
estudios

ACERCA DE LA INCONGRUENCIA PROBADA EN EL METODO DE ESTIMACION INDIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE

Magín PONT MESTRES
Catedrático de Derecho Tributario
y miembro fundador de la AEDAF

SUMARIO:

1. INTRODUCCION.
2. REGULACION NORMATIVA DE LA ESTIMACION INDIRECTA.
 - 2.1. Origen.
 - 2.2. Evolución; supuestos tasados.
 - 2.3. Subsidiariedad y discrecionalidad.
3. APARICION DE LA INCONGRUENCIA PROBADA.
 - 3.1. Incorporación por vía reglamentaria.
 - 3.2. Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 17-11-1986.
4. APUNTE SOBRE LA NOCION DE INCONGRUENCIA PROBADA.
 - 4.1. La incongruencia en la jurisprudencia.
 - 4.2. El precedente de la prueba preconstituida.
 - 4.3. Expresión equívoca y fuera de contexto.
 - 4.4. Aplicación inviable.
5. DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.
6. DOCTRINA DE TRIBUNALES JURISDICCIONALES.
7. EXCESOS EN LA APLICACION DE LA ESTIMACION INDIRECTA, VIA INCONGRUENCIA PROBADA.
 - 7.1. Beligerancia.
 - 7.2. Subjetividad.
8. LESION A LA SEGURIDAD JURIDICA.
9. PROCLIVIDAD EN LA APRECIACION DE INFRACCIONES.
10. ¿RECTIFICACION DE CRITERIO?
11. CONCLUSIONES.

estudios

1. INTRODUCCION.

La riqueza de vivencias que suministra el contacto cotidiano con la esfera aplicativa de los tributos, amplía, a mi entender, el horizonte temático de cuestiones merecedoras de atención por parte de tributaristas ávidos de penetrar en el Derecho vivo, para contrastarlo con el acervo teórico del conocimiento jurídico y con el propio ordenamiento a tenor de su regulación.

En esa vinculación del día a día con la realidad, el tributarista percibe la aplicación normativa con mayor intensidad al estar inmerso en ella, lo cual le permite descubrir facetas y plantearse cuestiones de difícil atisbo en una labor intelectual de exclusivo laboratorio. Y es que el engarce de los tributos y de su regulación jurídica con la realidad dista de efectuarse, a menudo, al modo como en abstracto cabría entender, por mera subsunción de la variopinta gama de situaciones fácticas a los presupuestos normativos correspondientes previamente establecidos. En ocasiones, así es, sin más, pero en otras, esa especie de mecanismo automático carece de suficiente virtualidad, ora porque el casuismo de la vida real lo impide, ora porque la deformación profesional de quienes tienen a su cuidado dicho engarce lo dificulta, ora porque la complejidad de las propias normas lo ensombrece, ora, en fin, porque en esas normas aparecen términos y expresiones gramaticales de difícil cuando no inviable coherencia con su propio contexto.

Cierto que para el estudioso del Derecho que centra su quehacer intelectual en la vida universitaria y en la investigación jurídica con el correspondiente enriquecimiento del acervo científico del Derecho tributario, y que dedica toda su atención a la elaboración y depuración de los conceptos jurídicos, ese desajuste entre ordenamiento y realidad podrá parecerle de tono menor, inmerso como está en elucubraciones consideradas de mayor enjundia.

Mas, si bien se miran las cosas, y sin ánimo alguno de reducir un ápice —antes al contrario— la valiosa e indispensable así como paciente labor a la que me estoy refiriendo, merced a la que el Derecho tributario ha dejado de ser una enrevesada maraña de disposiciones, para transformarse y convertirse en sólida red de conceptos a modo de luminarias que alumbran permanentemente, ha de admitirse que, dadas las características peculiares del Derecho tributario, entre las que cabe destacar su tecnicismo, su generalizada aplicación, su incidencia en forma menguante en las rentas personales sea directa o indirectamente, y su acentuada contingencia de una parte del mismo, los problemas que genera su engarce con la realidad cotidiana no pueden subestimarse ni marginarse, si no quiere correrse el riesgo de crear un desordenado barullo en la esfera aplicativa, en demérito del propio Derecho.

Pues bien, ante el convencimiento de la necesidad de efectuar este tipo de estudios que la propia realidad demanda, me propongo en este trabajo acometer la tarea de indagar la significación, alcance y aplicación, en su caso, de una novedad legislativa incorporada en 1986 al ordenamiento tributario por vía reglamentaria, concretamente a través del Reglamento General de Inspección de los Tributos, publicado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Me refiero a la llamada *incongruencia probada*, en la que, según el artículo 64.2.e) de dicho Reglamento, halla amparo la existencia de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, en cuanto causa desencadenante de la aplicación del método de estimación indirecta para la cuantificación de bases imponibles o de rendimientos, establecido por el artículo 51 de la Ley General Tributaria —en lo sucesivo, LGT—.

Se trata de una innovación —la de la incongruencia probada— que no obstante su singularísima peculiaridad es de doctrina escasa, a diferencia del método de estimación indirecta que, surgido un quinquenio antes al desguazar los Jurados tributarios, tiene ya en su haber algunos centenares de páginas, la mayoría de ellas de excelente factura. Ciertamente, podrá argüirse, que en los estudios sobre estimación indirecta de bases se contienen referencias a la incongruencia probada, pero a lo que pretendo referirme es a trabajos monográficos sobre la misma.

El hecho de dedicarle atención aquí, radica, básicamente, en que en los últimos años se ha convertido en un avispero de problemas dada la generosidad con que ha sido recibida por la Administración tributaria que la ha tratado con especial esmero, tanto que bien puede decirse que incluso con maternal mimo.

No pretendo, pues, ocuparme, aquí, de la estimación indirecta de bases imponibles en cuanto tal, aunque resulte inevitable empezar haciendo alusión a la misma en razón a que la incongruencia probada a la que se refiere el Reglamento de Inspección, se halla inmersa en el marco de aquélla. Pero todo cuanto se diga en torno a ella vendrá impuesto por la íntima vinculación que tiene con la incongruencia probada, en los términos que el referido Reglamento la contempla como modalidad de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.

2. REGULACION NORMATIVA DE LA ESTIMACION INDIRECTA.

2.1. Origen.

El origen normativo del método de estimación indirecta de bases imponibles se halla en la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario. Su artículo 1º dispone:

«Las funciones y competencias actualmente atribuidas a los Jurados Tributarios y a las Juntas Arbitrales de Aduanas, que se suprimen, se asignan a los Tribunales Económico-Administrativos y a los órganos gestores de la Administración Tributaria en los términos previstos en la presente Ley.»

Recordemos que la función de los Jurados Tributarios, acorde con el artículo 147.1 de la LGT, se hallaba delimitada así:

«Los Jurados Tributarios son órganos que tienen por misión general resolver con carácter subsidiario, en los casos que se determine por Ley, las

== estudios ==

controversias que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Administración y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de los tributos.»

2.2. Evolución; supuestos tasados.

Esa función, al ser suprimidos los Jurados Tributarios, la atribuyó, la Ley 34/1980 citada, a la propia Administración. El artículo 4º de esta Ley tras disponer en el apartado 1 que la determinación de las bases tributarias corresponderá a la Administración en régimen de estimación directa, establece en el apartado 2:

«No obstante, cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o de presentación de declaraciones de tal modo que a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible, los órganos gestores competentes podrán fijar dicha base imponible por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles y que sean relevantes al efecto.
- b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas (...).
- c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes (...).

Posteriormente, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, dio nueva redacción, entre otros, a los artículos 50 y 51 de la misma. He aquí su texto:

«Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello 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 los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- 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.»

