

Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española¹

**Dr. Javier PEREZ ARRAIZ
Universidad del País Vasco**

Sumario:

- 1. Introducción**
- 2. La complejidad del sistema tributario**
- 3. La estimación objetiva frente a la estimación directa**
- 4. La estimación objetiva en el marco constitucional**
 - 4.1. La estimación objetiva y el principio de reserva de ley**
 - 4.2. La estimación objetiva y el principio de capacidad económica**
 - 4.3. La estimación objetiva y el principio de igualdad**
- 5. El carácter voluntario del método de estimación objetiva**
- 6. La regulación de la estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**
- 7. Conclusión**

1. Introducción

La trascendencia que tiene la determinación de la base imponible en la cuantificación del tributo deriva de que, si bien la obligación tributaria principal surge de la realización del hecho imponible, sin embargo la cuota se paga en función de la base imponible, si ésta no existe no se podrá calcular dicha cuota, ni por lo tanto la obligación tributaria. El hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, pero es la base imponible la que determina su cuantía².

El derecho tributario, al ser un derecho cuya elaboración gira en gran parte sobre las consecuencias económicas que origina su aplicación, se ha calificado como un derecho cuantitativo³. Dada la

¹ El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto: SEJ2005-09257-C03-03.

² LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, H.P.E., nº 92, 1985, p. 133.

³ AMOROS RICA, N.: “Fijación o determinación de la base de los impuestos (La estimación indirecta)”, R.D.F.H.P., nº 188, 1987, p. 294.

necesidad de plasmar el presupuesto de hecho en una cifra⁴, la base adquiere gran trascendencia respecto al hecho imponible. La base no se reduce a un mero mecanismo para modular la cuantía de la cuota, sino que es la expresión cuantitativa del supuesto de hecho⁵, es un instrumento de medición del elemento material del presupuesto de hecho⁶, o, “la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible”⁷.

Se ha definido la base como una magnitud que por una parte, hace referencia al pasado, en el sentido de que mide algún elemento del hecho imponible ya realizado (función retrospectiva); y por otra, se refiere al futuro en el sentido de que sirve para determinar la cuantía de la cuota tributaria a través de la aplicación del tipo de gravamen (función proyectiva). De estas dos funciones, la mayoría de la doctrina hace referencia a la base imponible como magnitud que sirve para, junto con el tipo, determinar la cuota, ya que esto es común a todas las bases imponibles⁸.

La LGT de 17 de diciembre de 2003⁹, recoge un concepto de base imponible, en su art. 50.1, definiéndola como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”. La doctrina ha definido la base

⁴ Véase SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, p. 201.

⁵ Véase CORS MEYA, F.X.: “La base imponible”, R.E.D.F., nº 72, 1991, pp. 493 y ss. (en especial, p. 519).

⁶ Véase GONZALEZ GARCIA, E.: “Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Edersa, Madrid, 1982, p. 404.

⁷ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2004, p. 125.

⁸ Véase RAMALLO MASSANET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, R.E.D.F., nº 20, 1978, pp. 617 y 618.

⁹ La LGT de 1963 no recogía el concepto de base imponible, destacándose incluso, por algunos autores, que los textos positivos hacían bien guardando silencio al respecto (Véase SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., p. 199). Igualmente para GONZALEZ GARCIA, no era necesario aludir expresamente al concepto de base imponible en la LGT, ya que dicho concepto se podía inferir a partir de determinados preceptos de la Ley (GONZALEZ GARCIA, E.: “Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, op. cit., p. 404).

imponible como “la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva del sujeto pasivo”¹⁰.

La medición concreta de la base se lleva a cabo a través de los métodos de estimación. Cada vez que se realice el hecho imponible la base deberá ser medida, y para esta medición la LGT, en su art. 50, prevé distintos métodos¹¹ como son el de estimación directa, el de estimación objetiva y el de estimación indirecta¹².

Al margen de la enumeración de métodos que realiza la LGT, algunos autores los han reconducido a dos: el de determinación directa y el de determinación indiciaria o presuntiva¹³. Mientras que en el método directo, el paso de la base normativa a la fáctica se lleva a cabo tomando datos de la situación real del contribuyente; en los métodos presuntivos o indiciarios, el paso a la base fáctica se realiza a través de índices o presunciones¹⁴.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, Crónica Tributaria, nº 116, 2005, p. 70.

¹¹ Sobre los criterios de clasificación a la hora de agrupar los métodos, véase LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imposables”, op. cit., p. 142.

¹² SAINZ DE BUJANDA consideraba una incorrección técnica el empleo del vocablo “estimación” para referirse tanto a la determinación directa de la base como a la estimación indiciaria o presuntiva. La estimación, para este autor, supone la imposibilidad de evaluar con certeza la base imponible, y es un término que se contrapone al de evaluación (SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., pp. 256 y 257).

¹³ Véase GENOVA GALAN, A.: “Los regímenes de determinación de la base imponible”, R.D.F.H.P., nº 181, 1986, pp. 32 y ss.; ARIAS VELASCO, J.: “La estimación objetiva”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, V. I, IEF, Madrid, 1991, p. 800. Destaca este autor que, tras la reforma de la LGT de 1985 parece claro que la estimación objetiva y la indirecta tienen en común ser métodos indiciarios.

¹⁴ Dentro del mecanismo de la fijación de bases, los métodos indiciarios y presuntivos sólo pueden ocupar una posición subsidiaria, para supuestos excepcionales y muy limitados dentro del sistema fiscal, ya que de lo contrario, es decir, de convertirse en el método protagonista de fijación de bases, se estaría produciendo una alteración estructural del sistema (véase SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., pp. 257 y 258).

En los métodos de estimación de la base imponible¹⁵, que recoge el art. 50 de la LGT¹⁶, se utilizan medios de prueba que tienen una naturaleza muy distinta. En la estimación directa se utilizan medios de prueba directos, que permiten una determinación exacta de la base, convirtiéndose para algunos autores en el método ideal¹⁷; mientras que en la estimación objetiva se renuncia a determinar con exactitud la base imponible¹⁸, fijándose la misma conforme a unos datos ciertos como son magnitudes, índices o módulos. En ambos supuestos se aplica el tributo en base a unos medios ciertos¹⁹.

¹⁵ Sobre el alcance de la expresión “método de determinación de las bases imponibles”, véase PALAO TABOADA, C.: “Métodos y procedimientos de determinación de las base imponibles”, H.P.E., nº 79, 1982, pp. 13 y 14; GENOVA GALAN, A.: “Los regímenes de determinación de la base imponible”, op. cit., p. 23.

¹⁶ Sobre las clasificaciones de los distintos métodos de determinación de la base imponible propuestos por la doctrina, véase GENOVA GALAN, A.: “Los regímenes de determinación de la base imponible”, op. cit., pp. 23 y ss.

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., p. 265.

¹⁸ Con el fin de que no se vean afectados principios como el de capacidad económica, justicia, igualdad, etc., el principio de exactitud tiene como objetivo la obtención de una medida correcta de las magnitudes. Así, este principio parece elemental en un Estado de Derecho, si bien, dada la dificultad en su aplicación, se abandona en aras de una mayor eficacia, agilidad o simplemente comodidad (LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, op. cit., p. 135).

¹⁹ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 130. Según este autor, no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta a través de la estimación objetiva, sino que ambas obedecen a distintos grados de aproximación a la realidad, como es la riqueza que se quiere medir. En toda estimación objetiva, existe un grado de estimación directa ya que se tienen en cuenta determinados datos tomados de la realidad; y en la estimación directa, hay también cierto grado de estimación objetiva ya que en ella se renuncia también a medir directamente ciertos extremos. Véase igualmente DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La base imponible y las bases liquidables en el IRPF”, Impuestos, II, 1991, pp. 201 y 202. Refiriéndose al IRPF,

Antes de seguir adelante conviene destacar que algunos autores han hecho hincapié en una distinción, que la legislación positiva no recoge²⁰, como es la diferencia entre “determinar” una base imponible y “estimarla”, señalando que la Administración deberá estimar la base cuando no pueda determinarla²¹.

En el presente trabajo trataremos de analizar la justificación del método de estimación objetiva, así como los problemas que pudieran surgir en su adecuación al marco constitucional, para finalmente hacer referencia a la aplicación de este método en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

destaca este autor que no todos los rendimientos que integran la base se corresponden con cantidades obtenidas realmente por el sujeto, ya que en base a una serie de presunciones y ficciones se incorporan a la base imponible del sujeto pasivo rendimientos que, o no se han producido, o se han producido en cantidades distintas a las establecidas por la ley (por ejemplo, los rendimientos provenientes de bienes inmuebles urbanos y no arrendados, ni subarrendados).

