

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA: IRPF E IVA

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2009

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
ABREVIATURAS	9
NOTA AUTOR	13
PRÓLOGO	15
INTRODUCCIÓN.....	25

CAPÍTULO I

EL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

I.	LA EVOLUCIÓN DE LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL DERECHO ESPAÑOL	29
	1. Las evaluaciones globales y el régimen de convenios	29
	2. La posterior evolución del régimen en el IRPF e IVA.....	36
	2.1. La estimación objetiva singular	36
	2.2. La determinación objetiva en la LIRPF de 1991	48
	2.3. La determinación objetiva en la LIRPF de 1998 y el TRLIRPF de 2004.....	55
	2.4. La regulación en la LIRPF de 2006	59
	2.5. La evolución del sistema establecido en la imposición indirecta	61
	3. La proyección de la determinación objetiva en el conjunto de nuestro sistema tributario	62
II.	CONCEPTO Y NATURALEZA DEL RÉGIMEN ACTUAL.....	63
	1. En torno al concepto del régimen	63
	2. Sobre la naturaleza jurídica de la determinación objetiva	66

	<u>Pág.</u>
III. CARACTERIZACIÓN	71
1. Características generales del régimen.....	71
2. Notas características vinculadas a la voluntariedad del régimen...	75
3. Los signos, índices, módulos o magnitudes de la determinación objetiva.....	77
IV. EL FUNDAMENTO DE LA DETERMINACIÓN OBJETIVA	88
1. Planteamiento.....	88
2. La operatividad y simplificación del sistema tributario.....	88
3. Certeza y seguridad jurídica.....	92
4. La limitación de los costes fiscales indirectos. En especial la reduc- ción de las obligaciones formales para los obligados tributarios	94
5. Otras posibles justificaciones del régimen.....	96
6. ¿Fundamentación suficiente del régimen de determinación objetiva?	97

CAPÍTULO II

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF

I. CARACTERÍSTICAS GENERALES Y ÁMBITO DE APLICACIÓN....	99
1. ¿Régimen de determinación de la base imponible?.....	99
2. Características generales.....	101
3. El ámbito objetivo.....	103
3.1. Las órdenes ministeriales de desarrollo	103
3.2. Actividades empresariales.....	105
3.3. Actividades independientes y principales.....	106
3.4. Acerca de la existencia de actividades «no coordinadas» ...	108
4. El ámbito subjetivo: sujetos pasivos que pueden acceder al régimen.	109
5. Requisitos generales para la aplicación de la determinación objetiva.	112
5.1. La imposibilidad de aplicar la determinación directa para los rendimientos obtenidos en otras actividades económicas....	112
5.2. Los límites cuantitativos	115
II. LA VOLUNTARIEDAD DEL RÉGIMEN.....	125
1. La renuncia a la determinación objetiva	125
2. La renuncia expresa	126
2.1. Consideraciones sobre el plazo.....	126
2.2. La renuncia presentada fuera de plazo y la imposición de sanciones	130
2.3. Las formalidades de la renuncia expresa	132
3. La renuncia tácita.....	133
4. Los efectos de la renuncia y su revocación.....	136
5. La renuncia de las entidades en régimen de atribución de rentas...	138

	<u>Pág.</u>
6. El silencio o inactividad del contribuyente. Una solución mejor: la opción expresa.....	140
III. LOS MÓDULOS DEL IRPF	141
1. Configuración y clasificación específica	141
2. Problemas de aplicación	143
2.1. El personal empleado: personal no asalariado y asalariado.	144
2.2. La superficie del local	150
2.3. Otros.....	152
3. La reducción de los signos, índices o módulos.....	154
4. Ventajas e inconvenientes	157
IV. LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO	158
1. El rendimiento neto previo.....	159
2. El rendimiento neto minorado	159
3. El rendimiento neto correspondiente a la actividad económica	161
4. Consideraciones y valoración generales	162
V. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA PARA LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES	164
1. El Derecho comparado.....	164
2. Configuración de nuestro sistema.....	165
3. La particularidad de la determinación objetiva en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.....	167
4. Notas singulares en la aplicación del régimen.....	168
4.1. Particularidades en el procedimiento	168
4.2. Los índices correctores específicos.....	172
VI. BENEFICIOS FISCALES VINCULADOS AL RÉGIMEN DE DETERMINACIÓN OBJETIVA	174
1. La DA Sexta de la LIRPF de 2006: beneficios aplicables a agricultores.....	174
1.1. Requisitos objetivos y subjetivos	174
1.2. Requisitos temporales y precisiones conceptuales	175
2. La reducción de determinadas ganancias patrimoniales en la tributación de contribuyentes en régimen de determinación objetiva que desarrollan la actividad del autotaxi.....	178
3. La deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación.....	182
4. Breve valoración de los beneficios fiscales vinculados al régimen de determinación objetiva	186
VII. LOS PAGOS A CUENTA.....	187
1. Los pagos fraccionados.....	187