2.3. Subsidiariedad y discrecionalidad.

Estas fuentes normativas ponen en evidencia que el método de estimación indirecta de bases imponibles, vino a sustituir la función anteriormente encomendada a los Jurados tributarios, que como muy bien señalaba el artículo 147.1 de la LGT tenían la función de resolver con carácter subsidiario aquellos casos en los que en el procedimiento de gestión surgían controversias sobre cuestiones de hecho. Ese carácter subsidiario concurre, igualmente, en el método de estimación indirecta de bases, con lo que no se trata de una alternativa u opción discrecional de la Administración tributaria, sino de una vía excepcional para los casos en los que no resulte posible aplicar los procedimientos normales de estimación directa u objetiva.

Con claridad lo establece, en primer lugar, la referida Ley 34/1980, al señalar que cuando a la Administración *le resulte imposible* conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible, aplicará la estimación indirecta. Y posteriormente lo reitera el artículo 50 de la LGT, bien que eludiendo la expresión "*le resulte imposible*", sustituida por otra menos contundente, intencionadamente introducida, como veremos más adelante, por el legislador (sin eufemismos el Ministerio de Economía y Hacienda), cual es la de falta "*de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos*". En el texto del artículo 50 de la LGT, la estimación indirecta sigue siendo un método subsidiario, que, además, sólo puede aplicarse en los tres supuestos tasados que concreta. Recordemos: falta de presentación de declaraciones; resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora; e incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.

De estos tres motivos, los dos primeros carecen, en cierto modo, de relevancia. Respecto del tercero, consistente en que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables, es de observar que tratándose de un régimen subsidiario, ha de demostrarse, en primer lugar, la existencia de ese incumplimiento sustancial, para poder aplicarlo. Este requisito ha de destacarse especialmente, puesto que no tomarlo en consideración, o no valorarlo como jurídicamente procede, podría dar lugar a interpretaciones erróneas y a aplicación del método de estimación indirecta en supuestos a los que no corresponde y a los que la Ley veda su acceso. Por tanto, lo primero que ha de hacerse es demostrar la existencia de ese incumplimiento sustancial en el orden contable, para, después, sólo después, aplicar la estimación indirecta.

En otros términos: no se trata de que la Administración convierta en discrecional lo que en rigor es una potestad rigurosamente reglada, ni se trata tampoco de que la Inspección pueda elegir entre diversas opciones, según preferencias subjetivas.

estudios

3. APARICION DE LA INCONGRUENCIA PROBADA.

Efectuada la conveniente referencia al método de estimación indirecta por las razones apuntadas en la introducción, entramos en el tema objeto de estudio.

3.1. Incorporación por vía reglamentaria.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en el artículo 64.2 dispone, en relación al referido *incumplimiento de las obligaciones contables* que se entiende existe el mismo en los siguientes supuestos:

«a) Cuando el interesado incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

Se presumirá la omisión de los libros y registros contables cuando no se exhiba a requerimiento de la Inspección de los Tributos.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado, no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad, permita presumir, con arreglo al apartado segundo del artículo 118 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta.»

Obsérvese aquí que la propia Administración tributaria cuida por vía reglamentaria, no sólo de desarrollar el artículo 50 de la LGT para su aplicación, sino que incluso osa ampliarlo más allá de lo que la propia Ley autoriza. Concretamente, esto se produce en el apartado e) al incorporar la *incongruencia probada* como uno de los casos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, motivo, éste, que, obsérvese, no halla respaldo alguno en la Ley.

En efecto, ésta, al referirse a incumplimiento sustancial de obligaciones contables, expresa claramente la necesidad de demostrar ese incumplimiento, sin el que resulta vedado recurrir a imaginarias presunciones al modo de la que pretende contener el apartado e) del artículo 64.2 de dicho Reglamento.

3.2. Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17-11-1986.

Mas, esto sólo es el principio. El tema, por expresa decisión y pronunciamiento de la Administración tributaria, da mucho más de sí. Me refiero concretamente a

la poco meditada —o quizá excesivamente pensada— Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986, dictada sólo unos meses después del inicio de vigencia del Reglamento de Inspección, que contiene el "invento" de la incongruencia probada.

Textualmente se lee en la mencionada Circular, respecto de la estimación indirecta, lo que sigue:

«Debe tenerse presente, en todo caso, el sentido lato con el que el artículo 64.2 del Reglamento General de la Inspección, define las anomalías contables; de suerte que, bien cuando éstas dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas, o bien, simplemente cuando tales irregularidades hagan dudar razonablemente de la veracidad de los libros y restante documentación contable por incongruencias probadas, la vía hacia la estimación indirecta de bases debe entenderse expedita, y siempre en la medida en que por otro sistema de estimación no puedan determinarse aquéllas de manera completa aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados.»

La propia Circular, en la Instrucción Tercera, "instruye" de esta guisa:

«Los tres medios o categorías de instrumentos utilizables para dimensionar bases en régimen de estimación indirecta, sancionados en el artículo 50 de la Ley General Tributaria (reproduciendo fielmente el artículo 4.2. de la Ley 34/1980) son lo suficientemente indefinidos como para permitir el uso de cualquier factor informativo relevante que permita válidamente reconstruir bases imponibles; sean datos, antecedentes, índices, módulos, signos, o, en suma, cualquier elemento indirectamente acreditativo de partidas integrantes de aquéllas.»

Y alecciona a continuación en el apartado C) de la misma Instrucción:

«Los medios de estimación deberán ser elegidos e instrumentados de forma que permitan obtener un alto índice de probabilidad en la fijación presunta de bases o rendimientos... Ello no quiere decir que deban alcanzarse, ni con mucho, conclusiones de certeza, sino de simple probabilidad...»

Como puede fácilmente apreciarse, la Administración tributaria no tiene reparo alguno en forzar la interpretación de la Ley para reconducir la fijación de bases imponibles al procedimiento de estimación indirecta, que le resulta mucho más atractivo dada la discrecionalidad con la que, a su juicio, puede operar, libre de las ataduras que supone la sujeción a la contabilidad. Y lo hace invocando el sentido lato del artículo 64.2 del Reglamento General de Inspección. Con ello, no solamente incorpora un supuesto carente de respaldo en la Ley, cual es el de incongruencia probada, sino que, además, instruye para que dicho artículo 64.2 se interprete en sentido lato y laxo, esto es, *no se interprete*, sino que se parta de un *pre-juicio* beligerante, que permita alcanzar la conclusión deseada, lo cual es la antítesis o negación de la interpretación jurídica.

Por si ofreciera alguna duda, la propia Circular, en una de sus consideraciones finales, trata de adiestrar a los órganos que cuidan de la comprobación e investigación, en quehaceres muy próximos, —cuando no inmersos— a la conculcación de

— estudios —

normas, sugiriendo interpretaciones adulteradas generadoras de pedestre arbitrariedad. Veámoslo, si no, en esa transcripción:

«A pesar del carácter subsidiario del régimen de estimación indirecta, respecto de los otros dos sistemas de determinación de bases, debe fomentarse su utilización, desterrando la imagen de excepcionalidad que antes tuviera dentro del marco procedimental de la normativa contenida en la Ley 34/1980.»

Como puede verse, la Administración siente una sospechosa e indisimulada seducción por la estimación indirecta, recomendando su aplicación y esforzándose, bien que inútilmente, en eliminar la imagen de excepción que tiene por su propia naturaleza recurriendo para ello a recomendaciones injustificables. El propósito de la Administración es claro; sustituir el método de estimación directa por el de estimación indirecta de bases, no importa o costa de qué clase de atropellos jurídicos.

Mas, no es esto lo que la Ley dice ni quiere decir. La potestad reglada conferida por la Ley a la Administración tributaria, sitúa extramuros de la misma cualquier pretensión al respecto.