²⁰ Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, Revista de Información Fiscal, nº 52, 2002, p. 67.

²¹ Se debe distinguir los conceptos de “determinar” y “estimar”. La estimación de la base tiene lugar cuando, por la causa que fuere, ésta no puede determinarse. De esta forma, el legislador autoriza a que en lugar de la base definida por las normas, se mida algo diferente a ella. No se trata de una mera diferencia cuantitativa, sino que se produce una diferencia cualitativa, es decir, se miden cosas distintas. Cuando se determina la base lo que se pretende es calcular su dimensión en cada hecho imponible concreto. La determinación de la base es el conjunto de operaciones que hacen posible conocer su dimensión, lo cual es posible únicamente a través de la evaluación directa. Los métodos, distintos al directo, que prevén los ordenamientos, son métodos que sirven para concretar bases alternativas, distintas a las establecidas por las normas definidoras de la base de cada tributo (SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., pp. 206 y ss.). La existencia en el ordenamiento jurídico de métodos indiciarios pone de manifiesto que éste ampara, aunque sea de manera implícita, bases de imposición que no coinciden con las bases tipificadas (SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., p. 242).

2. La complejidad del sistema tributario

Una de las características del sistema tributario es su complejidad. Esa complejidad repercute negativamente en la regulación de los distintos elementos del tributo, y en especial en las normas que regulan la base imponible de los impuestos que gravan la actividad empresarial²². La complejidad en el sistema tributario no sólo perjudica al obligado tributario, sino también a la propia Administración²³. Desde distintos sectores, se ha insistido en la necesidad de simplificar dicho sistema, si bien no parece haber propuestas claras y concretas que den respuesta a esta necesidad²⁴.

En relación a los procedimientos de estimación de la base imponible, la Administración ha tenido una actitud que se ha caracterizado por las siguientes notas: a) desconfianza hacia todo dato o registro contable que no tenga un contraste externo a quien lo produce; b) impotencia para llevar a cabo ese contraste de forma eficaz²⁵.

²² FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 63.

²³ Véase CUBERO TRUYO, A.M.: La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 38.

²⁴ Véase GARCIA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 247, 2003, pp. 69 y 70; también de este autor, “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, La nueva Ley General Tributaria, Obra dirigida por R. Calvo Ortega, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 225. Según este autor sería necesario replantearse el régimen de la estimación objetiva, con una regulación relegada al ámbito reglamentario, para abrir el debate de los regímenes objetivos como alternativa para garantizar la simplificación de la imposición sobre rendimientos de profesionales y de pequeñas y medianas empresas sin forma societaria.

²⁵ Véase ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “Los métodos indiciarios: eficacia `versus` seguridad”, Impuestos, I, 1988, pp. 907 y 908. Señala este autor que esta actitud se ha concretado en, por una parte la potencialización de la estimación objetiva; y, por otra, el establecimiento de mecanismos por los que la Administración priva de eficacia probatoria a libros y registros sobre los que se ve incapaz para poner de manifiesto su inexactitud.

En la valoración del elemento objetivo del hecho imponible, y en concreto su aspecto material, se pueden utilizar diversos criterios, existiendo una relación inversa entre la sencillez del criterio valorativo utilizado en la medición de la base imponible, y la exactitud de esta base²⁶.

Un concepto amplio de justicia exige una tributación sobre datos reales, y a medida que sea mayor la definición de los elementos de la relación jurídico-tributaria se alcanzará un mayor grado de perfección²⁷.

Ahora bien, la forma más complicada de concretar la base de un impuesto que grava los beneficios provenientes de una actividad empresarial quizás sea la de hacer una remisión pura y simple al resultado contable²⁸. A pesar de que las obligaciones contables no derivan únicamente de la normativa fiscal, la identificación de la base con el resultado contable ha supuesto un mayor control por parte de la Administración en la forma de determinar y recoger dicho resultado. Ello supone un mayor nivel de exigencia para los contribuyentes que se traduce en un mayor empleo de tiempo y trabajo en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que se ha buscado una simplificación fiscal de las obligaciones contables y registrales²⁹.

²⁶ GONZALEZ GARCIA, E.: “Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, op. cit., pp. 404 y 405.

²⁷ Véase BANACLOCHE PEREZ, J.: “Las presunciones tributarias”, *Impuestos*, I, 1988, p. 1037.

²⁸ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., pp. 71 y 72. Así, el art. 10.3 del RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece a la hora de calcular la base, a través del método de estimación directa, una remisión al resultado contable “determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio”. En este sentido destaca este autor que frente a las normas contables que son técnicas de registro, de utilización flexible y pueden aplicarse distintas reglas a un mismo hecho registrable, las normas fiscales han de ser claras, unívocas en lo posible y de aplicación imperativa.

²⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 72. Para este autor, la contabilidad no debería invadir el terreno de la normativa fiscal, debiéndose limitar a desempeñar su papel de apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados (en la misma obra, p. 74). Véase también ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J.L.: “Las

Esta simplificación no supone una renuncia a determinar la base imponible, sino que ésta se determina igualmente con certeza, empleándose medios perfectamente definidos en la norma, lo que ocurre es que implícitamente se cuantifica un concepto de renta, distinto del de renta real, como es la renta presunta³⁰. Ello, para algunos autores, supone una transformación de los impuestos que pasan a gravar, no rentas o ventas reales, sino rentas o ventas potenciales³¹.

Para algunos autores, en un sistema tributario de incidencia masiva, la particularización de la base partiendo de una capacidad económica evaluada detalladamente y caso por caso, no es factible. Ello quizás cabría únicamente a partir de un alto grado de complejidad, tanto de las normas como de las obligaciones y deberes formales a cargo del contribuyente. Se hace necesario garantizar un potencial recaudatorio del sistema y evitar incumplimientos generalizados en sectores cuyas características les hacen propensos a la ocultación³². Es la ineficacia de la Administración en el desempeño de sus funciones lo que hace

Pyme: su renta y su coste fiscal”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993, pp. 10 y ss. GARCIA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, op. cit., p. 229. Destaca este autor cómo la ley reguladora del IRPF se ha venido configurando como una realidad cada vez más compleja, que llega a dificultar tanto su aplicación como su comprensión por parte de los contribuyentes.

³⁰ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993, p. 76.

³¹ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 129. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 66. Se ha destacado cómo el TC ha adoptado en ocasiones una noción de capacidad económica desprovista de contenido material (Véase PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, R.E.D.F., nº 88, 1995, p. 534).

³² Véase GARCIA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, op. cit., p. 226.

recurrir a la estimación en base a índices, módulos, etc.³³. El fundamento principal de las normas simplificadoras en el ámbito tributario se encuentra en la exigencia de practicidad del ordenamiento tributario como fenómeno de masas³⁴. Así por ejemplo, el IRPF se ha ido configurando como un tributo cada vez más complejo, lo que dificulta, tanto su aplicación, como su comprensión por parte del contribuyente³⁵.

Una de las ventajas que se han destacado del sistema de estimación objetiva es que, dada la simplicidad en su control, libera medios personales que pueden dedicarse al control de otros contribuyentes. No obstante, algunos autores, creen que esta opinión está totalmente equivocada, y que dicho error de apreciación puede conducir a una mayor comodidad en el trabajo de los funcionarios, y a un aumento de la economía sumergida. Sería erróneo creer que la simplificación en el cálculo de la base y en la declaración permita un control menos riguroso³⁶.

3. La estimación objetiva frente a la estimación directa

³³ Véase SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal”, R.E.D.F., nº 78, 1993, p. 242.

³⁴ Véase PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, op. cit., p. 640.

³⁵ GARCIA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, op. cit., pp. 76 y 77.

³⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 77. Señala este autor que caer en esa creencia ingenua sería creer que la economía sumergida se nutre de unos pocos contribuyentes con unos medios económicos muy elevados, y no de un gran número de contribuyentes, con ingresos medios, que en todo o en parte ocultan su actividad a la Administración.

Se ha destacado cómo el método de estimación objetiva singular presentó graves inconvenientes tanto por su distanciamiento de las bases imponible reales, como por el nivel de fraude que se alcanzó con dicho sistema (Véase NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 70).

Como ya hemos apuntado, el art. 50.2 LGT establece la posibilidad de determinar la base imponible a través de los métodos de estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta. Con la expresión “métodos” se hace referencia a los datos y elementos de hecho que se tienen en cuenta para llevar a cabo la medición de la base imponible³⁷. Dado el carácter subsidiario que tiene la estimación indirecta, se puede afirmar que los métodos generales para estimar la base imponible son el de estimación directa y el de estimación objetiva³⁸.