	<u>Pág.</u>
2. Los pagos a cuenta como medios de control. Especial referencia a la nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100.....	192
2.1. Antecedentes de la medida: las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.....	192
2.2. La nueva retención o ingreso a cuenta del 1 por 100: su configuración jurídica.....	195
2.3. Consideraciones críticas.....	201
3. Los pagos a cuenta realizados por las entidades en régimen de atribución de rentas acogidas al régimen de determinación objetiva ...	205
VIII. LA DISMINUCIÓN DE OBLIGACIONES FORMALES	205
1. Las facturas	206
2. Los justificantes de los signos, índices o módulos	209
3. Las obligaciones registrales	211
IX. ESPECIALIDADES FORALES EN EL PAÍS VASCO Y NAVARRA ...	214

CAPÍTULO III

LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL IVA

I. LA DETERMINACIÓN OBJETIVA EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA.....	219
1. Planteamiento.....	219
2. ¿Verdadero régimen de determinación de la base imponible?.....	220
3. Regulación	223
4. Características esenciales.....	223
5. La determinación objetiva y el régimen especial simplificado del IVA.	226
5.1. El régimen de determinación objetiva	226
5.2. La liquidación del IVA a partir del régimen simplificado ...	228
5.3. La singularidad de la determinación objetiva para las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras.....	232
5.4. Las especialidades en los pagos fraccionados y las obligaciones formales	233
6. Corolario de cuestiones acerca del régimen simplificado.....	237
6.1. El discutible amparo del régimen en la normativa comunitaria. Sobre la necesidad de una armonización del régimen simplificado a nivel comunitario.....	237
6.2. Interrogantes adicionales sobre el régimen simplificado del IVA	242
7. Una conclusión sobre la transitoriedad del régimen.....	246

	<u>Pág.</u>
II. OTRAS FÓRMULAS SIMPLIFICADAS Y OBJETIVAS DE TRI- BUTACIÓN EN EL IVA.....	247
1. Consideraciones previas.....	247
2. La compensación del régimen especial de la agricultura, ganade- ría y pesca	248
3. El régimen especial del recargo de equivalencia	250
3.1. El gravamen del comercio minorista en el IVA	250
3.2. La especialidad del régimen.....	251
III. LOS REGÍMENES SIMPLIFICADOS EN CANARIAS	252
1. El IGIC y el AIEM en el régimen económico fiscal de Canarias ...	252
2. El régimen simplificado del IGIC	254
3. La simplificación en otros regímenes especiales del IGIC.....	256
4. El régimen simplificado en el AIEM	257
IV. EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IPSI	258
1. El IPSI dentro del régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla	258
2. La determinación objetiva prevista en el IPSI: un reflejo del régi- men simplificado del IVA	260
V. EN BUSCA DE LA JUSTIFICACIÓN DE LA SIMPLIFICACIÓN Y OBJETIVIZACIÓN EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	261
CONCLUSIONES	263
I. La determinación objetiva ha sido un régimen tradicional en nuestro ordenamiento tributario.....	263
II. Los regímenes de determinación objetiva tienen una naturaleza y fun- damentación múltiple.....	264
III. La determinación objetiva se caracteriza como régimen de determina- ción de la base imponible objetivo, principal y voluntario.....	266
IV. Los signos, índices, módulos o magnitudes son una característica des- tacada del régimen y es necesaria su motivación.....	267
V. No es posible gravar las diferencias entre los resultados de la determi- nación objetiva y directa pero en la estimación indirecta puede acu- dirse a la determinación objetiva	268
VI. La determinación objetiva en el IRPF es un régimen necesario y útil para determinados contribuyentes. La opción expresa debería ser un elemento integrante del régimen	269
VII. Propuesta de regímenes de determinación objetiva alternativos en el IRPF más acordes con la idea de simplificación tributaria. La evolución del régimen indiciario previsto para la generalidad de las actividades...	271
VIII. La determinación objetiva es uno de los instrumentos de simplifica- ción en la imposición indirecta	272
BIBLIOGRAFÍA.....	275