Es así como resulta perfectamente justificada la afirmación efectuada páginas atrás, respecto a la manifiesta intencionalidad en la sustitución de la expresión "resulte imposible", por la de "falta de datos necesarios", con que aparece en el reformado artículo 50 de la LGT.

La insistencia de la Administración en la aplicación de la estimación indirecta y el empeño de inducir a la misma a los órganos de Inspección, es de tenacidad digna de mejor objetivo. Véase si no, el empecinado aleccionamiento, al respecto, insito en las Consideraciones Finales de la mentada Circular:

«Conviene tener presente que en la actual regulación ya no es preciso que a la Administración le resulte imposible fijar las bases imponibles, sino que en principio basta que concurren señaladas circunstancias que impidan la estimación completa de tales bases o rendimientos. Y entre estas circunstancias, la más destacable, y, en suma, aquélla que debe polarizar la mayor parte de los supuestos viene representada por las irregularidades substanciales en la contabilidad del sujeto pasivo; extremo éste que deberá ser objeto de especial atención, más aún considerando la exigencia de que en todo informe se haga constar la situación de la contabilidad del interesado, aun cuando no sea ésta la causa determinante de la aplicación del referido régimen.»

He aquí cómo, sin ambages, se trata de soslayar el "obstáculo" que para la Administración representa la contabilidad. Viene a decirnos que, aun cuando la contabilidad del interesado sea correcta, ha de procurarse aplicar la estimación indirecta por pocas posibilidades que haya de que prospere. Y no se crea que esto constituye un juicio de valor o una apreciación subjetiva, pues literalmente lo dice la reiterada Circular en las propias Consideraciones Finales:

«El incumplimiento sustancial de obligaciones contables traducido en probadas incongruencias entre las operaciones contabilizadas y las

adquisiciones, consumos, etc., etc., efectuadas por el sujeto pasivo, con frecuencia deberá ir precedido por la investigación de las cuentas corrientes del interesado, y ligado a los resultados de las mismas; y ello especialmente cuando se trate de contribuyentes con declaraciones y contabilidad formalmente correctas, pero de cuya veracidad se dude fundamentalmente, y respecto de los cuales no quepan actuaciones de muestreo.»

En definitiva, lo que pretende la Administración tributaria, es que se generalice la aplicación de la estimación indirecta, por más que la Ley la limite a tres supuestos tasados, y siempre con carácter subsidiario.

El empeño puesto en la tarea por la Administración tributaria es tan tenazmente intenso, y la forma de alentar a la Inspección para que aplique la estimación indirecta tan atrevida, que resultaría difícil aceptarlo si no fuera por la propia evidencia que la repetida Circular rezuma, cuyo último apartado contiene las siguientes censurables e impulsivas sugerencias:

«Concurriendo los mínimos presupuestos de hecho para su aplicación, debe incitarse al manejo de métodos indiciarios o datos indirectos de fijación de bases o rendimientos, perdiéndose siempre que resulte fundado su uso, todo recelo hacia elementos de valoración que no sean plenamente objetivos, pero que acrediten indirecta, pero suficientemente, las magnitudes a comprobar.»

A la vista de estas instrucciones resulta obvio que una cosa es la estimación indirecta de bases conforme la regula la Ley, con carácter subsidiario y excepcional en aquellos supuestos en los que no sea posible la aplicación de la estimación directa, y, otra completamente distinta el obnubilador deseo, tan insistente como reiteradamente recomendado por la Administración, consistente en que la estimación indirecta no se aplique con carácter excepcional, cual le corresponde a tenor de la Ley, sino que procure utilizarse siempre que se aprecie el más mínimo resquicio de posible justificación.

Así las cosas, se produce un claro enfrentamiento entre la Ley y la posición e instrucciones cursadas por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, destinadas a los órganos encargados de la comprobación e investigación de declaraciones tributarias y hechos imponible.

Desvelado el claro propósito de la Administración tributaria de generalizar la aplicación del régimen de estimación indirecta, desfigurando y hasta eliminando su carácter subsidiario, veámos cómo pretende operar para alcanzar dicho objetivo. Es aquí donde se coloca en primer plano la extraña expresión: «incongruencia probada», *invento* de la Administración para operar a su antojo en este ámbito.

estudios

4. APUNTE SOBRE LA NOCIÓN DE INCONGRUENCIA PROBADA.

Tratemos de ensayar una posible noción válida de la misma.

El término "*incongruencia*" es entendido por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua como «falta de congruencia», con lo que nada nos determina "*prima facie*", excepto cuando acudimos al término "congruencia" como "conveniencia", "oportunidad" o "relación de las partes de un todo, y especialmente entre los miembros de una oración o los argumentos de una tesis". También como "conformidad de extensión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones que las partes han formulado en juicio".

Ciertamente, esta última significación es la que más se adecúa a la concepción jurídica.

4.1. La incongruencia en la jurisprudencia.

El Tribunal Supremo reiteradamente se refiere a la *congruencia*. Traemos a colación aquí, por todas, la sentencia de 9 de diciembre de 1985, en la que se lee:

«Si la congruencia supone correlación o armonía entre las pretensiones de las partes oportunamente deducidas en el pleito y la parte dispositiva de la sentencia, faltándose a dicha exigencia procesal cuando se otorga más de lo pedido, menos de lo admitido por el demandado o cosa distinta de la reclamada.»

La congruencia jurídica es, pues, un concepto de Derecho procesal, cuya noción recoge acertadamente la referida sentencia, a partir de la que se obtiene el antónimo significado de "incongruencia", entendiendo como "falta de correlación o de armonía entre..."

Pero ese sustantivo, en el análisis que aquí efectuamos, va seguido del adjetivo: "probada", que deriva del sustantivo "prueba". Y prueba, siguiendo el Diccionario de la Lengua, es: "acción y efecto de probar, razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de una cosa".

De donde, incongruencia probada, vendría a ser algo así: *falta de correlación o de armonía entre (...), plenamente demostrada que hace patente la verdad o falsedad de una cosa*.

¡Cuán distinto y distante se halla este significado del que le atribuye la Administración, según hemos constatado!

Incongruencia probada, al igual que cualquier sustantivo que lleva adosado el calificativo de "probada", significa: cierta, verdadera, sin lugar a duda, evidente, incuestionable, manifiesta, indiscutible. Sin embargo, para la Administración equivale a estimación, suposición, conjetura, sospecha, lo cual dista de poderse subsumir en la noción de prueba.

4.2. *El precedente de la prueba preconstituida.*

El Tribunal Supremo tuvo ocasión de pronunciarse en relación a otro concepto tributario en el que también aparece el vocablo que nos ocupa, bien que como sustantivo: *prueba preconstituida* (artículo 146 de la LGT) del que la Administración vino haciendo durante un tiempo una interpretación tan lata y laxa, que, en definitiva, casi todo era subsumible en la misma.

Así, la sentencia de 2 de junio de 1987, explica en el Primer Considerando:

«... la cuestión que se plantea... ya ha sido reiteradamente resuelta por esta Sala (2ª), entre otras Sentencias en las de 9 y 16 de febrero de 1981 y de 28 de febrero de 1983. En todas ellas se negaba que tuviera carácter de prueba preconstituida el Acta levantada por la Inspección de Hacienda, lo que debe reiterarse en el presente caso...»

Y en el Segundo, añade "in fine":

«... al no poderse calificar de prueba preconstituida, a efectos del artículo 146 de la Ley General Tributaria, los documentos obrantes en el expediente administrativo, por lo que ha de concluirse negando que estén probados los hechos constitutivos del derecho de la Administración para exigir el Impuesto... ante la inexistencia de datos suficientes para fijar la base imponible, lo que condujo a la anulación de los actos impugnados y de los acuerdos dictados por órganos de la Jurisdicción Económico-Administrativa, como acordó la Sentencia apelada...»