Algunos autores destacan el optimismo³⁹ de aquellos, que consideran que la esencia del concepto de estimación directa es la consecución de la certeza, tanto sobre la realización del hecho imponible como sobre las dimensiones del elemento material del mismo, es decir, sobre la base imponible. Con el término “directa” se quiere recalcar que el conocimiento de la base que se persigue se obtiene de una forma inmediata y no a través de presunciones o de índices⁴⁰. Y es que con el método de estimación directa no sólo se adecua la base imponible al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, sino que se adecua igualmente al elemento subjetivo, ya que se tiene en cuenta la renta obtenida por ese sujeto pasivo y no por otro, respetándose la capacidad económica en ambos aspectos⁴¹.

No obstante, no existe un método de estimación directa en sentido puro, es decir, el legislador recurre a la valoración de forma estandarizada de ciertos elementos de la base, bien para evitar la

³⁷ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 127.

³⁸ Sobre los antecedentes y la evolución normativa del método de estimación objetiva véase LOPEZ MOLINO, A.M.: “La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias”, Revista Información Fiscal, nº 7, 1995, pp. 50 y ss.

³⁹ ARIAS VELASCO, J.: “La estimación objetiva”, op. cit., p. 799. En efecto señala este autor que el hecho de que la estimación directa aparezca en primer lugar entre los métodos de estimación de la base imponible “implica un postulado de optimismo metafísico: la creencia de que la realidad puede ser captada o aprehendida directamente”.

⁴⁰ Véase SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., pp. 211 y 212.

⁴¹ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 83.

elusión de impuestos o bien para introducir cierto grado de certeza cuando resulta difícil la medición del hecho imponible⁴². La introducción de una serie de estándares en la estimación directa acerca a esta forma de estimar a la estimación objetiva⁴³.

Junto a la sacralización del método de estimación directa, como método con el que se consigue gravar conforme al principio constitucional de capacidad económica, hay opiniones que defienden y otras que rechazan el método de estimación objetiva.

Entre los argumentos críticos con este método se ha puesto de relieve tanto su dudosa constitucionalidad como la escasa información que suministra a la hora de luchar contra la

⁴² Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, op. cit., pp. 67, 68, 81 y 82.

En efecto, si concebimos en sentido amplio el método de determinación de la base imponible, no existe en la realidad el tipo puro de estimación directa (PALAO TABOADA, C.: “Métodos y procedimientos de determinación de las base imponibles”, op. cit., p. 15). Véase igualmente FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 74. Pone como ejemplo este autor, el caso en el que el legislador ordena fijar las operaciones entre sociedades vinculadas a precio de mercado, con el fin de evitar variaciones ficticias de la base; y el caso de las amortizaciones o la fijación de gastos de difícil justificación en un 5 por ciento de la base imponible, con el fin de introducir certeza, dadas las dificultades que la Administración tendría para fijar dichos gastos de forma directa.

Lo mismo ocurre con la estimación objetiva por coeficientes, ya que existen pocas diferencias entre este sistema y el de estimación directa, ya que los porcentajes de gastos deducibles vienen a compensar las amortizaciones y las provisiones, las cuales también se cuantifican en la estimación directa de modo objetivo. Sin embargo, en la estimación objetiva por signos, índices o módulos, nos encontramos ante un sistema puro ya que todos los elementos para fijar la base están predeterminados por la norma y son externos a los datos que determinan la renta real del obligado (NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., pp. 73 y 74).

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 75.

denominada economía sumergida⁴⁴. Quizás por ello el art. 67.6 del RIRPF⁴⁵ obliga a los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, cuyo rendimiento se determine a través de la estimación objetiva, a “conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe”.

Este tipo de obligaciones formales tienen la finalidad de posibilitar el control, sin que ello impida al legislador, siguiendo criterios realistas⁴⁶, el establecimiento de impuestos sobre rentas potenciales, que simplifiquen el régimen fiscal del titular de las pequeñas empresas⁴⁷.

En la determinación presuntiva o indiciaria de la base imponible se produce una sustitución de las normas materiales definidoras de la base imponible, que integran el régimen de determinación directa, por otras normas que introducen una serie de elementos objetivos. De esta forma, mientras que la estimación directa tiene un carácter esencialmente subjetivo, dado que atiende a los rasgos individuales del supuesto particular, en la estimación objetiva se prescinde de los rasgos individuales del objeto de la medición, es decir, se prescinde de la realidad y se atiende a unos elementos objetivos prefijados normativamente. El método de estimación objetiva supone la renuncia a un cálculo analítico de la

⁴⁴ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 64. Afirma este autor que los contribuyentes cuyos rendimientos se estimen a través de módulos han de llevar unos registros muy reducidos en cuanto a las facturas recibidas y expedidas, lo que puede facilitar que otros contribuyentes que se relacionen con ellos en condición de proveedores o clientes puedan fácilmente ocultar sus ventas y compras respectivamente, lo que puede constituir el primer eslabón en una conducta fraudulenta.

⁴⁵ Reglamento que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio.

⁴⁶ Véase DE LUIS, F.: “¿El fin de la estimación objetiva singular?”, *Crónica Tributaria*, nº 33, 1980, p. 97.

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 69.

renta, es decir, se renuncia a considerar la situación real del caso concreto individualizado y se sustituye por el resultado de la aplicación de unos índices, que establecen valores o funciones medios, que podríamos considerar como ordinarios o típicos⁴⁸.

En este sentido, se ha afirmado que “los métodos indiciarios no miden, ni bien ni mal el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido como base imponible, porque no aparecen concebidos ni ordenados, con la finalidad de obtener ese resultado. Lo que persiguen es, sencillamente, medir una `base alternativa”⁴⁹.

Si con la estimación objetiva se pretende fijar un rendimiento, que no es el obtenido por el sujeto pasivo, el rendimiento a someter a gravamen pierde su personalidad, ya que todos los sujetos que tengan los mismos índices, módulos, etc., tendrán la misma base imponible aunque sus rendimientos reales sean distintos.

Así, cuando el objeto del tributo es una renta estimada, el hecho imponible se convierte en una mera actividad, debiéndose tener en cuenta que algunas actividades pueden a priori presentar, respecto a otras, una capacidad económica distinta en base a un mayor riesgo o necesidad de una mayor mano de obra. En estos casos, la simplificación del tributo se convierte en un arma fatal para medir el rendimiento individual, e incluso para calcular el rendimiento medio presunto por actividades⁵⁰.

El método de estimación objetiva ha sido criticado, ya que, para algunos autores, más que la simplificación de las obligaciones del contribuyente, lo que busca es facilitar la comprobación por parte de la Administración y aumentar, o por lo menos asegurar, unos niveles mínimos de recaudación⁵¹.

⁴⁸ GENOVA GALAN, A.: “Los regímenes de determinación de la base imponible”, op. cit., pp. 48 y ss.

⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, op. cit., p. 242.

⁵⁰ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., pp. 83 y ss.

⁵¹ Véase MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, R.D.F.H.P., nº 221, 1992, p. 984; LOPEZ MOLINO, A.M.: “La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias”, op. cit., p. 46; NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., pp. 94 y ss.

Frente a las críticas que habitualmente se vierten sobre la estimación objetiva, en el sentido de que renuncia a la determinación de la auténtica capacidad económica, se ha hecho hincapié en las dificultades que en ocasiones existen para medir dicha capacidad, incluso a través de la estimación directa. Así, se ha afirmado que, la medición exacta e indiscutible de la capacidad económica es imposible, de modo que cuando el legislador determina la forma de calcular la base imponible lo más que puede alcanzar es una aproximación a dicha capacidad, existiendo distintos grados de aproximación. Por ello, para los defensores de la estimación objetiva, no cabe hablar de una medición exacta, a través de la estimación directa, y de una medición inexacta, a través de la estimación objetiva. La diferencia es simplemente de grado, hay que tener en cuenta que en la estimación objetiva no se prescinde de la realidad, sino que los hechos y datos que se tienen en cuenta son tomados de la misma⁵².

Desde el punto de vista jurídico la diferencia entre los métodos de estimación directa y objetiva, refiriéndonos a las técnicas legislativas empleadas, es que en la estimación objetiva se utiliza un mecanismo presuntivo o de ficción⁵³.