NOTA DEL AUTOR

Esta monografía tiene su origen en la tesis doctoral con el título: *La determinación objetiva en el Derecho tributario*, defendida el 22 de enero de 2008 en la Facultad de Ciencias Jurídicas y del Trabajo de la Universidade de Vigo y presentada para obtener el título de Doctor en Derecho y la mención de «Doctor Europeus». El Tribunal, presidido por el Dr. José Juan FERREIRO LAPATZA y compuesto por los Dres. Pierre BELTRAME, Joan PAGÉS I GALTÉS, Cesar GARCÍA NOVOA e Isaac MERINO JARA, le concedió la calificación de sobresaliente cum laude por unanimidad. Las sugerencias realizadas en dicho acto han sido tenidas en cuenta en la confección del presente estudio.

Para el trabajo originario de la tesis se disfrutó de una Beca de Formación del Profesorado Universitario (FPU) del Ministerio de Educación y Ciencia y contamos con el amparo del Proyecto de Investigación PGIDT05CS039901PR concedido por la Dirección Xeral de Investigación e Desenvolvemento de la Xunta de Galicia. Igualmente, hemos colaborado en el Proyecto Conjunto financiado por la Agencia Española de Cooperación Internacional —AECI—: «La modernización del sistema tributario: la simplificación de bases imponibles y otras medidas antifraude» (Código: A/1739/04).

No puedo terminar estas líneas sin mostrar mi más sincero agradecimiento a la Profesora Doctora Ana María PITA GRANDAL que, desde la finalización de la licenciatura, me ha guiado constantemente en el mundo académico. Sin su ayuda, ánimo y apoyo no habría podido terminar la investigación sobre un tema que, no por casualidad, también en sus inicios universitarios despertó todo su interés. Nuestras reuniones y discu-

siones pero, sobre todo, sus enseñanzas, me han servido como el mejor ejemplo y disciplina a seguir en la Universidad. De ella espero seguir aprendiendo en los próximos años.

Asimismo tengo que agradecer las aportaciones, comentarios y sugerencias de todos aquéllos con los que he tenido la ocasión de compartir mis dudas e inquietudes académicas durante estos últimos años. Con relación a mis estancias de investigación en la Université Paul Cézanne (Aix-Marseille III), en su Faculté de Droit y el Institut Supérieur d'Études Comptables de Aix-en-Provence, quiero mostrar mi afectuoso agradecimiento al Profesor Doctor Pierre BELTRAME, en quien encontré a una persona y docente inmejorables, y a sus más directos colaboradores. A mis compañeros del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidade de Vigo me gustaría darle las gracias por su acogida y la inestimable colaboración que siguen prestándome cada día.

Vigo, diciembre de 2008.

PRÓLOGO

Esta monografía tiene su origen en la tesis doctoral que Luis Miguel MULEIRO PARADA defendió el 22 de enero de 2008, ante un Tribunal presidido por el Prof. FERREIRO LAPATZA e integrado por los Profesores BELTRAME, PAGÈS I GALTÉS, GARCÍA NOVOA y MERINO JARA. Se trata de un trabajo minucioso realizado por un investigador que a lo largo de estos años ha puesto de manifiesto un gran interés por la materia que cultiva. En este sentido, no puedo olvidar que fue su empeño personal el que le trajo a nuestro grupo investigador y, sobre todo, su decisión de dedicar sus esfuerzos a la investigación del Derecho financiero y tributario. En todo caso he de decir que siento una gran satisfacción por haber contribuido a incorporar a una persona muy valiosa a nuestra área de conocimiento.

En cuanto a línea de investigación a la que Luis MULEIRO encaminó su trabajo, me resulta muy cercana porque en ese mismo ámbito realicé mi propia tesis doctoral, a partir de cuya lectura, probablemente, descubrió el doctorando su propio interés por la cuantificación de los tributos.

También tengo que decir que he tenido la satisfacción de ver reforzadas muchas de las ideas recogidas en aquel texto, no sólo a través de la jurisprudencia que se ha formado a lo largo de estos casi cinco lustros sino incluso a través de la legislación, que subsanó una lamentable consecuencia de la caracterización incorrecta de la cuantificación de los tributos, que daba lugar, en la práctica, a desviaciones en relación con la justicia tributaria y con la seguridad jurídica. Me refiero, concretamente, a la consideración como renta gravable de algunas ganancias que pudieran aflorar como consecuencia de la determinación del rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva que, como es sabido, podría no reflejar el ren-