Una cosa es, pues, que la Inspección en el devenir de sus actuaciones pueda llegar a conclusiones ciertas respecto a declaraciones tributarias correctas o incorrectas, al igual que respecto a hechos imponibles realizados y no declarados, en cuyo caso la evidencia se coloca en primer plano, y, otra, que simplemente lo suponga o lo sospeche, con hipótesis más o menos verosímiles. También el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto, entre otras, en la sentencia, de 11 de enero de 1955, en la que se distingue la sospecha de la presunción:

«... pues en tanto que la primera, la sospecha, tiende a aprehender o imaginar una cosa por conjeturas, y por eso se desenvuelve en el ámbito de la elucubración arbitraria y libre, la presunción, por el contrario, aparece normada en su libertad discursiva, ya que imperiosamente exige que el hecho base conocido conecte con el que se quiere averiguar a través de reglas impuestas por la lógica con caracteres de precisas y directas, por ser la relación entre ellas concordantes y no poder aplicarse a varias circunstancias...»

4.3. *Expresión equívoca y fuera de contexto.*

La incongruencia probada, en el contexto del Reglamento General de Inspección y dentro de él como causa desencadenante de un supuesto de incumplimiento sustancial de obligaciones contables, no resiste el más mínimo análisis jurídico, pues, en rigor, carece de sentido o si se quiere es, aquí, una frase extraña.

— estudios —

En efecto, recordemos una vez más y en primer lugar, el texto del precepto. El artículo 64.2, tras disponer que, «en particular, se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables» (uno de los casos tasados de aplicación del método de estimación indirecta), desgrana en cinco apartados sucesivos los supuestos subsumibles en dicho incumplimiento, el último de los cuales, ínsito en la letra e), dice:

«Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, con arreglo al apartado segundo del artículo 18 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta.»

Tratemos, no obstante lo dicho, de analizar el precepto. Sabemos que incongruencia significa "falta de correlación o armonía entre...", que aquí sería, en términos de la norma, "entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad".

Hasta aquí, el alcance de la significación de incongruencia, en el contexto en el que nos movemos. Por supuesto cabe en lo posible que esa ausencia de correlación o armonía pueda ser apreciada, o sea, percibida subjetivamente por el inspector actuario (no olvidemos que examinamos una norma del Reglamento General de Inspección), pero se trata, de momento, de un juicio de valor. Ahora bien, el precepto no se limita a remitirse a la incongruencia sino que ésta requiere que sea "probada". Y aquí es donde aparece la dificultad, que entiendo insuperable. Y lo entiendo así, en razón a que la Inspección de los Tributos carece de potestad legal para efectuar tan solemne pronunciamiento, aun en el supuesto que el examen de los datos y documentos relativos a "adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad" le llevase a la convicción plena, sin atisbo de duda, es decir, a la certeza de falta de correlación o armonía. Estaríamos, a lo sumo, ante una incongruencia sin más, pero no ante una incongruencia probada. En el mejor de los casos se trataría de incongruencia más o menos manifiesta o evidente, pero nunca *probada*; antes bien quedaría pendiente de *probar*. Podría disponer el inspector actuario, quizá, de instrumentos u otros medios de *prueba* en base a los cuales ejercitar su pretensión de probar, o sea, de hacer patente la incongruencia, en cuyo caso cabría hablar de incongruencia fundada susceptible de ser probada. Pero el veredicto de *probada* no corresponde ser pronunciado por el inspector actuario.

Una cosa es, pues, disponer de pruebas y otra bien distinta que esas pruebas conduzcan al desenlace de *probado*. Entre uno y otro estadio es menester ejercitar toda una liturgia procesal ante la autoridad judicial competente, la cual, revestida de poderes jurídicos para ello, ha de dictar solemne pronunciamiento debidamente fundado y razonado. Es así y sólo así como se transita de *prueba* y de *probar*, a *probada*.

Por tanto, la incongruencia probada en el contexto de la norma objeto de análisis, carece de sentido, o lo que es lo mismo: es, aquí, un imposible jurídico.

Es de observar al respecto que la pedestre confusión en que incide el Reglamento General de Inspección en este caso, dista y contrasta con el rigor de la LGT al referirse, en el artículo 146.2, a la *prueba preconstituida* del hecho imponible. Esta, en efecto, puede existir, o puede entender la Inspección que existe, y en base a ella extender un acta sin necesidad de ser autorizada por el sujeto pasivo. Pero en este caso, el propio artículo, ordena que se notifique al sujeto pasivo "la iniciación de las correspondientes actuaciones administrativas, otorgándole un plazo de quince días para que pueda alegar posibles errores e inexactitud acerca de dicha prueba preconstituida". Aquí, como puede verse, se parte de la existencia de dicha prueba para extender el acta, pero inmediatamente sus efectos quedan hibernados para dar paso a la réplica del sujeto pasivo a través de la que podrá probar, en su caso, que no existe la pretendida prueba. Sólo una vez terminado el procedimiento, el acta así extendida surtirá los efectos que le sean propios en el supuesto de desestimarse las alegaciones del interesado, sin perjuicio de seguir los cauces de tutela jurídica procedentes, si lo estima procedente, ante los Tribunales jurisdiccionales.

4.4. *Aplicación inviable.*

En abierto contraste con el procedimiento previsto en el artículo 146 de LGT, en la incongruencia probada a que se refiere el artículo 64.2 del citado Reglamento, no se prevé procedimiento previo alguno, precisamente porque se "juzga" probada por el inspector actuario la existencia de incongruencia. Mas, como no tiene fuero legal para este menester, he aquí que la llamada incongruencia probada, en el contexto del Reglamento de referencia, no puede existir, no puede darse, por lo que su nominación resulta una inutilidad normativa.

De donde, al ser inviable el presupuesto "incongruencia probada", siempre en el contexto de la norma en cuestión, el precepto íntegro queda atraído a esa inviabilidad, toda vez que la imposibilidad de dicha incongruencia con tan peculiar apellido, constituye valladar insalvable para que "permita presumir con arreglo al apartado segundo del artículo 18 de la Ley General Tributaria", que la contabilidad es incorrecta. La inexistencia de hecho demostrado alguno impide que la presunción prospere, toda vez que sin esa premisa no cabe que *entre lo que no existe*, esto es, incongruencia probada, y *el hecho que se trata de deducir*, cual que la contabilidad es incorrecta, "haya un enlace preciso y directo, según las reglas lógicas del criterio humano".

Es así como se llega claramente a la conclusión que el apartado e) del artículo 64.2 del Reglamento de Inspección es inaplicable, y es así también como dado el contenido de la Circular insistentemente citada, se pone en evidencia que la pretensión de la Administración tributaria, autora material del Reglamento, es valerse de la mera posibilidad de existencia de incongruencia, llamémosle "posible" o "aparente" para, en base a la misma y transmutándola terminológicamente en hecho demostrado —incongruencia probada—, poder configurar una presunción al amparo del artículo 118 de la LGT.

— estudios —

Esto, con independencia de la nulidad del precepto cuestionado, incorporado a través del Reglamento, que, según entiendo, no halla amparo en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, a diferencia de los apartados a), b), c) y d) del artículo 64.2 de aquél, que, si bien se mira, abarcan todos los supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, máxime si se considera la amplitud del apartado d), que dice:

«Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o los rendimientos objeto de comprobación.»

Una vez alcanzada la conclusión de su inviabilidad en el contexto normativo objeto de examen, procede hacer referencia a la posición del Tribunal Económico Administrativo Central y la de algunos Tribunales Jurisdiccionales, en relación a la interpretación laxa, lata y extensiva que efectúa la Administración al recomendar la generalización de la aplicación del método de estimación indirecta al amparo de la llamada incongruencia probada.

5. DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL.

Son muchas las resoluciones que ha dictado el TEAC en línea con las que aquí vamos a referir de inmediato, si bien por razones de economía de espacio, se limita la referencia a unas pocas de ellas.