La estimación objetiva grava un rendimiento ficticio, intentando aproximarse a la realidad, para ello se utilizan módulos distintos según la actividad empresarial. Dado que dichos módulos no pueden tener un carácter totalmente arbitrario, han de responder a indicios o rentas medias del sector que se trate, calculadas en base a datos estadísticos con que cuenta la Administración. De esta forma, el rendimiento que se grava no es un rendimiento obtenido,

Se ha destacado que, en aras de una mayor recaudación no se pueden vulnerar derechos recogidos en la Constitución (BEAMUZ MORILLAS, J.: “Informe crítico sobre la estimación objetiva por Módulos”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993, p. 113).

⁵² Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., pp. 129 y ss. Señala este autor que también, en toda estimación directa se renuncia a calcular con total exactitud algunos elementos que influyen en la base. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., pp. 66 y 67.

⁵³ Véase PALAO TABOADA, C.: “La estimación objetiva singular”, R.E.D.F., nº 2, 1974, p. 376. Para este autor, el legislador crea la apariencia jurídica de que a través de los índices elegidos se llega al concepto básico del impuesto de que se trata.

sino un rendimiento atribuido al sujeto en función del sector del que proviene⁵⁴.

El legislador, respetando un mínimo de exigencias constitucionales, debe elegir el método de estimación según el grado de aproximación que pretenda alcanzar. En esta elección habrá de tener en cuenta no solamente el principio de capacidad económica, sino otros principios⁵⁵ y valores que también tienen cabida en la Constitución⁵⁶, como son: la seguridad, la certeza, la eficacia, tanto en la recaudación como en la minoración de costes de la Administración y del administrado⁵⁷. Ello nos debe llevar a rechazar juicios apriorísticos sobre la constitucionalidad, como veremos más adelante, del método de estimación objetiva⁵⁸.

La justificación de la estimación objetiva es la dificultad que tiene la Administración para controlar las operaciones de un

⁵⁴ Sobre los motivos que pueden llevar a la Administración a recurrir a valores medios véase SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal”, op. cit., pp. 211 y ss.; NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 84.

⁵⁵ LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, op. cit., pp. 135 y ss.

⁵⁶ Véase HERRERA MOLINA, P.M.: Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998, pp. 160 y 161.

⁵⁷ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., 2004, p. 131. Siguiendo a este autor, tan contrario a la Constitución, por los gastos de gestión que ello conlleva, puede ser la exigencia de una contabilidad minuciosa a una empresa muy pequeña, en concreto hace referencia a un kiosco de periódicos, como renunciar a la estimación directa de un rendimiento de una empresa de grandes dimensiones, como por ejemplo un banco.

⁵⁸ Véase GARCIA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, op. cit., p. 247; véase también de este autor, “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, op. cit., p. 230 y 231.

colectivo relativamente amplio de contribuyentes, con un volumen de negocios pequeño⁵⁹.

Los argumentos a que se recurre para justificar la aplicación de la estimación objetiva son básicamente los siguientes⁶⁰: a) Por una parte, dado que la Administración no debe contrastar los datos declarados con la contabilidad del sujeto, no necesita tantos medios y tiene más facilidad para determinar la base. Y es que la Administración lo que debe comprobar es la imputación de los signos, índices o módulos que es lo que determina el rendimiento neto⁶¹. b) Por otra parte, se argumenta que la estimación objetiva simplifica los deberes formales de los contribuyentes, que con este método no deberán llevar contabilidad⁶².

La defensa del método de estimación objetiva se fundamenta en la lucha contra el fraude⁶³, no en vano se ha afirmado que el fraude y la complejidad normativa son dos fenómenos que se alimentan mutuamente⁶⁴; en el aumento de la recaudación; y en la

⁵⁹ Véase MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., p. 985.

⁶⁰ Véase NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., pp. 90 y 91.

⁶¹ Véase RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J.: “El procedimiento de inspección en la estimación objetiva singular”, R.D.F.H.P., nº 159, 1982, pp. 903 y ss.

⁶² Si bien el art. 67.6 del RIRPF, exige la conservación, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (RD 1496/2003, de 28 de noviembre). Así mismo, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, la Orden Ministerial que los apruebe.

⁶³ La Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, en su Título XV, que trata sobre medidas de simplificación, une la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, estableciéndose en su art. 27 que el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad “podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que se establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”.

⁶⁴ Véase CUBERO TRUYO, A.M.: La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), op.

imposibilidad de cumplir con las obligaciones formales que supone la aplicación del método de estimación directa⁶⁵. Y será la ponderación de los distintos valores constitucionales la que conducirá al legislador a optar por uno u otro método de estimación de la base, que supone elegir o no la base imponible real del tributo⁶⁶.

4. La estimación objetiva en el marco constitucional

Aunque en ocasiones el recurso al método de estimación objetiva puede constituir “la opción más realista”, dadas las condiciones y los medios con que cuenta la Administración⁶⁷, la aplicación del mismo puede poner en cuestión los principios constitucionales informadores del sistema tributario⁶⁸.

En la verificación de la observancia de los mandatos constitucionales, no debemos detenernos en la fase de establecimiento del tributo, sino que debemos atender al momento de su aplicación⁶⁹.

La simplificación del sistema tributario constituye un beneficio común, tanto para la Administración como para los contribuyentes⁷⁰. Esta simplificación, a través de la estimación objetiva, trata de buscar una solución al conflicto entre la necesidad de particularizar

cit., p. 41. Señala este autor que cuanto más oscuro sea el ordenamiento tributario mayor será la tendencia a defraudar; y cuanto mayor sea el fraude, más complicadas serán las normas que tratan de combatirlo.

⁶⁵ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 90.

⁶⁶ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 68.

⁶⁷ MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., pp. 983 y 984.

⁶⁸ Esta crítica ha sido una constante en parte de la doctrina (véase CORTES DOMINGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, R.D.F.H.P., n.º 54, 1964, p. 436).

⁶⁹ CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, R.E.D.F., n.º 34, 1982, p. 198.

⁷⁰ Véase CUBERO TRUYO, A.M.: La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), op. cit., p. 38.

la carga tributaria, según determinados principios constitucionales, y la eficacia de un sistema, que cuenta con medios limitados para la aplicación masiva de los tributos⁷¹.

La coherencia del método de estimación objetiva con los principios constitucionales se debe plantear atendiendo al conjunto de principios y valores a los que debe servir un sistema tributario, debiéndose tener en cuenta los siguientes extremos⁷²: a) En primer lugar hay que partir de que el método de estimación objetiva es un método de determinación de la base, en tanto que ésta expresa la capacidad económica⁷³. En el método de estimación objetiva, dado que se grava un elemento indicativo de la capacidad económica, se respeta esa exigencia básica de capacidad económica. b) La utilización del método de estimación objetiva no impide a la Administración, con el fin de hacer efectivo el principio de capacidad económica, investigar la situación del contribuyente y sancionar sus posibles incumplimientos. c) En último lugar, la utilización del método de estimación objetiva puede resultar, no sólo necesaria, sino imprescindible en ámbitos como en el que se desenvuelven la pequeña y mediana empresa.

En las siguientes líneas vamos a tratar la adecuación del método de estimación objetiva a una serie de principios constitucionales, con los que habitualmente parte de la doctrina ha encontrado problemas de conciliación.

4.1. La estimación objetiva y el principio de reserva de ley

El art. 50.3 de la LGT señala que “la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación la estimación objetiva”. El

⁷¹ Véase GARCIA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, op. cit., p. 227. Según este autor, la estimación objetiva sacrifica la aplicación rigurosa del principio de capacidad económica, en aras de una simplificación que asegure a todos, o a una inmensa mayoría, la aplicación del sistema tributario.

⁷² Véase GARCIA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, op. cit., p. 224.

⁷³ STC 27/1981, de 20 de Julio. En esta Sentencia, el TC destaca que la Constitución española “alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre” (FJ 4º).

problema que se plantea es el de si basta con que la ley prevea la posibilidad de que se aplique la estimación objetiva, o también es necesario que una norma con este rango recoja los elementos esenciales de este método.

El objeto de lo que se puede determinar a través de la estimación objetiva según el art. 52 de la LGT es la base imponible. Ahora bien, la propia LGT extiende este método de estimación a la cuota, cuando el art. 56.2 afirma que para el cálculo de la misma podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el art. 50.2, entre los que figura el método de estimación objetiva.

La fijación de la deuda tributaria depende en parte de la cuantía de la base, por lo que el principio de reserva de ley no ha de limitarse a la configuración del hecho imponible. El método aplicable a la hora de determinar la base imponible, dado que regula aspectos de un elemento esencial del tributo, debería estar sujeto al principio de reserva de ley, debiéndose establecer por ley los criterios mínimos o básicos a los que posteriormente responderá la reglamentación de la estimación objetiva⁷⁴. En efecto, la ley, dada la complejidad que existe a la hora de fijar las bases, establece un amplio margen de actuación para los reglamentos e incluso disposiciones de menor rango, con el peligro que ello conlleva para el respeto de principios como el de reserva de ley⁷⁵.