dimiento neto real. Esta doctrina se sustentó por una Resolución de 15 de enero de 1980, en la que se partió de una incorrecta y perniciosa caracterización de la cuantificación de los tributos y de la naturaleza de los regímenes de determinación de bases, y permitió a la Administración considerar esas rentas como incrementos de patrimonio no justificados. Algunos estudiosos de la materia, entre los que me incluyo, formularon interpretaciones distintas a la defendida por la Administración. Y finalmente fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, la que introdujo sensatamente una norma que dirimió definitivamente la controversia, en el art. 69.5: «La aplicación de los regímenes de estimación objetiva nunca podrán dar lugar al gravamen de los incrementos de patrimonio que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes». Esta disposición se recoge en todos los textos legales del impuesto posteriores a 1991, siendo su sede en la vigente Ley 35/2006, el art. 31.2.2.^a.

Esa norma constituye una manifestación de la que desde mi punto de vista es la correcta caracterización de la cuantificación de los tributos, en la que se incardinan los regímenes de determinación de bases, que se apartan así del ámbito de las normas de aplicación para reivindicar su naturaleza esencial.

En efecto, en el sistema tributario español es competencia del legislador establecer los tributos. Y para ello se vale de los instrumentos que le son propios: las normas. En éstas, señala qué hecho constituye manifestación de riqueza gravable, formula el hecho imponible y cifra la cantidad a pagar para cada realización concreta del mismo, en los tributos fijos, o utiliza los elementos normativos base imponible y tipo de gravamen en los tributos variables, a los mismos efectos que en los tributos fijos, es decir, para señalar la cantidad a pagar en cada realización concreta del hecho imponible.

Después de esa primera etapa que denominamos de definición o configuración del tributo, se sucede una segunda, de aplicación, regulada también por normas jurídicas en las que el principio de legalidad no goza de la rigidez que le caracteriza en el ámbito de las normas configuradoras del tributo, lo que permite diferenciar los planos de creación o establecimiento de tributos y de aplicación de los mismos

Fijar la cantidad a pagar es uno de los aspectos más importantes de la configuración del tributo. En ese sentido, el legislador busca, en primer lugar, la manifestación de riqueza que conduce a la elección de un hecho imponible a partir de la cual delimita los demás aspectos configuradores del tributo; sujetos pasivos, exenciones, prestación tributaria, bonificaciones, etc. Y para cuantificar la prestación tributaria objeto de la obligación puede utilizar dos técnicas jurídicas distintas: señalar una cantidad cifrada,

en los tributos fijos, o señalar una cantidad sin cifrar delimitando los elementos normativos, cuantitativos, base imponible y tipo de gravamen, en los tributos variables.

De todos modos, las normas de cuantificación no se limitan, en los tributos variables, a delimitar los elementos de cuantificación. Es necesario, además, que la ley señale el régimen jurídico de determinación de la base imponible que integra y completa la cuantificación de la obligación tributaria.

Dos son las técnicas jurídicas empleadas en la cuantificación de los tributos cuya comprensión permite caracterizar correctamente la cuantificación, según se trate de tributos fijos o de tributos variables.

Y en relación con los tributos variables para la determinación de la base imponible, la Ley General Tributaria, tanto la de 1963 con las modificaciones introducidas por sucesivas leyes, como la actualmente vigente, contempla tres regímenes: determinación directa, determinación objetiva y estimación indirecta.

Es cierto que en cuanto a la caracterización de estos conjuntos normativos la LGT no acertó en el lenguaje empleado e introdujo un importante grado de incertidumbre en la materia.

En la redacción de 1963, la LGT empleaba los términos régimen, método y medios, provocando un grado importante de incertidumbre respecto al contenido de los mismos. En la LGT vigente se regula la materia con un grado de acierto mayor aunque no exento de ciertas contradicciones que no puedo evitar poner de manifiesto a continuación.

En ese sentido, el art. 49 de la nueva Ley General Tributaria define la cuantificación de las obligaciones tributarias en términos jurídicamente aceptables si bien refiriéndola a uno de los tipos de tributos: los variables. Se trata de una definición incompleta porque no es posible identificar la cuantificación con los tributos variables, ya que también en los fijos el legislador cuantifica el tributo, si bien a través de unas normas que proyectan una técnica jurídica distinta. En los tributos fijos el legislador directamente establece la cifra objeto de la prestación; en los variables lo hace a través de los elementos de cuantificación. En ambos casos es el legislador quien cuantifica el tributo. La diferencia fundamental entre una y otra técnica radica en que en los tributos fijos la obligación nace cifrada y en los variables la obligación debe ser cifrada mediante la aplicación del régimen de determinación de bases aplicable.