Así, la resolución de 14 de diciembre de 1987, afirma:

«Que al constituir el fundamento del acto administrativo impugnado el incumplimiento sustancial, por parte del interesado, de sus obligaciones contables de forma que hacen imposible la determinación exacta de los rendimientos sobre si tal circunstancia se da en el presente caso; que en las tres actas de Inspección levantadas al interesado se hace constar que éste lleva los libros exigidos en el régimen de estimación objetiva singular, que luego se describen en el informe ampliatorio, sin mencionar la existencia de anomalía alguna, ni siquiera en el registro de ventas que constituye el único concepto cuestionado por la Inspección; que el invocado cumplimiento de las obligaciones contables del sujeto pasivo se justifica exclusivamente en la estimación subjetiva de que la cifra de ventas declarada —cuya veracidad no ha sido contrastada por el sistema contable y registral, a través, por ejemplo, de una verificación contable externa— no es real por no corresponder con la cifra que resultaría de aplicar a las compras el margen comercial propio de una actividad empresarial de similares características, resultando una diferencia del 7'7 por 100 entre las ventas declaradas y las estimadas; que el anterior planteamiento no es admisible, ya que la diferencia entre la cifra de ventas declarada y la que resulta de la estimación subjetiva del margen comercial, no significa, por sí solo, un incumplimiento de las obligaciones contables ni es causa de la imposibilidad de determinar con

exactitud la base imponible del interesado, máxime cuando la Inspección no ha señalado las anomalías contables que haya observado y que impidan la constatación de las operaciones efectuadas por el contribuyente o hagan dudar razonablemente, cuando menos, de la veracidad de los libros y demás documentación contable.»

La resolución de 29 de enero de 1988, explica en el Considerando Sexto:

«Que el criterio de la Inspección de fijar las cifras de volúmenes de ventas por incremento en las de compras antes señaladas en un 40 por cien, como margen o beneficio comercial, fundamentándose en haberse aplicado en otros expedientes, pero sin aportar prueba alguna de ello, en especial normas oficiales al respecto, no puede desvirtuar las cifras declaradas en base a unos libros contables de los que la Inspección no señala irregularidades o anomalías...»

La resolución de 7 de marzo de 1988, dice:

«Para que el incumplimiento sustancial de las obligaciones formales se produzca, dejando a un lado el supuesto de inexistencia de registros contables, se requiere un examen previo de la contabilidad o de los registros exigidos por disposiciones legales, utilizando para ello los criterios generalmente aceptados. Es necesario, además que de esta comprobación de los libros o registros se derive la existencia de irregularidades que impidan, a su vez, la comprobación de las operaciones efectuadas, por el sujeto pasivo o bien hagan dudar de la veracidad del contenido de aquéllas.

De esta manera, los instrumentos para determinar las bases en régimen de estimación indirecta recogidos en el artículo 50 de la Ley General Tributaria (antecedentes, índices, módulos, etc.) han de ser utilizados, una vez determinada y acreditada documentalmente la anomalía de la contabilidad, sin que quepa invertir su utilización, de forma que aquéllos sean el vehículo de acreditar el incremento de las obligaciones contables.»

La resolución de 11 de abril de 1989, razona en el último de los Considerandos:

«Que el planteamiento mantenido en el acuerdo impugnado invierte el proceso lógico en el que ha de desenvolverse el régimen de estimación indirecta, ya que en lugar de partir de una verificación del sistema contable para luego, y en el caso de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables e imposibilidad de determinar con exactitud la base imponible, estimar las ventas a través de la aplicación de índices, baremos, o módulos, ha aplicado directamente estos últimos, y, al observar que las ventas declaradas no eran coincidentes con las que resultarían de la aplicación de sus estudios, se ha presumido una irregularidad en la contabilización de las mismas, eliminándose de esta forma el carácter subsidiario que tiene el régimen de estimación indirecta.»

La resolución de 5 de junio de 1990 nos dice en el Considerando 7º y entre otras cosas:

«Que el régimen de estimación indirecta procede cuando existe una incongruencia probada claramente entre los datos suministrados y los rendimientos que la Inspección propone; y cuando ha existido una omisión

estudios

substantial de la contabilidad que ha impedido determinar por otro régimen la base imponible del sujeto pasivo; en el presente caso la Inspección de Hacienda invierte los términos de la propuesta: aplica unos márgenes de beneficio sobre las compras de materiales facilitadas por el interesado, con lo que no existe la omisión sustancial antes dicha, y la cifra de mano de obra según mercado, pero de la aplicación de los coeficientes y su obtención de los rendimientos brutos o ventas llega a la conclusión de que, al no coincidir la cifra de éstas con las declaradas, ha existido una inexactitud sustancial en la contabilidad, lo que ha determinado la aplicación del régimen de estimación indirecta; que esta inversión del proceso no es acorde con la norma porque no ha existido probanza de la incongruencia entre rendimientos declarados y comprobados... y tampoco ha existido, como exige la Ley General Tributaria, una omisión sustancial en la contabilidad que haya impedido la determinación de los rendimientos.»

La resolución de 20 de junio de 1990, en el Considerando Sexto, razona:

«Porque la incongruencia detectada no ha sido probada suficientemente, ya que una vez sentado que no hay anomalías sustanciales en contabilidad, no puede admitirse para fundar esta presunción una mera comparación entre los datos contables del sujeto pasivo, y los datos medios del sector, aunque éstos se tomen como mínimos, y este Tribunal en Resoluciones como las de 14 de diciembre de 1987, y 29 de enero de 1988, entre otras, ha mantenido que no procede invertir el proceso normativo para la aplicación de la estimación indirecta, la cual exige, en primer lugar la verificación del sistema contable para luego de comprobado el incumplimiento sustancial de tales obligaciones, estimar el rendimiento a través de la aplicación de índices o módulos.»

Finalmente, la resolución de 26 de febrero de 1992, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, explica en el Considerando Cuarto:

«... el procedimiento de estimación indirecta debe comenzar, necesariamente, por un examen de comportamiento o conducta observada por el contribuyente y de la documentación presentada por el mismo, con la finalidad de precisar si se dan los supuestos de hecho exigidos por el citado artículo 50, y una vez verificada y justificada la existencia de tales presupuestos debe procederse en las mismas actuaciones inspectoras y siempre y cuando resulte imposible estimar directamente la base imponible, a la aplicación del régimen subsidiario mediante la estimación de la indicada base imponible aplicando los medios probatorios autorizados por la Ley, tales como datos, antecedentes, signos, índices o módulos que se estimen pertinentes. Esta estimación no debe coincidir obligatoriamente con la que resultaría de aplicar los otros regímenes existentes, ya que se trata de una estimación basada en datos externos al contribuyente: no obstante ha de aproximarse lo más posible; al rendimiento neto que se hubiera fijado en el caso de aplicar un régimen normal de determinación, constituyendo el único procedimiento para determinar la base en aquellos sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar en función del soporte registral contable y de archivo, los rendimientos objeto de imposición.»

Y, en el Considerando Quinto dice:

«... por lo que se refiere al expediente que nos ocupa y según se desprende de las actuaciones que obran en este Tribunal, la Inspección fundamentó la aplicación del Régimen de Estimación Indirecta para determinar la base imponible en el ejercicio comprobado, en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por parte de la Entidad interesada y ello por la *"incongruencia probada"* entre las operaciones y las que deberían resultar del examen de determinadas adquisiciones efectuadas y servicios recibidos.»

Prosigue en el Considerando Séptimo como sigue:

«Que en base a lo expuesto en los considerandos anteriores, hay que manifestar que las anomalías detectadas por la Inspección no pueden ser calificadas de "sustanciales" ni constituir la premisa necesaria para aplicar el tantas veces citado Régimen de Estimación Indirecta, dado que para ello, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 64.2º del Reglamento de Inspección, "tendrían que dificultar gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas" lo cual no ha quedado suficientemente acreditado por el actuario.»