Para algunos autores es preciso valorar el hecho de que justo en el momento “más jurídico de la vida del tributo”, como es el de la liquidación, quede privado de una normativa reguladora con rango legal y de las garantías que dicha normativa conlleva⁷⁶.

La estimación objetiva requiere una normativa específica para pasar de la base normativa a la base fáctica⁷⁷, esa normativa se desarrolla por vía reglamentaria⁷⁸. Se ha justificado esta regulación

⁷⁴ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 127. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., p. 64.

⁷⁵ LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, op. cit., pp. 134 y 135.

⁷⁶ Véase CORTES DOMINGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, op. cit., p. 439.

⁷⁷ Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, op. cit., p. 69.

⁷⁸ El art. 49 del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, establece como métodos para determinar los rendimientos de las actividades

en base a que los elementos normativos con toda probabilidad van a someterse a frecuentes revisiones, dada la necesidad de captar una realidad en continuo cambio⁷⁹. El problema que se puede plantear es que a través de normas con rango reglamentario se acaben regulando elementos sustanciales del tributo, que están sometidos al principio de reserva de ley. Y es que una de las críticas más frecuentes, a las que se enfrenta el método de estimación objetiva, es precisamente su dudosa cobertura legal⁸⁰.

Como ha señalado el TC en distintas sentencias⁸¹, han de regularse por ley los elementos esenciales del tributo. Ello no impide que las normas legales se limiten a crear el tributo y posibiliten la fijación de algún elemento no esencial del mismo por vía reglamentaria.

En este sentido, la doctrina ha partido del contenido del art. 8 de la LGT a la hora de concretar cuáles son los elementos

económicas: “b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, que se regulará reglamentariamente con arreglo a las siguientes normas ...”

⁷⁹ Véase PALAO TABOADA, C.: “La estimación objetiva singular”, op. cit., p. 385.

⁸⁰ Véase PALAO TABOADA, C.: “La estimación objetiva singular”, op. cit., pp. 385 y 386; DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La base imponible y las bases liquidables en el IRPF”, op. cit., p. 207; ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: “Los métodos indiciarios: eficacia `versus` seguridad”, op. cit., p. 904.

⁸¹ Véase entre otras, STC 37/1981, de 16 de noviembre; STC 37/1987, de 26 de mayo; STC 221/1992, de 11 de diciembre. En esta última sentencia, el TC afirma: “En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de alguno de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservada al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata” (FJ 7º).

esenciales del tributo, debiéndose destacar, por el tema que nos ocupa, la delimitación de la base imponible y “de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario”.

El problema que plantea el art. 8 de la LGT es que se recoge en una ley ordinaria, como es la LGT, y que por lo tanto no vincula al legislador. De esta forma, el legislador, al regular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha dejado un amplio margen a las normas reglamentarias e incluso de menor rango, para determinar elementos que influyen en la deuda tributaria. Lo que se considera inadmisibles por algunos autores⁸² es que se posibilite no ya que sea un reglamento del Poder Ejecutivo la norma que concrete las actividades a las que se les va a aplicar el método de estimación objetiva, sino que sea el Ministro de Economía y Hacienda el que determine dichas actividades económicas (art. 30.1 RIRPF)⁸³ e incluso fije los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad (art. 35.5 RIRPF).

4.2. La estimación objetiva y el principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica se recoge en el art. 31.1 de la Constitución de 1978, y de este precepto se deduce tanto un deber de contribuir conforme a dicho principio, como un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica, debiéndose interpretar el principio de capacidad refiriéndolo a la persona en términos estrictamente individuales⁸⁴.

Al sostenimiento de las cargas públicas hay que contribuir según la capacidad económica que se tenga (capacidad económica absoluta). Es además necesario averiguar dicha capacidad en cada sujeto (capacidad económica relativa), con el fin de determinar la cuantía de la deuda tributaria individual. El principio de capacidad

⁸² Véase MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., p. 998; BANACLOCHE PEREZ, J.: “La estimación objetiva”, Impuestos, I, 1992, p. 25.

⁸³ Sobre la potestad ministerial en el ámbito tributario véase FALCON Y TELLA, R.: “La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria”, R.E.D.F., nº 37, 1983, pp. 65 y ss.

⁸⁴ Véase SOLER ROCH, M.T.: “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”, R.E.D.F., nº 66, 1990, pp. 193 y ss. (en especial, p. 208).

económica relativa es el que va a presidir la elección de los métodos impositivos, es decir, de las medidas técnicas que, a partir de una manifestación de riqueza, nos llevan a la cuantía que hay que satisfacer por dicha riqueza⁸⁵.

La relación entre el hecho imponible y la base imponible debe ser una relación de congruencia. Cuando la cuantía de una deuda tributaria deriva de la base imponible, y a su vez ésta deriva de la realización del hecho imponible, la base deberá referirse al hecho imponible⁸⁶. La conexión entre el aspecto material del hecho imponible y la base, es necesaria para hacer efectivo el principio de capacidad económica⁸⁷. Para algunos autores, en un impuesto directo debe existir una vinculación clara entre el hecho imponible, la base y el objeto imponible, debiéndose rechazar, por violar el principio constitucional de capacidad económica, los ingresos presuntos y de carácter ficticio⁸⁸. Un tributo de carácter irracional y arbitrario, bastaría para viciar de inconstitucionalidad la labor del legislador⁸⁹.

El principio constitucional de capacidad económica exige que el legislador, a la hora de configurar un hecho imponible, seleccione hechos que pongan de manifiesto dicha capacidad, e igualmente que la base imponible, como dimensión económica del hecho imponible, la refleje. En realidad, el legislador cuenta con un abanico amplio de posibilidades de elección a la hora de determinar

⁸⁵ VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, R.D.F.H.P., nº 60, 1965, p. 971.

⁸⁶ Véase RAMALLO MASSANET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, op. cit., pp. 622 y ss.; LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, op. cit., p. 132.

⁸⁷ ANTON PEREZ, J.: “Los métodos de determinación de las bases imponibles”, R.E.D.F., nº 104, 1999, pp. 723 y 724.

⁸⁸ CALVO VERGEZ, J.: “Impuesto sobre actividades económicas: algunos apuntes en torno a su naturaleza a la luz de la modificación introducida por la ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, Revista de Información Fiscal, nº 59, 2003, p. 53.

⁸⁹ Véase CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, op. cit., p. 224.

la base imponible en los impuestos que gravan la actividad empresarial⁹⁰.

La coherencia con el principio de capacidad económica se debe observar en un doble aspecto: por una parte, el aspecto del hecho imponible elegido debe ser revelador de la capacidad económica que se quiere gravar; y por otra, los métodos de estimación de la base imponible deben cuantificar ese objeto de manera que no quede desvirtuado⁹¹.

La capacidad económica debe proyectarse sobre la estructura jurídica de todo el tributo, debiendo incluso afectar a su aplicación⁹². Dicha capacidad es un criterio de medición de la carga tributaria y su correcta aplicación es una exigencia del principio de igualdad⁹³.

Sin embargo, en la estimación objetiva se renuncia al conocimiento cierto de la base imponible, y por lo tanto al conocimiento de la capacidad económica, para determinar el importe de la deuda. El problema que se plantea es cómo conjugar este método con el principio de capacidad económica. Es necesario que el paso a la base fáctica se realice a través de índices, módulos, etc., que no sean ajenos al hecho imponible, de tal forma que la base alternativa calculada objetivamente sea coherente con el hecho imponible⁹⁴.

En la aplicación de la estimación objetiva, siguiendo el art. 52 LGT, se utilizan índices, módulos o datos, que gracias a su evidencia y objetividad se acercan a la capacidad económica real, si bien no la miden con total exactitud, o por lo menos con la exactitud que se mide a través de la estimación directa.

⁹⁰ Véase FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), op. cit., p. 128. Señala este autor que la coherencia de la determinación de la base con principios constitucionales, adquiere una especial importancia cuando el gravamen sobre rendimientos presuntos se incluye, gracias a la estimación objetiva, en tributos de aplicación masiva como el IRPF, o el IVA (FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit., pp. 65 y ss.).

⁹¹ Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, op. cit., p. 65.

⁹² STS 76/1990, de 26 de abril.

⁹³ STC 45/1989, de 20 de febrero.

⁹⁴ Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, op. cit., pp. 83 y 84.

