Jurisprudence, París, 1958, pág. 94

2.2.3. La prevalencia de uno u otro régimen de determinación en la fijación de la obligación tributaria

Como puede apreciarse fácilmente de la exposición de la determinación indiciaria, la existencia de este régimen tiene un carácter alternativo a la determinación directa, y su aplicación origina que existan o puedan existir dos bases fácticas a la hora de liquidar un impuesto, una fijada por determinación directa, y otra, mediante la aplicación de la indiciaria. Esta dualidad de bases imponibles fácticas plantea un problema fundamental en Derecho Tributario. ¿Qué base imponible debe prevalecer para determinar la cuota tributaria? ¿La determinada por el régimen de determinación directa? ¿O la indiciaria?

La solución que nuestro Derecho ha dado a esta cuestión, no es uniforme, y varía, según nos encontremos ante la modalidad de los signos externos o ante de la estimación objetiva o forfait:

- En los signos externos, el criterio que se ha seguido en el Impuesto sobre la Renta, es que la base imponible fáctica determinada por signos externos sólo prevalece sobre la directa cuando su importe la supere en una determinada cuantía. Es lo que establecía el artículo 23 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre: "A los efectos de la determinación de la base imponible, la estimación por signos externos prevalece sobre la de ingresos (léase, sobre la directa) cuando exceda en más de 1/5 del importe de ésta".

- En la estimación objetiva o forfait, el criterio decisivo es la libertad de opción del contribuyente por la determinación directa. Así lo dispone con entera precisión la legislación del Impuesto sobre la Renta (artículos 45,2,b).^{1ª} de la Ley y 31 del Reglamento), cuando establece que la Estimación Objetiva es voluntaria, en el sentido de que el contribuyente puede renunciar a su aplicación, renuncia que deberá realizar durante el mes de diciembre del año anterior a aquel en que vaya a surtir efectos, o bien en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

3.- LA "ESTIMACIÓN INDIRECTA" DE LA BASE IMPONIBLE

El artículo 47.1 de la Ley General Tributaria dispone: "La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes: (...) c) Estimación indirecta".

Hay que hacer notar, desde estas primeras líneas, que la inclusión, por la Ley General Tributaria, de la "estimación indirecta" dentro de la determinación de la base imponible es errónea, por cuanto la estimación indirecta no es un régimen de determina-

E S T U D I O S

ción de la base imponible, sino un "subrogado de la prueba"¹⁸: se trata, ha dicho Palao¹⁹, de determinar los datos sobre los que se basa la aplicación del impuesto con la mayor aproximación posible, teniendo en cuenta los indicios de que se dispone en cada caso, y renunciando a la certidumbre que proporcionan las pruebas (como se ha dicho en el epígrafe anterior, esto es lo característico del régimen de determinación directa), la cual se sustituye por un criterio de simple verosimilitud.

La posibilidad de recurrir a la estimación indirecta es una potestad extraordinaria que tiene la Administración tributaria, que, desde un punto de vista teórico, la doctrina justifica en el hecho de que la ausencia de prueba para determinar la base imponible en el régimen de determinación directa, se debe a una falta de colaboración del contribuyente con la Administración en la gestión del impuesto.

No parece posible, dada las características de este escrito, hacer un estudio detenido de la estimación indirecta. Deteniéndonos exclusivamente en la Ley General Tributaria, debe señalarse que los presupuestos para su aplicación se encuentran recogidos en el artículo 50, y se concretan en los tres siguientes: 1) la falta de declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la determinación directa de la base imponible; 2) la resistencia, negativa u obstrucción a la actuación inspectora que impida sus actuaciones; y 3) el incumplimiento sustancial de los deberes contables.

Estos supuestos son muy genéricos, lo que ha obligado al Tribunal Económico-Administrativo Central y a los Tribunales de Justicia a ir precisando de una manera casuística su ámbito de aplicación²⁰. Con todo, debe tenerse en cuenta que la estimación indirecta constituye un debilitamiento favorable a la Administración de las reglas generales de la carga (objetiva) de la prueba, nunca una inversión de dicha carga; por ello, es lógico que su aplicación no pueda ser admitida cuando, pese al incumplimiento de los deberes de colaboración, el hecho imponible pueda probarse por otros medios²¹.