Y en el Octavo puntualiza:

«Que en relación con la manifestación de la Dirección General recurrente relativa a que la Resolución impugnada incumple totalmente la doctrina contenida en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 13 de marzo de 1989, hay que señalar y con independencia de lo demostrado en los considerandos precedentes, que en materia de estimaciones indirectas no se puede fijar un criterio aplicable a la generalidad de los supuestos, ya que habrá que analizar uno por uno para comprobar si se ha producido alguna de las causas enumeradas en el artículo 64.1º del Reglamento de Inspección de los Tributos y que la concurrencia de las mismas tal como indica el citado precepto, impida a la Administración "conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles...", precisamente este *"carácter subsidiario"* que ha de tener siempre el Régimen de Estimación Indirecta se recoge en numerosas Resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central entre ellas las de 24 de noviembre de 1987 y 15 de marzo de 1988.»

6. DOCTRINA DE TRIBUNALES JURISDICCIONALES.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia de 3 de diciembre de 1990, razona como sigue en el Fundamento Jurídico Segundo:

«La Administración llega a la conclusión de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales, por existir ingresos no contabilizados, partiendo sólo de un muestreo de las facturas de compras de materiales a proveedores por una parte, y por

estudios

otra, de los documentos aportados por el contribuyente en que se refleja la facturación emitida (copias de facturas, albaranes o documentos sustitutivos); es decir, acude a este medio subsidiario excepcional de estimación indirecta, sin que un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente,... Con lo que no puede afirmarse, so pena de dejar en situación de indefensión al demandante lo que proscribe el artículo 24 de la Constitución, la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que impiden así la determinación de la base imponible de los sistemas ordinarios.»

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en Sentencia de 14 de mayo de 1990, explica en el Fundamento Jurídico Segundo:

«... como principio general debe aplicarse el régimen de estimación directa, y cuando concurren los supuestos anteriormente indicados, será procedente la determinación de la base imponible como dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible, aplicando el régimen de estimación indirecta... En consecuencia, la Administración Pública no puede elegir libremente el régimen de estimación que estime oportuno para cada caso. El principio de legalidad que aparece garantizado por los artículos 9.1, 9.3, 25.1 y 103.1 de la Constitución, obligan a la Administración Pública a ajustar su actividad, tanto material como jurídica, a las prescripciones legales, con el fin de evitar en todo caso, cualquier manifestación de arbitrariedad. Ni siquiera en la determinación del régimen aplicable en la determinación de la base imponible, aparecen rasgos de la potestad discrecional, sino que, los principios de la actividad reglada extienden su ámbito protector en esta materia tributaria. Por ello, si no concurren los supuestos enumerados en párrafos anteriores, la Administración no podrá acudir al régimen de estimación indirecta máxime cuando ella misma reconoce de forma expresa que la empresa demandante llevaba los libros de contabilidad de forma reglamentaria.»

De la doctrina transcrita, tanto del Tribunal Económico-Administrativo Central, como de los citados Tribunales Superiores de Justicia, se deduce claramente la unidad de criterio respecto de que la aplicación de la estimación indirecta por incumplimiento substancial de obligaciones contables requiere, previamente, su demostración, y esto sólo puede hacerse poniendo en evidencia la presencia de anomalías graves en la contabilidad:

Como ha podido leerse reiteradamente en estas últimas páginas, a través de la doctrina seleccionada, la aplicación de la estimación indirecta no es una potestad discrecional de la Administración Tributaria, sino una potestad reglada sujeta y sometida a unos requisitos determinados, sin cuyo cumplimiento deviene en improcedente. Y esto es lo que, con frecuencia, se empeña en ignorar o marginar, cuando no cambiar, la Administración tributaria.

7. EXCESOS EN LA APLICACION DE LA ESTIMACION INDIRECTA, VIA INCONGRUENCIA PROBADA.

Tanto la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, como la de los citados Tribunales Superiores de Justicia, vienen a constituir una seria llamada de atención al criterio aplicado por la Administración en cuanto al socorrido uso de la estimación indirecta como método alternativo de la estimación directa, el cual, según el artículo 48 de la LGT recordemos que "se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente".

7.1. Beligerancia.

La Administración, erigida en poderoso e influyente "lobby", consciente de su privilegiada posición, ha venido adoptando una actitud de indisimulada parcialidad en lo que concierne a la aplicación del método de estimación indirecta, manteniéndose, eso sí, agazapada —según suele— hasta que considera llegado el momento propicio para el asalto.

En efecto, recuérdese que con motivo de la jubilación de los Jurados Tributarios en el año 1980, mediante la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, se atribuyó a los órganos gestores de la Administración fijar la base imponible con aplicación del método de estimación indirecta, en los supuestos en que "resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación (directa) de la base imponible".

De destacar aquí la frase: *resulte imposible*.

Pues bien, cinco años después, con motivo de la modificación de la LGT mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril, se incorporaron sendos nuevos preceptos a los artículos 50 y 51 hasta entonces referidos a los desahuciados Jurados, en los que la expresión: *resulte imposible*, se sustituyó por otra de redacción en espiral: "cuando la falta de presentación (...) no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles...".

¿Mero cambio ausente de intencionalidad?

Ya ha quedado claro que no, páginas atrás. Tan claro que la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986, que ha sido transcrita parcialmente, lo explicita sin reparo alguno cuando en la parte final de la misma, dice literalmente: "Conviene tener presente que en la actual regulación ya no es preciso que a la Administración le resulte imposible fijar las bases imponibles, sino...".

Y esta Circular fue dictada pocos meses después de publicarse el reglamento General de Inspección, el cual, como ya ha sido dicho antes, amplifica el método de estimación indirecta.

estudios

He aquí cómo la beligerancia de la Administración queda al descubierto, no sólo por su decisiva influencia en el ejercicio de la potestad reglamentaria, sino lo que en mi sentir, es mucho más grave, por su intervención —tan solapada como se quiera— en la elaboración de los proyectos de Ley que, al menos en el último decenio, se han ido convirtiendo en leyes, sin apenas retoques parlamentarios.

7.2. Subjetividad.

La beligerancia de la Administración respecto a la aplicación del método de estimación indirecta, induce a los órganos de Inspección a secundarla, con aplicación de criterios *ad hoc*. Desde esta perspectiva conviene distinguir entre la predisposición a convertir un mero *pre-juicio*, en una auténtica realidad por más que la realidad objetiva se resista, y lo que "per se" constituye una manifiesta evidencia de hechos incuestionables.

La distinción es importante, ya que cuando aflora esa propensión subjetiva a modo de *pre-juicio*, late con fuerza la tendencia a alcanzar unas conclusiones determinadas y, obviamente, la argumentación, los razonamientos y los datos que se manejan, procuran, todos ellos, orientarse hacia la búsqueda del resultado tan ardientemente deseado.

Esta circunstancia se aprecia a menudo en los informes de los inspectores actuarios cuando tratan de fijar una base imponible tributaria recurriendo a lo que comúnmente se conoce por estimación indirecta. Con frecuencia se puede leer en dichos informes, frases como las siguientes: "no parece aventurado para la verificación que se intenta que la Inspección considere que el 75% de la mano de obra..."; o cuando se habla de "criterios de reparto"; o bien cuando se escribe "sin embargo, el dato correcto no difiere del utilizado en una cifra significativa"; o, en fin, cuando se dice "difícilmente el precio de venta no cubrirá los costes totales o por lo menos los directos"; etc.