La capacidad económica no es una realidad tangible sino que es una cualidad. Cuando se dice de un sujeto que tiene capacidad económica se le está atribuyendo una aptitud, aptitud que puede predicarse tanto de quien obtiene una renta efectiva como de quien posee bienes o realiza actividades con las que se pueden originar rentas.

El principio de capacidad económica se debe reflejar en los tributos, tanto cuando gravan una renta efectiva como cuando gravan una renta potencial⁹⁵.

El TC ha señalado que, el respeto del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 CE, “no exige que el legislador deba tomar en consideración todas las posibles actuaciones que el sujeto pasivo, en el ámbito de su autonomía patrimonial pueda llevar a cabo para la obtención de los rendimientos”⁹⁶.

La capacidad contributiva es una concreción del principio general de igualdad, que tiene un modo de operar igual a este último, siendo admisible algún tipo de discriminación no fundada en diferencias de capacidad contributiva, siempre que esté justificada objetivamente y no sea arbitraria o irrazonable⁹⁷.

Hay que tener en cuenta que el TC ha admitido la capacidad económica virtual como manifestación de capacidad económica aceptable desde el punto de vista constitucional⁹⁸, y ha respaldado

⁹⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, op. cit, p. 79. Según este autor, si bien los tributos sobre una renta efectiva son más fáciles de calcular, a la hora de ser establecidos por la ley, son más complicados en su regulación y en su comprensión y aplicación por el ciudadano. Por el contrario, los tributos sobre rentas potenciales tienen más complejidad en la labor que permite su establecimiento, pero son más fáciles de entender y aplicar (en la misma obra, p. 76).

⁹⁶ STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6º.

⁹⁷ PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, op. cit., p. 630.

⁹⁸ STC 37/1987, de 26 de marzo. En esta Sentencia, el TC afirma, refiriéndose al Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas andaluz que dicho Impuesto “no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho (...) es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el

los métodos de determinación de cantidades deducibles “a tanto alzado”, sin que con ello considere el Tribunal que se viole el principio de capacidad económica⁹⁹.

En todo caso, se ha destacado que el sacrificio del derecho individual a contribuir según el principio de capacidad económica debe someterse a los siguientes controles¹⁰⁰: a) Idoneidad, ya que el precepto simplificador ha de posibilitar un control que de otra forma sería imposible. b) Necesidad, en el sentido de que el control administrativo no sería posible con otra medida que no lesionara la capacidad económica. En este caso dicha necesidad hay que ponderarla dado que en realidad sí se puede buscar otra medida que sea más respetuosa con el principio de capacidad económica, si bien ésta provocaría un mayor coste para la Administración. c) Ponderación de los bienes jurídicos. Así, para que la medida de simplificación sea admisible, deberían concurrir las siguientes circunstancias: que con el mecanismo simplificador, la tributación individual se acerque más a la capacidad económica que si no existiese dicho mecanismo; que no se produzca una carga fiscal radicalmente distinta a la que correspondería según la capacidad económica real; y que el mecanismo simplificador no pueda suprimirse sin un incremento desproporcionado en los costes de

Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto” (FJ 13º),
⁹⁹ STC 214/1994, 14 de julio. Afirma el Tribunal que “para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario para regular actos y reclamaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica” (FJ 5º). Añadiendo que “La regulación establecida por la Ley está suficientemente justificada y no viola el principio de capacidad económica constitucionalmente garantizado” (FJ 6º).

¹⁰⁰ HERRERA MOLINA, P.M.: Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit., pp. 162 y 163.

gestión, ya que repercutiría negativamente en todos los contribuyentes. Parece claro que este último control es difícil de llevar a cabo, por lo que habría que considerar inconstitucional la medida simplificadora si un incremento en los costes de gestión relativamente pequeño posibilitara la determinación exacta de la capacidad económica real.

Los costes en la gestión del tributo y las dificultades con las que se encontraría la Administración para determinar con total exactitud la base imponible, hacen que la estimación objetiva sea un instrumento idóneo para determinar las rentas o ventas, en definitiva las bases, de profesionales y pequeñas empresas.

En efecto, se ha señalado que sería injusto un sistema fiscal con unos costes de gestión desproporcionados, ya que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos supone un sacrificio al servicio del interés general, no de una Administración hipertrófica. Por ello, un margen de imprecisión en la determinación de la capacidad económica se justifica por la necesidad de eliminar costes desproporcionados en la gestión de los tributos¹⁰¹, e igualmente se justifica por la conveniencia de liberar a determinados contribuyentes de los costes que originan las obligaciones contables, que conllevan una presión fiscal indirecta desmesurada¹⁰².

Es cierto que la Constitución recoge el principio de capacidad económica como un principio que regirá la contribución a los gastos del Estado, pero no es menos cierto que la Constitución también recoge otros valores como la eficacia en la actuación de la Administración, la certeza y seguridad jurídica, valores a los que responde el método de estimación objetiva¹⁰³.

4.3. La estimación objetiva y el principio de igualdad

La igualdad tributaria a que se refiere el art. 31.1 CE, es una aplicación, en el ámbito tributario, de la igualdad que recoge con

¹⁰¹ HERRERA MOLINA, P.M.: Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, op. cit., p. 161.

¹⁰² Véase BETES DE TORO, J.M.: “El nuevo régimen de estimación objetiva en el IRPF y su coordinación con el IVA”, H.P.E. Cuadernos de Actualidad, nº 10, 1991, pp. 277 y 278.

¹⁰³ Sobre los principios en los que se inspira el método de estimación objetiva, véase LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, op. cit., pp. 153 y 154.

carácter general el art. 1 CE, debiéndose impedir un trato discriminatorio tanto en la ley, como en su aplicación¹⁰⁴.

El TC, en relación al principio de igualdad ante la ley, ha elaborado, a través de numerosas sentencias, una doctrina “cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional”¹⁰⁵.

En la estimación objetiva, con el fin de simplificar a un grupo de contribuyentes los deberes formales, se provoca una modificación sustancial de la base imponible, y a su vez del objeto de gravamen. El problema, que afecta al principio de igualdad es que dentro de un mismo impuesto a unos sujetos se les grava por el rendimiento realmente obtenido, y a otros por un rendimiento estimado que se cuantifica a través de unos índices. El resultado no puede ser el mismo, debiendo tenerse en cuenta que el trato desigual tiene su base, no en una distinta capacidad económica, sino en el origen de los rendimientos y en el sector empresarial en el que se obtengan¹⁰⁶. Y es que la aplicación del método de

¹⁰⁴ STC 45/1989, de 20 de febrero.

¹⁰⁵ STC 214/1994, 14 de julio (FJ 8º).

¹⁰⁶ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 86. Destaca esta autora que en un impuesto personal sobre la renta no

estimación objetiva está previsto únicamente para “determinadas actividades económicas”¹⁰⁷.

La estimación objetiva tiene un ámbito objetivo, que se circunscribe a rendimientos empresariales y profesionales, y tiene también un ámbito subjetivo. Esta estimación se integra dentro de una estimación de la base más amplia y que comprende todos los rendimientos, discriminando componentes de la renta, por su origen y sujetos, según los rendimientos obtenidos¹⁰⁸.

El rendimiento que va a ser sometido a gravamen a través de la estimación objetiva no es un rendimiento real, ello supone un trato desigual en relación a los sujetos pasivos que tributan a través de la estimación directa. En el supuesto de que el rendimiento, fijado a través de la estimación objetiva, sea inferior al realmente obtenido, se estará favoreciendo la aplicación del sistema. Por el contrario, si el rendimiento fijado es superior, su aplicación llevará a tributar por una cantidad mayor que la que exige la capacidad económica real. Esto último provocará la renuncia de este método por parte del contribuyente, un contribuyente que, como veremos, cuenta con una auténtica economía de opción, ya que, “sin caer en el terreno de la ilegalidad”, se le permite pagar una cuota inferior a la que se determinaría de seguir las normas previstas para el cálculo de una base real, o bien, renunciar a la aplicación de dichas

se puede mantener un tratamiento distinto para sujetos pasivos que no esté basado en un distinto nivel de capacidad económica (en la misma obra, p. 87).

¹⁰⁷ Art. 49.2.b, LIRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo).

¹⁰⁸ NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., p. 76.

Se ha defendido que con el fin de aproximar la estimación objetiva a la realidad económica, sería recomendable la creación de una Comisión Mixta representativa de la Administración y de los empresarios, de tal forma que los elementos que se vayan a tener en cuenta para determinar la base a través de este método se ajustasen lo más posible a la situación económica que realmente atravesase el sector de que se trate (Véase TORMO TORMO, I.: “La tributación empresarial. Análisis comparativo con los países de la Unión Europea. Especial incidencia en relación con las PYMES”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993, pp. 64 y 64).

normas en el supuesto de que las mismas no le sean más ventajosas desde el punto de vista tributario¹⁰⁹.