Estos regímenes eran tres en la LGT de 1963 y se mantienen en la nueva según dispone el art. 50: estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta.

En el periodo que se inició en 1978 se puso de manifiesto una clara tendencia a la generalización de la determinación directa de bases imposables, probablemente porque como ya indicó Dino JARACH, la determinación directa «se funda en el conocimiento cierto de la materia imponible»¹. Y de forma similar, incidiendo en la misma característica de la certeza, SÁINZ DE BUJANDA señaló que «lo esencial en el concepto de la determinación directa es que lo que se persigue con ella (cualesquiera que sean los medios empleados) es certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho que la Ley ha asumido como base de la imposición. El calificativo de directa se emplea para destacar que el conocimiento que se persigue no se obtiene a través de índices o presunciones, sino de modo inmediato, esto es, tomando posesión de los datos en los que se exprese la constitución de esa base y que permitan, consiguientemente, efectuar una auténtica evaluación de aquella»².

Se puede decir, en definitiva, que la mayoría de los autores coinciden en señalar que la característica esencial de la determinación directa radica en que se persigue la certeza en el conocimiento de la base imponible. Lo que se pone de manifiesto en la delimitación de los medios relevantes para la aplicación de ese método a tenor del art. 51 de la LGT: declaraciones o documentos presentados, datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Después de haber pergeñado el concepto de determinación directa, es preciso señalar que la característica de la certeza es equívoca ya que parece indicar que el régimen de determinación directa es el único que goza de la misma, lo que resulta incompatible con el concepto de cuantificación de los tributos que propongo, como veremos después de analizar brevemente la estimación objetiva y la indirecta.

Si el mandato constitucional contenido en el art. 31.1 de la Constitución es imperativo respecto a la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en función del principio de capacidad económica, el régimen de determinación directa parece el más idóneo para dar cumplimiento, en su contenido total, al mencionado mandato.

Ahora bien, la cuestión más importante, dejando para más tarde la problemática peculiar de la estimación indirecta, es resolver si la objetiva participa de las características de la determinación directa o si, por el contrario, rompe la unidad de criterio que debería presidir toda determinación de bases imposables.

¹ *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. Cima, 1969, p. 414.

² *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Madrid, I.E.P., 1967, pp. 211 y 212.

Sin lugar a dudas, subyacen en la estimación objetiva una serie de datos históricos, propios de nuestro sistema tributario, que han tenido una gran incidencia en la percepción de la estimación objetiva. Me refiero a las suprimidas estimaciones objetivas globales y a las funciones desempeñadas por los jurados tributarios, ajenas en buena medida a los principios inspiradores de la justicia tributaria.

Y en ese sentido, es cierto, además, que la doctrina caracterizó la estimación objetiva sobre todo por las diferencias que parecen despuntar respecto a la determinación directa, lo que condujo a afirmar que la evaluación directa podrá o no alcanzar un conocimiento cierto, pero aspira siempre a él, va enderezada a su logro y sólo puede definirse por su designio de producir una medición inmediata de la base. Los métodos estimativos presuponen una renuncia a ese propósito, no aspiran siquiera a conocer ciertamente la base; en otros términos, prescinden de determinarla y, a cambio de ello, para hacer posible la cuantificación del débito, se conforman con medir una magnitud distinta³.

Sin entrar en profundidad en la distinción elaborada por SÁINZ DE BUJANDA, sobre bases normativas y bases fácticas, es cierto que este autor entendió perfectamente que el método de determinación es el instrumento técnico que hace posible que una obligación tributaria se cuantifique por el legislador para ser cifrada cuando el método regulado por las normas de determinación de la base se apliquen a un caso concreto de realización del hecho imponible⁴.

Es cierto también que el citado autor, probablemente debido al contexto histórico en el que se produjo su obra y a las circunstancias que en ese momento afectaban a la estimación objetiva, de alguna manera descalificó este régimen por entender que «con invocación de otras ventajas —simplicidad, economicidad, agilidad, automatismo— se conforman con suministrar bases “presuntas” [...] “alternativas”»⁵.

La doctrina ha venido entendiendo que la pretensión de certeza caracteriza a la determinación directa mientras que la objetiva se limita a perseguir una aproximación de la base definida por la norma, lo que provoca que se determinen bases diferentes según se trata de directa u objetiva. Y se ha entendido también que la determinación objetiva supone una conculcación del principio de capacidad económica porque sólo en la directa se capta la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, la que ha sido relevante para la definición del hecho imponible y de la base.