En ocasiones el subjetivismo llega incluso a obnubilar dando lugar a manifestaciones de radicalismo extremo, carentes de mínima fundamentación, tales como: "es *absolutamente incongruente* que en unos períodos se satisfagan comisiones en función del vendedor y otros en función del artículo vendido". Con esta contundente afirmación lo único que consigue, ciertamente, es poner en evidencia su supina ignorancia.

En otras ocasiones —todas extraídas de expedientes en los que se aplica la estimación indirecta en base a la incongruencia probada— la actuaria (en este caso inspectora) informante se autoerige en redefinidora de la función inspectora, a cuyo efecto escribe cosas tan sorprendentes como éstas: "... nuestra labor como inspectores consiste en *interpretar* con los datos disponibles el verdadero alcance de las actividades económicas del obligado tributario y nuestro esfuerzo como *intérpretes* termina allí donde empieza el terreno correspondiente a las ciencias ocultas, el adivinismo y la magia". Realmente insólito y estrafulario (valgan estos adjetivos para expresar el pasmo que producen tan peregrinas afirmaciones), pues, hasta ahora, se tenía

por evidente que la función inspectora, acorde con el ordenamiento regulador, consistía en comprobar, investigar, reconocer, verificar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los ciudadanos en el orden tributario, pero según la transcrita afirmación, la función inspectora es básicamente de interpretación, entendida a modo de deducción de posibles hechos a partir de síntomas, sospechas, apariencias, indicios, apreciaciones y similares, por lo que, *resulta colindante* con la nigromancia y la hechicería.

Y bien, aberraciones aparte, resulta que con expresiones y frases como las aquí transcritas y otras no menos chocantes, se considera "probada" la incongruencia, cuando en rigor no se trata más que de meras apreciaciones, sin haberse probado nada. De esta guisa los informes de referencia marginan la estimación directa y declaran suficientemente fundada la aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles, que resulta invariablemente refrendada por la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la correspondiente Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo contadísimas excepciones que confirman la regla.

8. LESION A LA SEGURIDAD JURIDICA.

Como es sabido, la Constitución, en su pórtico, proclama como valores superiores del ordenamiento jurídico, entre otros, la justicia. Acorde con ello, el artículo 9.3. de la misma, garantiza el principio de seguridad jurídica. Y es en relación a este principio básico y fundamental que tanto la beligerancia como la subjetividad al servicio de la mayor gloria de la estimación indirecta constituyen punto de referencia en que centrar la atención. Si el Derecho es, por encima de todo, instrumento de seguridad, ésta tiene uno de sus cimientos en el conocimiento cierto, claro y evidente de las normas, esto es, en la certidumbre del Derecho.

Esa certidumbre significa ni más ni menos que saber a qué atenerse. En este sentido, la seguridad jurídica cumple una función legitimadora de la legalidad que, si bien es básica en todos los sectores del Derecho, adquiere, si cabe, mayor fuerza en el Derecho tributario en el que, conforme tiene dicho autorizada doctrina, se produce el haz de relaciones jurídicas más intensas y directas entre el ente público y los ciudadanos, repleto de normas que requieren actividad del contribuyente y de otros sujetos, tendente al cumplimiento de deberes y obligaciones cuyo contenido exige el conocimiento y la comprensión de las normas. Para ello resulta indispensable la certeza del Derecho al objeto de evitar confusiones, errores y omisiones, y, en definitiva, para saber a qué atenerse. No basta que el ordenamiento tributario responda a los principios de legalidad y justicia. Es necesario, además, que ambos se hallen impregnados de seguridad, o dicho en otros términos, que sus postulados presidan toda la vida de la norma, desde su concepción hasta su aplicación.

estudios

El principio de seguridad adquiere singular relieve en la aplicación de la norma, en la que interviene muy directamente la propia Administración tributaria. De ahí que se identifique el principio de seguridad jurídica con la referida certidumbre, con la precisa orientación por parte del contribuyente ante la norma. Y esto supone, entre otras cosas, tener garantías respecto de que los órganos de la Administración actuarán de conformidad con dicha norma y velarán por su cumplimiento. Cuando ese respeto no prevalece, fácilmente culmina en conculcación de las normas, al modo como sucede en ocasiones, cuando la asepsia y la objetividad quedan marginadas por la beligerancia y la subjetividad.

Es aquí donde la seguridad se resiente y emerge la inseguridad que cercena la confianza en el Derecho. Esa inseguridad es la que se socava, por ejemplo, en el contenido de algunos de los informes de los actuarios, dados los términos que se utilizan —de los que hemos anotado algunos ejemplos— y las conclusiones a las que se llega.

Resulta oportuno recordar, que lo que estamos afirmando respecto de la seguridad tiene el refrendo expreso del propio Tribunal Constitucional, cuando en sentencia número 27/1981, de 20 de julio, en el Fundamento Jurídico Décimo dice:

«... la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa... interdicción de la arbitrariedad... es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.»

Esta referencia a la seguridad jurídica halla plena justificación aquí en razón a la beligerancia referida y al contenido de los informes indicados, especialmente las frases y expresiones que han sido transcritas antes. Así, cuando de la determinación de la base imponible de un tributo se trata, no puede razonarse ni argumentarse en base a "parece lógico", a "se siguen unos determinados criterios de reparto", a "que el dato concreto no difiere en cifras significativas de utilización", a "no parece aventurado", etc.

La determinación de la base imponible requiere plena concreción, sin la que no es posible llegar a conclusión válida alguna. La mera sospecha o conjetura queda extramuros. La llamada *incongruencia probada* no puede convertirse en un mecanismo que aliente y estimule la ambigüedad por vía de simples apreciaciones, hipótesis, supuestos, cábalas, etc., para después concluir que la base imponible es una determinada, ya que entre el razonamiento y la argumentación por una parte, y las conclusiones por otra, se produce un vacío, una ausencia de enlace, una incongruencia, en suma, que, por sí misma, descalifica el razonamiento. En este orden de cosas bien puede decirse que la llamada *incongruencia probada* puede convertirse en un extraño mecanismo destinado a erosionar la seguridad jurídica y la certidumbre del Derecho.

9. PROCLIVIDAD EN LA APRECIACION DE INFRACCIONES.

El terreno movedizo por el que transitan los referidos informes, parece otorgar licencia a sus autores para poder afirmar —transcribiendo fuera de contexto alguna consideración del TEAC en resolución de 14-12-87— que una correcta aplicación del precepto contenido en el artículo 50 de la LGT y su correlativo en el Reglamento de Inspección, artículo 64, debe comenzar necesariamente por un examen de comportamiento o conducta observada por el sujeto pasivo y de la documentación presentada por el mismo, con la finalidad de precisar si se dan los supuestos de hecho exigidos por el citado artículo 50, para una vez verificada y justificada la existencia de tales supuestos, proceder a la aplicación del régimen subsidiario.

Es decir, es esa subsidiariedad la que impele en ocasiones a los actuarios a aplicar las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado, y sólo si con los mismos no puede verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objetivos de comprobación, se aplica el régimen de estimación indirecta.

Con ese intencionado y deformado proceder, lo que se pone en duda es el correcto comportamiento o conducta observada por el contribuyente, duda que urge eliminar por completo desde el primer momento, especialmente cuando en las actuaciones llevadas a cabo no se pueda citar ni un solo ejemplo de comportamiento o conducta de obstrucción, resistencia, negativa, o similares a la acción comprobadora, por parte del sujeto pasivo. De donde, si se trata de justificar la aplicación de la estimación indirecta en razón a la conducta del contribuyente, la vía elegida, además de no ser la adecuada, implica imputaciones carentes de mínimo fundamento, que, además pueden atentar contra la dignidad y civismo del contribuyente afectado.