¹⁸ Cfr. C. PALAO TABOADA, "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje al profesor Sainz de Bujanda), Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1454

¹⁹ C. PALAO TABOADA, en Comentarios a la ley del IRPE, cit. pág. 308. Véase también A.GÉNOVA GALVÁN, La estimación indirecta, Tecnos, Madrid, 1985.

²⁰ Examínese, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987, en la que el Tribunal Económico precisa que el recurrente no "ha incumplido sustancialmente sus obligaciones contables ... por cuanto aunque no lleve su contabilidad en la forma determinada por el Código de Comercio cumplimenta un sistema de registros cuyo objeto es la captación, control y ordenación de los flujos económico-financieros de su actividad". O también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 15 de diciembre de 1995, que señala que procede aplicar el régimen de estimación indirecta al no reflejarse en la contabilidad de la empresa constructora el precio real pagado por los compradores. La Resolución del TEAC y la Sentencia del Tribunal Superior de la Rioja vienen en Sistema Tributario, Vol.I, La Ley, Madrid, 1997, pág. II-47 y 48. Véanse también en esta obra otras Resoluciones del TEAC y de los Tribunales de Justicia en las que se precisan otros supuestos de aplicación de la estimación indirecta.

²¹ Cfr. C. PALAO TABOADA, "La prueba en el procedimiento de gestión tributaria", cit., pág. 1455.

Esto sentado, es necesario añadir que en aquellos casos en que la Administración deba acudir a la estimación indirecta para determinar los datos para la aplicación del impuesto, la base imponible debe fijarse, según dispone el artículo 50 de la Ley General Tributaria, utilizando cualquiera de los siguientes medios: a) aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; b) utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de elementos que integren el hecho imponible; o c) valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

Esta enumeración de la Ley General Tributaria la considero correcta. En su conjunto, se trata de una exposición de medios elástica e imprecisa, coherente con la naturaleza de la estimación, que, en modo alguno, los restringe a datos externos del contribuyente. El mismo artículo 50 de la Ley General Tributaria permite la utilización de todos aquellos “datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto” entre los que, evidentemente, se encuentran “la contabilidad y registros del sujeto pasivo, en aquella parte de los mismos que la Inspección considere veraz” (Resolución del TEAC de 19 de julio de 1995).

Por lo demás, la aplicación de la estimación indirecta está rodeada en nuestro Derecho de determinadas garantías para salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes y evitar la arbitrariedad de la Administración. Así, los artículos 51 de la Ley General Tributaria y 64.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos exigen un “Informe razonado” de la Inspección acerca de las causas de su aplicación, de la situación de la contabilidad del sujeto inspeccionado, de los medios utilizados para determinar la base o rendimiento, y de los cálculos y estimaciones efectuados.

Con ello, la Ley General Tributaria pretende que el contribuyente y, en su caso, el órgano de revisión o Tribunal de Justicia puedan apreciar la legalidad de la actuación administrativa. Si no se exigiera ese informe, el único apoyo de la aplicación de la estimación indirecta sería la sola voluntad del funcionario que la adopta, apoyo, como es obvio, insuficiente en un Estado de Derecho en el que, por principio, no hay margen para el poder puramente personal.

El “informe razonado” de la Inspección no es ninguna “cortesía” de la Administración²²: se trata de un riguroso requisito del procedimiento de liquidación, una garantía elemental del derecho de defensa, incluida en el haz de facultades que comprende el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, a obtener una resolución fundada en Derecho. Su ausencia determina la nulidad de la actuación inspectora, o mejor, del acta de la Inspección, dado que la Administración tiene el deber de justificar ante el contribuyente y de justificarse ante sí misma las razones por las que ha aplicado la esti-

²²Esta idea la he tomado de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de junio de 1981.