³ *Hacienda...*, ob. cit., pp. 211 y ss.

⁴ *Ibidem*, pp. 241 y 242.

⁵ *Ibidem*, p. 234.

Sin embargo, la caracterización de los regímenes y de la estimación objetiva en particular se debe realizar a mi juicio desde la perspectiva estricta de la lógica jurídica. En este sentido, en el de la lógica jurídica, esta cuestión se relaciona con la naturaleza material de las normas que regulan los regímenes de determinación de bases y con la función que éstos desempeñan en la estructura del tributo.

En ese sentido, si el tributo se estructura en torno a la obligación o, mejor aún, se realiza por los cauces de la obligación, uno de los aspectos configuradores del tributo es, sin lugar a dudas, el del contenido de la obligación. Los regímenes que coadyuvan a la delimitación de dicho contenido están regulados por normas de naturaleza material porque así lo exige la naturaleza del objeto regulado.

Y entiendo que es indiferente a la naturaleza material de las normas que se trate de determinación directa, objetiva o indirecta. La diferencia, y es necesario reconocerla, radica en la técnica jurídica empleada. En este sentido, no se puede afirmar, a nuestro juicio, que el régimen de determinación directa «aplica con exactitud las normas (materiales) en tanto que la “estimación” objetiva se caracteriza por la “sustitución de la fijación de todos o parte de los elementos de hecho previstos por las normas materiales del impuesto por el resultado de índices o presunciones”»⁶.

Y en esta línea argumental, las normas de determinación de bases imponibles, en la medida en que señalan cuál es la base imponible, son normas de Derecho tributario material porque, marcar, delimitar, determinar la base imponible es, en definitiva, señalar cuál es la prestación objeto de la obligación, cuánto se debe pagar en cada realización concreta del hecho imponible. Y teniendo en cuenta los presupuestos jurídicos de la obligación tributaria y su finalidad normal que es la de extinción mediante el pago, no cabe duda de que señalar cuánto se debe pagar constituye una cuestión sustancial.

Habida cuenta de que los módulos, índices y presunciones que caracterizan la técnica jurídica utilizada en la determinación objetiva fijan la base imponible del tributo, no se puede decir que existe una diferencia sustancial entre el régimen de determinación directa y el régimen de determinación objetiva. En uno y otro caso la certeza en el conocimiento de la base imponible es el objetivo perseguido.

Existe, no obstante, una diferencia entre la directa y la objetiva que procede de la técnica jurídica empleada: en la determinación objetiva se juridifican módulos, índices y presunciones que el legislador entiende que, al igual que el conocimiento directo, captan la riqueza que se quiere gravar.

⁶ Cfr. VV.AA., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Ed. Civitas, 1983, p. 306.

Y en este sentido, entiendo que módulos, índices y presunciones constituyen, cuando se han juridificado, medios de fijación de la base imponible del tributo y representan la riqueza que el legislador quiere que sea objeto de gravamen.

En cuanto al contenido de la expresión «medios de fijación» es muy importante aclarar que no debe confundirse con «medios de prueba» que, como sabemos, tiene un contenido muy preciso en Derecho procesal: «todo aquel elemento que sirve, de una u otra manera, para convencer al Juez de la existencia o inexistencia de un dato procesal determinado»⁷. Cuando el legislador, al delimitar la base imponible del tributo, juridifica módulos, índices y presunciones lo que pretende es establecer unos medios que capten, que fijen la base teniendo en cuenta la realización concreta del hecho imponible. No pretende, en modo alguno, «convencer» a ningún sujeto de la realización jurídica tributaria de la existencia o inexistencia de elementos relevantes. Simplemente arbitra los medios que delimitados normativamente constituyen la base imponible. No se trata de probar sino de captar, concretar, fijar la base imponible del tributo con unos medios que representen la riqueza que es objeto de gravamen.

En cuanto a la estimación indirecta, como es sabido, fue introducida en nuestro Derecho para sustituir a la estimación por jurados tributarios. De las características con que éstos eran adornados en la derogada LGT, probablemente la más importante permanece en la estimación indirecta: el carácter subsidiario.

La cuestión ahora es determinar si se trata de un régimen de determinación de bases imponibles en el sentido de la directa o la objetiva y, en este sentido, si se puede afirmar que la base imponible del impuesto se delimita normativamente.