Con la generalización de la estimación directa puede que los empresarios pequeños deban soportar una presión fiscal indirecta muy alta¹¹⁰, que no compense a pesar de la exactitud de la base determinada. Ello puede provocar una desventaja de las pequeñas empresas respecto de las grandes empresas, teniendo como resultado que el régimen fiscal represente una mayor carga impositiva¹¹¹.

La reducción de la presión fiscal indirecta y la simplificación del procedimiento de comprobación hacen que se tribute por un impuesto distinto, haciéndose prevalecer el aspecto procedimental y la mayor eficacia recaudatoria sobre lo material, como es que se tribute de acuerdo con la capacidad económica. No obstante, para algunos autores, si el procedimiento establecido para aplicar un impuesto es ineficaz, la solución debe venir por la revisión del procedimiento y no por la modificación material del tributo¹¹².

Por ello, dadas las dificultades que tiene la Administración para gravar con la misma certeza a todas las rentas, la respuesta quizás no debería ser la de una discriminación normativa, sino la de establecer la estimación objetiva para todas las rentas, acabando con un impuesto bicéfalo y estableciendo un impuesto que grave, según algunos autores, sin discriminaciones no avaladas por la Constitución¹¹³.

El TC ha señalado que las diferencias en el trato únicamente tienen cabida en base a la capacidad económica u otros criterios amparados por la Constitución¹¹⁴. ¿Cuáles podrían ser estos criterios? Habría que preguntarse si los costes en la gestión del tributo y la dificultad de la Administración para determinar con

¹⁰⁹ Véase CORTES DOMINGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, op. cit., p. 435.

¹¹⁰ GARCIA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, op. cit., p. 78.

¹¹¹ Véase ARGILES GARCES DE MARCILLA, J.L.: “Las Pyme: su renta y su coste fiscal”, op. cit., pp. 6 y 7.

¹¹² NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, op. cit., pp. 92 y 93.

¹¹³ Véase CORS MEYA, F.X.: “La base imponible”, op. cit., pp. 511 y 512.

¹¹⁴ STC 8/1986, de 21 de enero.

exactitud la base imponible son causas que justifican un trato desigual.

5. El carácter voluntario del método de estimación objetiva

El art. 50.3 de la LGT establece que en la determinación de las bases imponibles, “la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”. La LGT se remite a la ley particular que será la que lo “podrá” establecer como una alternativa a la estimación directa, que es el método a través del cual las bases se determinan con carácter general.

El art. 49.2.b.1^a de la LIRPF¹¹⁵, recoge la posibilidad de renuncia al método de estimación objetiva “en los términos que reglamentariamente se establezcan”. Estos términos, como veremos más adelante, se han establecido en el art. 31 del RIRPF.

En efecto, el método de estimación objetiva se configura como un método voluntario, en el sentido de que se puede renunciar a su aplicación. Es decir, el método de estimación objetiva tiene carácter optativo, requiriéndose que concurra la voluntad del legislador, que ha previsto dicho método, y la voluntad del contribuyente, que lo elige o renuncia al mismo¹¹⁶. De esta forma, en ocasiones se presenta la estimación objetiva como una especie de beneficio al que puede optar el obligado cuando le favorezca, ya que de lo contrario tendrá el derecho de ser gravado conforme al régimen general. Incluso se ha puesto en duda que la aplicación de este método sea elegido por la menor complejidad que conlleva en cuanto a los deberes registrales y contables. En realidad lo que lleva a la opción por este método es la reducción de la carga fiscal¹¹⁷.

No obstante, para algunos autores, ello no quiere decir que en la estimación objetiva se deje de gravar renta, ya que tanto en la estimación directa como en la objetiva se grava toda la renta, lo que ocurre es que se produce una sustitución del impuesto sobre el

¹¹⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo).

¹¹⁶ Véase MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, op. cit., p. 83.

¹¹⁷ MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., p. 984.

beneficio neto por un impuesto sobre el beneficio potencial, lo que supone únicamente que se grave de manera distinta¹¹⁸.

Las objeciones que se plantean en torno al método de estimación objetiva, en cuanto que atenta contra los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad, se mitigan al configurarse este método como voluntario¹¹⁹. La cuestión que habría que resolver es si dicho carácter voluntario impide la trasgresión del principio de igualdad, ya que lo que hay que tener en cuenta es que la opción para someterse a la estimación objetiva no se ofrece a todos los sujetos. Además, para algunos autores, este método implica una modificación profunda en el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto.

6. La regulación de la estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Al margen de las críticas realizadas al método de estimación objetiva, la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé este método de estimación. En base a lo apuntado anteriormente, en el presente apartado vamos a tratar el método de estimación objetiva que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), así como el Reglamento que la desarrolla (RIRPF).

En la determinación de la base imponible, según la LIRPF, el método de estimación objetiva se regulará reglamentariamente de acuerdo con las normas que establece el art. 49.2.b), como son: 1º. Que se reúnan las circunstancias previstas para la aplicación de este método y que no se haya renunciado a su aplicación. 2º. La aplicación de este método se hará conjuntamente con los regímenes especiales previstos para el IVA o el IGIC¹²⁰. 3º. La estimación objetiva no se aplicará en los siguientes casos: cuando se determine el rendimiento de alguna actividad por el método de estimación directa; cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediatamente anterior o cuando el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, supere unas determinadas cifras¹²¹; y cuando las actividades

¹¹⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Apología contracorriente de la estimación objetiva", op. cit., p. 78.

¹¹⁹ Véase GARCIA NOVOA, C.: "Elementos de cuantificación de la obligación tributaria", op. cit., p. 221.

¹²⁰ Impuesto General Indirecto Canario.

¹²¹ Para el caso de rendimientos íntegros, los importes que no se han de superar son: a) para el conjunto de actividades económicas,

económicas se desarrollen total o parcialmente fuera del ámbito de aplicación del Impuesto establecido en el art. 4 LIRPF¹²².

El contribuyente, como ya hemos indicado, podrá renunciar al método de estimación objetiva. Dicha renuncia se podrá efectuar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto¹²³. La renuncia supondrá que el contribuyente habrá de determinar el rendimiento de todas sus actividades económicas por el método de estimación directa durante al menos los tres años siguientes (art. 49 LIRPF). En concreto se establece que la renuncia supondrá la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa (art. 31.2 RIRPF). Transcurridos los tres años mencionados, se entiende prorrogada tácitamente la renuncia para cada uno de los años siguientes en que pudiese resultar aplicable este método, salvo que se revoque la mencionada renuncia el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto (art. 31.3 RIRPF).

La no aplicación del método de estimación objetiva se puede deber también a la exclusión del mismo, regulada en el art. 32 RIRPF. Según este precepto la exclusión tendrá lugar en los siguientes supuestos: cuando se superen las cantidades a que hace referencia tanto la LIRPF (art. 49) como el RIRPF (art. 30.2); y cuando alguna actividad económica del sujeto se determine por estimación directa (art. 33 RIRPF)¹²⁴.

450.000 euros anuales; b) para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas, 300.000 euros anuales. En cuanto al volumen de compras en bienes y servicios, no deberá ser superior a 300000 euros anuales.

¹²² El art. 4 IRPF establece: 1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral Navarra. 3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

¹²³ En el caso de inicio de actividad, la renuncia se realizará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

¹²⁴ No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad (art. 33 RIRPF).

En cuanto a la determinación del rendimiento neto a través de la estimación objetiva, se efectuará, por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad, a la que resulte aplicable este método, de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda¹²⁵.

El art. 35.4.1 RIRPF prevé que en el supuesto de que el desarrollo de las actividades económicas a las que se les aplica la estimación objetiva se viera afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, con carácter excepcional, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos. El art. 35.4.1 RIRPF, se refiere a una reducción más o menos general, haciéndose referencia a circunstancias que afectan a un sector o zona determinada. Igualmente es de destacar que en este precepto se recogen dichas circunstancias en una lista abierta, ya que como se puede apreciar los supuestos están enumerados a modo de ejemplo, siendo fundamental la delimitación conceptual del término “circunstancias excepcionales”. Parece que en caso de desacuerdo entre el contribuyente y la Administración sobre si una determinada circunstancia ha de ser considerada excepcional a los efectos de este precepto, deberá ser el Poder Judicial el que deba resolver¹²⁶.