En ocasiones en los informes de referencia se invoca la *"incongruencia aparente"*, concepto éste obviamente distinto del de *incongruencia probada*, sin que resulte lícito llegar a ésta partiendo de aquélla. Cabría preguntarse al respecto, por la diferencia entre esa *incongruencia aparente* y pre-juicio formado, tendente a no admitir lo que la propia realidad de los hechos pone en evidencia. Sin embargo y curiosamente, a través de esa argumentación manifiestamente sofisticada de apreciaciones, similitudes, acercamientos, aproximaciones, etc., se llega, con absoluta tranquilidad, a la *determinación exacta de una base imponible*.

El contrasentido no puede ser mayor, máxime cuando —como ocurre con frecuencia— los libros de contabilidad no han sido apenas examinados y no ha podido probarse que ni una sola de sus anotaciones sea falsa o que falta alguna de ellas.

Así las cosas, la supuesta base imponible exacta, convierte en inexacta la declarada, lo que de rebote, abre supuesta vía para configurar una imaginaria infracción, consistente en que la contabilidad o registros reglamentarios ofrecen anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción de los tributos.

El disparate jurídico no puede ser mayor.



estudios

Se trata de un extraño fenómeno sobre el que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central, como diversos Tribunales de Justicia, han tenido que pronunciarse reiteradamente, y que consiste en que sin demostrar que se ha incurrido en incumplimiento de obligaciones contables sustanciales se pretende aplicar la estimación indirecta acompañada de sanción. Con razón se dice en la tristemente célebre Circular, al principio citada, que el artículo 64 del reglamento General de Inspección admite una interpretación lata. ¡Y tan lata!

10. ¿RECTIFICACION DE CRITERIO?

El interrogante que encabeza este epígrafe no se debe a error del autor ni a imponderables de imprenta. Responde, simplemente, a una prudente prevención.

Resulta que, conforme ha sido dicho en páginas anteriores, tanto por parte del Tribunal Económico Administrativo Central como de algunos Tribunales Superiores de Justicia, ha sido sentada una doctrina abiertamente discrepante con la sostenida por la Administración y difundida a través de la Circular de 17 de noviembre de 1986, en lo concerniente a la aplicación del método de estimación indirecta, especialmente cuando se cimenta en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.

Así las cosas, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria emitió un Informe que lleva fecha de 7 de marzo de 1988, en el que parece hacer marcha atrás respecto del contenido de la referida Circular. En las conclusiones de ese Informe, se recuerda, entre otras cosas, el carácter subsidiario de la estimación indirecta respecto de la directa y de la objetiva; la necesidad del examen previo de la contabilidad y la apreciación de anomalías e irregularidades de gran calado; la exigencia de suficiente fundamento documental de dichas irregularidades; la eliminación de apreciaciones subjetivas; y, el requisito de una "relación individualizada respecto del sujeto pasivo cerca del que se actúa" para invocar la incongruencia probada, sin que sea admisible la mera comparación entre los datos contables del sujeto pasivo y los datos medios del sector correspondiente.

Como fácilmente puede apreciarse estamos una vez más en el socorrido "donde dije digo, digo Diego...".

Ahora bien; ¿ha de entenderse que estamos ante una auténtica rectificación, o por el contrario se trata de una nueva cortina de humo según secular usanza de la Administración?

Si la respuesta ha de basarse en hechos reales producidos con posterioridad a la fecha del Informe, lamentablemente estamos ante un mero montaje de apariencias para salvar el rostro, ya que durante los años 1989, 1990, 1991 y parte de 1992, la Circular de 17 de noviembre de 1986 continuó produciendo múltiples heridas, sólo cicatrizadas merced a la terapia de los Tribunales de Justicia con su sólida y persistente doctrina. Ciertamente, a partir de mediados de 1992 se percibió una

clara inflexión e incluso un brusco cambio, quizá porque los contenciosos desbordaban todos los cálculos de la Administración, o quizá porque el alarmante déficit presupuestario motivó instrucciones de los altos órganos rectores hacendísticos tendentes a incrementar inmediatamente la recaudación. Tan es así, que del empecinamiento en aplicar la estimación indirecta, se ha pasado a una práctica similar a aquélla que en otros tiempos se bautizó con el nombre de "Tarifa IV", bien que con estilo muy distinto y distante.

Por lo demás, cuando he planteado si se trataba de una nueva cortina de humo según secular usanza de la Administración, no teorizaba alegremente sin más, sino que me refería a otros casos, de los que es paradigma la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 29 de febrero de 1988, referida a infracciones, en la que tratando de corregir, vía aclaratoria, consecuencia de la doctrina del Tribunal Constitucional y de los Tribunales de Justicia la configuración de la responsabilidad objetiva dibujada en la modificación de la LGT de 1985, se instruye acerca de que para que pueda ser sancionada la conducta del contribuyente se requiere el carácter doloso o culposo de la misma, excluyendo, en particular, los supuestos de interpretación razonable, lagunas legales, errores típicos, etc. Sin embargo, las cosas, según enseña la experiencia cotidiana, siguen como antes. Sólo las sentencias de los Tribunales de Justicia ponen las cosas en su sitio.

11. CONCLUSIONES.

A modo de síntesis del presente trabajo, podemos espigar las siguientes conclusiones:

PRIMERA.— El método de estimación indirecta de bases imponibles es rigurosamente subsidiario, de suerte que sólo puede aplicarse cuando no resulte posible determinar la base imponible a través del método de estimación directa o, en su caso, de estimación objetiva, y concurra alguno de los tres supuestos enumerados en el artículo 50 de la LGT.

SEGUNDA.— La Administración tributaria tiene que ajustarse a la potestad reglada que la Ley le atribuye para la aplicación del método de estimación indirecta, sin que goce al efecto de poder jurídico alguno de carácter discrecional.

TERCERA.— La incongruencia probada que aduce el artículo 64.2.e) del Reglamento de Inspección, como una de las modalidades de incumplimiento de las obligaciones contables no tiene soporte legal en los artículos 50 y 51 de la LGT.

estudios

CUARTA.— El concepto de "incongruencia probada" resulta extraño y fuera de contexto en el marco del artículo 64.2.e) del Reglamento de Inspección, ya que siendo la Inspección quien debe apreciarla, podrá en su caso, estimar la existencia de *incongruencia fundada* e incluso *manifiesta*, pero en modo alguno *probada*, por cuanto carece de potestad para emitir ese veredicto.

QUINTA.— La beligerancia mostrada por la Administración en la aplicación del artículo 64.2.e) del Reglamento de Inspección, de la que es paradigma la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 17 de noviembre de 1986, es susceptible de cristalizar en conculcación normativa al alentar e incluso ordenar, a los inspectores actuarios, la sustitución de la objetividad por la subjetividad.

SEXTA.— La conculcación de normas, siempre reprochable, acrecienta su repulsa cuando es estimulada por la Administración en el marco tributario, dada la sensibilidad de las relaciones jurídicas que en el mismo se regulan, con clara lesión de la seguridad jurídica proclamada por la Constitución como derecho de los ciudadanos a la misma, que se convierte en inseguridad jurídica.

SEPTIMA.— El Tribunal Económico-Administrativo Central y diversos Tribunales Superiores de Justicia han sentado clara y en lo sustancial uniforme doctrina en relación a la aplicación procedente del método de estimación indirecta, en especial cuando trae causa del incumplimiento sustancial de las obligaciones contables. Esa doctrina contrasta abiertamente con el criterio de la Administración manifestado en la Circular de 17 de noviembre de 1986.

OCTAVA.— Si bien la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria emanó un Informe de fecha 7 de marzo de 1988, en el que, a tenor de la doctrina legal, rectificaba los criterios vertidos en la Circular de 17 de noviembre de 1986, sin embargo, no pasó de ser un simple "gesto" para cubrir apariencias. Sólo la acumulación de contenciosos y las perentorias necesidades de tesorería, dado el déficit presupuestario, cambiaron las cosas a mediados de 1992, hasta no se sabe cuando...