Entiendo en ese sentido que el régimen jurídico de la estimación indirecta lo constituyen las normas que establecen los presupuestos de aplicación de este régimen y las normas que delimitan los medios que se han de aplicar para la determinación de la base imponible. Y en este sentido, si analizamos dichos medios, podemos concluir que son los propios de método de determinación directa o de un método de estimación objetiva.

La estimación indirecta incorpora, de forma similar a como se hace en el proceso, una regla de juicio para resolver la cuantificación del tributo que responde a la imposibilidad de un *non liquet* en materia tributaria. Cuando la obligación de conservar y aportar los medios de prueba propios relevantes en la determinación directa o en la objetiva no puede ser satis-

⁷ J. GUASP, *Derecho Procesal Civil*, 3.ª ed, t. I, Marid, I.E.P., 1968, p. 340.

fecha —y no es preciso que la imposibilidad de la prestación sea imputable al sujeto pasivo de la obligación—, el ordenamiento admite que, de forma subsidiaria, ante la imposibilidad de cuantificar el tributo de acuerdo con el régimen en las condiciones que legalmente correspondería, se apliquen los medios a que alude la LGT en el art. 53, que serán los propios del método que resulte aplicable en cada circunstancia concreta.

Y, finalmente, resulta pertinente abordar la cuestión de la imprecisión terminológica de la LGT, tanto en su versión derogada como en la nueva Ley, en la que se ha hecho un esfuerzo clarificador a todas luces insuficiente.

En ese sentido y en primer lugar, los arts. 49 y ss. de la nueva LGT se emplean los términos «determinación» y «estimación» como si se tratase de sinónimos cuando las connotaciones de una y otra expresión son bien diferentes, como resulta de lo expuesto. En segundo lugar, la nueva Ley ha renunciado al vocablo «régimen», seguramente por entender que era suficiente la referencia a los «métodos» y «medios». Se trata de un error de concepto, como también se deduce de lo expuesto. Desde mi punto de vista el régimen alude en todo caso al régimen jurídico que disciplina una materia, categoría jurídica, institución, etc. El método, en el ámbito de los regímenes de determinación de bases imponibles, hace referencia a la técnica jurídica empleada para la delimitación de la base, según los medios que resulten relevantes para cifrar la base imponible.

En este contexto, en líneas generales, Luis MULEIRO PARADA elaboró su magnífica tesis doctoral, en la que puso de manifiesto una notable formación jurídica, unas indiscutibles dotes para la investigación y un admirable espíritu de trabajo que le condujo a elaborar una tesis minuciosa y rigurosa en todos sus contenidos, sobre la estimación objetiva en nuestro ordenamiento, y en la que se tuvo en cuenta el Derecho comparado, fundamentalmente el Derecho francés, por razones conocidas.

La presente monografía es una versión corregida de esa tesis doctoral, toda vez que recoge los aspectos más importantes y concluyentes de la materia, prescindiendo en ocasiones de la minuciosidad del estudio académico por una razón de economía de espacio fácilmente comprensible.

Se trata de un estudio pormenorizado del régimen de determinación objetiva en el IRPF y en el IVA, centrado sobre todo en el análisis del contenido de lo que él con acierto considera una economía de opción. Se trata de una obra en la que se analizan los aspectos más importantes del régimen así como las cuestiones aplicativas que gozan de interés desde el punto de vista práctico. En este sentido presta gran atención a los pronunciamientos jurisprudenciales así como a la doctrina administrativa.

La obra se estructura en tres capítulos. En el primero y como punto de partida, se estudia la evolución del régimen en el ordenamiento tributario español, situándolo en el marco de la cuantificación de los tributos y poniendo de manifiesto la naturaleza jurídica, los fundamentos y las características del régimen. En el capítulo segundo se aborda el estudio de la determinación objetiva en el IRPF y pone de manifiesto que algunos de los aspectos de la regulación actual deberían mejorarse, en atención a la idea de simplificación tributaria. Critica también la configuración actual de la opcionalidad por entender que debería articularse como un sistema de opción y no de renuncia. Concluye que la determinación objetiva es un régimen necesario para determinados contribuyentes, pequeños empresarios en general, así como para agricultores y ganaderos. El tercer y último capítulo aborda la determinación objetiva en el régimen simplificado del IVA, y en el que no faltan las necesarias y enriquecedoras referencias al contenido de los regímenes especiales en el IVA, así como a los impuestos indirectos canarios y a la imposición indirecta en Ceuta y Melilla.

En definitiva, se trata de una obra importante que seguramente tendrá merecida acogida en la doctrina.