El art. 35.4.2 RIRPF, en supuestos de “anomalías graves” en el desarrollo de la actividad, prevé una reducción individual a solicitar por los interesados, que se diferencia de la del art. 35.4.1 en que esta última es de oficio. Los interesados en la reducción de los signos, índices o módulos podrán solicitarla, en la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar de la fecha en la que se haya producido el hecho, aportándose pruebas de las anomalías. Una vez constatadas dichas anomalías se procederá a la autorización de la reducción de los signos, índices o módulos que proceda. Igualmente, se autorizará la reducción cuando el titular de la actividad sometida al método de estimación objetiva se encuentre

¹²⁵ En el supuesto de que la actividad se inicie con posterioridad al 1 de enero, o cese antes del 31 de diciembre, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido por el contribuyente durante el año natural (art. 35.3 RIRPF).

¹²⁶ Véase MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., p. 994.

incapacitado temporalmente y no tenga otro personal empleado (art. 35.4.2 RIRPF).

La reducción de signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a los efectos de pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización (art. 35.4.2 RIRPF)¹²⁷.

Así mismo, cuando las circunstancias excepcionales a las que nos estamos refiriendo originen gastos extraordinarios, ajenos al proceso normal del ejercicio de la actividad, los interesados podrán aminorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Será necesario que se ponga en conocimiento de la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar de la fecha en que se produzca la circunstancia (art. 35.4.3 RIRPF).

Como se puede apreciar el método de estimación objetiva en el IRPF incluye una serie de mecanismos que pretenden adaptar la “objetividad” del método a las circunstancias concretas que puedan afectar a un sector económico, una zona determinada o un sujeto en particular. Es decir, el método de estimación objetiva prevé un mecanismo corrector con el fin de que la denominada renta potencial se ajuste lo más posible a la renta real, evitando o por lo menos mitigando el riesgo de vulneración del principio de capacidad económica.

7. Conclusión

La ineficacia de la Administración, en algunos supuestos, para determinar la base imponible a través de la estimación directa, ha

¹²⁷ La existencia de pagos fraccionados se fundamenta en las siguientes ideas: a) Por una parte, se gradúa el esfuerzo tributario del contribuyente, lo que atenúa el impacto psicológico del gravamen, evitándose además posibles problemas de tesorería como consecuencia del pago de todo el importe de la cuota de una sola vez. b) Por otra parte, permite a la Hacienda Pública disponer de recursos a medida que los necesita, sin esperar a que concluya el periodo impositivo. Ahora bien, la existencia de esta figura complica los esquemas explicativos del tributo, ya que el fundamento de la obligación tributaria está en la capacidad económica que se pone de manifiesto al realizar el hecho imponible, y hay que tener en cuenta que, en el IRPF, al contribuyente se le exigen esas cantidades aunque no se haya puesto de manifiesto dicha capacidad económica (Véase MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, op. cit., pp. 1017 y 1018).

hecho necesario simplificar el sistema y recurrir a la estimación en función de índices, módulos, etc. Y es que, en un sistema tributario de incidencia masiva, la particularización de la base partiendo de una capacidad económica evaluada detalladamente y caso por caso, no es factible.

La simplificación y, gracias a ella, la eficacia son los argumentos a que se recurre para justificar la aplicación de la estimación objetiva. La Administración, en la estimación objetiva, tiene más facilidad para determinar la base imponible ya que lo que debe comprobar es la imputación de los signos, índices o módulos que es lo que determina el rendimiento neto, sin necesidad de contrastar los datos declarados con documentos cuya elaboración depende del sujeto pasivo. Igualmente, los contribuyentes simplifican los deberes formales, ya que con este método no deben llevar contabilidad.

Los costes que genera la gestión del tributo y las dificultades con las que se encontraría la Administración para determinar la base imponible con la exactitud propia de la estimación directa, hacen que la estimación objetiva sea un instrumento idóneo para determinar las rentas, en definitiva las bases, de determinados contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede justificar un margen de imprecisión en la determinación de la capacidad económica. Hay que tener en cuenta que si bien la Constitución recoge el principio de capacidad económica como un principio que rige la contribución a los gastos del Estado, no es menos cierto que la Constitución también recoge otros valores como la eficacia en la actuación de la Administración, la certeza y la seguridad jurídica, valores a los que responde el método de estimación objetiva.

Por ello, en algunos supuestos, en la medida que se defienda una actuación eficaz de la Administración, habrá que interpretar con cierta flexibilidad otros principios de justicia tributaria recogidos en la Constitución.

BIBLIOGRAFIA

AMOROS RICA, N.: “Fijación o determinación de la base de los impuestos (La estimación indirecta)”, R.D.F.H.P., nº 188, 1987.

ANTON PEREZ, J.: “Los métodos de determinación de las bases imponibles”, R.E.D.F., nº 104, 1999.

ARGILES GARCES DE MARCILLA, J.L.: “Las Pyme: su renta y su coste fiscal”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993.

ARIAS VELASCO, J.: “La estimación objetiva”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, V. I, IEF, Madrid, 1991.

ARSUAGA NAVASQUËS, J.J.: “Los métodos indiciarios: eficacia `versus´ seguridad”, Impuestos, I, 1988, p. 904.

BANACLOCHE PEREZ, J.: “Las presunciones tributarias”, Impuestos, I, 1988.

BANACLOCHE PEREZ, J.: “La estimación objetiva”, Impuestos, I, 1992.

BEAMUZ MORILLAS, J.: “Informe crítico sobre la estimación objetiva por Módulos”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993.

BETES DE TORO, J.M.: “El nuevo régimen de estimación objetiva en el IRPF y su coordinación con el IVA”, H.P.E. Cuadernos de Actualidad, nº 10, 1991.

CALVO VERGEZ, J.: “Impuesto sobre actividades económicas: algunos apuntes en torno a su naturaleza a la luz de la modificación introducida por la ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”, Revista de Información Fiscal, nº 59, 2003.

CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, R.E.D.F., nº 34, 1982.

CORS MEYA, F.X.: “La base imponible”, R.E.D.F., nº 72, 1991.

CORTES DOMINGUEZ, M.: “Las estimaciones objetivas”, R.D.F.H.P., nº 54, 1964.

CUBERO TRUYO, A.M.: La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional), Marcial Pons, Madrid, 1997.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La base imponible y las bases liquidables en el IRPF”, Impuestos, II, 1991.

DE LUIS, F.: “¿El fin de la estimación objetiva singular?”, Crónica Tributaria, nº 33, 1980.

FALCON Y TELLA, R.: “La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria”, R.E.D.F., nº 37, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2004.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, Crónica Tributaria, nº 116, 2005.

GARCIA NOVOA, C.: “Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana. Referencia comparativa a los casos brasileño y argentino”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 247, 2003.

GARCIA NOVOA, C.: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, La nueva Ley General Tributaria, Obra dirigida por R. Calvo Ortega, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

GENOVA GALAN, A.: “Los regímenes de determinación de la base imponible”, R.D.F.H.P., nº 181, 1986,

GONZALEZ GARCIA, E.: “Comentarios a los artículos 47 a 51 de la LGT”, en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Edersa, Madrid, 1982.

HERRERA MOLINA, P.M.: Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998.

LOPEZ BERENGUER, J.: “La determinación de las bases imponibles”, H.P.E., nº 92, 1985.

LOPEZ MOLINO, A.M.: “La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias”, Revista Información Fiscal, nº 7, 1995.

MERINO JARA, I.: “La estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, R.D.F.H.P., nº 221, 1992.

MOCHON LOPEZ, L.: “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, Revista de Información Fiscal, nº 52, 2002.

NAVARRO FAURE, A.: “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993.

PALAO TABOADA, C.: “La estimación objetiva singular”, R.E.D.F., nº 2, 1974.

PALAO TABOADA, C.: “Métodos y procedimientos de determinación de las base imponibles”, H.P.E., nº 79, 1982.

PALAO TABOADA, C.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, R.E.D.F., nº 88, 1995.

RAMALLO MASSANET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, R.E.D.F., nº 20, 1978.

RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J.: “El procedimiento de inspección en la estimación objetiva singular”, R.D.F.H.P., nº 159, 1982.

SAINZ DE BUJANDA, F.: Hacienda y Derecho, T. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, media o normal”, R.E.D.F., nº 78, 1993.

TORMO TORMO, I.: “La tributación empresarial. Análisis comparativo con los países de la Unión Europea. Especial incidencia en relación con las PYMES”, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 21, 1993.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, R.D.F.H.P., nº 60, 1965.