Para terminar, no me queda sino felicitar al autor de una manera muy calurosa deseándole que su trabajo académico le depare el éxito que merece.

Dra. Ana María PITA GRANDAL

Vigo, abril de 2009

INTRODUCCIÓN

La cuantificación tributaria y la determinación de la base imponible constituyen el marco, general y específico, en que se integra la determinación objetiva. En la cuantificación tributaria el principio de reserva de ley constituye un referente básico, de modo que la Ley hace nacer la obligación tributaria y rige su cuantificación. Una Ley que, en definitiva, debe delimitar quién, por qué y cuánto tiene que pagar el sujeto pasivo como obligado tributario que debe cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales que le sean inherentes. Podemos formular un concepto amplio de la cuantificación tributaria señalando que consiste en la determinación legal del contenido de la obligación tributaria. La cuantificación tributaria se incluye en el ámbito del Derecho material, reconociendo siempre la íntima relación que existe entre las normas que conforman el Derecho tributario material y formal. En efecto, las operaciones de cuantificación que establece la norma en orden a la determinación de la cantidad a pagar como tributo a la Hacienda Pública se llevan a cabo dentro de la aplicación de los tributos.

La diferenciación, a veces complicada, de tributos fijos y variables nos permite formular una definición de cuantificación en cada uno de estos tipos de tributos. Pudiendo hablarse así de cuantificación en sentido amplio y cuantificación en sentido estricto. Definimos la cuantificación, en sentido estricto, como la determinación legal de la prestación de la obligación tributaria donde para la concreción de la cantidad y deuda que los obligados han de satisfacer a la Hacienda Pública se establecen dos elementos específicos de cuantificación como son: la base imponible y el tipo de gravamen. La estructura de la norma tributaria no se ve alterada en función de que estemos en presencia de un tributo fijo o de un tributo variable. Esa estructura siempre es la misma y es común a cualquier norma

jurídica, de tal modo que nos encontraremos en toda norma tributaria con un supuesto de hecho (hecho imponible cuya obligación origina el nacimiento de la obligación tributaria) y una consecuencia jurídica o mandato (deber de satisfacer la prestación objeto de la obligación tributaria).

La determinación objetiva cobra sentido en los tributos variables que, por otra parte, integran la mayoría de nuestros tributos y los más importantes desde el punto de vista recaudatorio en nuestro ordenamiento actual. En los tributos variables los elementos de cuantificación son: la base imponible y el tipo de gravamen. La LGT de 2003 ha aportado una regulación novedosa a ambos. Ha incorporado una definición de base imponible criticable y que únicamente alcanza un cierto sentido a partir de la vocación didáctica de la Ley. En cuanto al tipo de gravamen la LGT, además de la definición, ha querido simplificar la clasificación de los tipos de gravamen diferenciando sólo tipos específicos o porcentuales. Sin embargo, entendemos que la clasificación más técnica y acorde con nuestro ordenamiento positivo, a partir de la estrecha e íntima relación entre la base imponible y el tipo de gravamen, es la que de modo tradicional encontramos en nuestra doctrina científica. Así, en función de la base imponible a la que se aplican, distinguimos entre tipos de gravamen en sentido estricto y las alícuotas.

La base imponible se configura como un elemento de cuantificación esencial en los tributos variables. Su determinación constituye una tarea necesaria e importante, aunque a veces complicada. Nuevamente, el principio de legalidad en materia tributaria supone un condicionante importante en la materia porque el modo en que se determina la base imponible tendrá que ser regulado por Ley. Se trata de un sector de indudable relevancia práctica al vincularse de modo directo a los intereses, derechos, deberes y obligaciones tributarias de los contribuyentes y sentar los pilares para la liquidación de los tributos variables.

La aparición de fórmulas objetivas en la determinación de las cantidades que los sujetos pasivos habían de ingresar a las arcas públicas ha constituido un método tradicional del que hallamos referencias remotas en el propio imperio romano. Nos encontramos ante técnicas objetivas en la tarea determinativa del contenido de la obligación tributaria que se han ido repitiendo a lo largo de la historia sobre una base consistente derivada de las limitaciones de la Administración a la hora de llevar a cabo las tareas liquidatorias y como prevención al fraude tributario. Será en Francia, durante la primera parte del pasado siglo, donde la determinación objetiva —ya como régimen de determinación de la base imponible en cuanto elemento de cuantificación de los tributos variables a partir de la ordenanza tributaria alemana— encuentra un destacado desarrollo

que se trasladará al resto de los países de su entorno jurídico. Si bien, el desarrollo de la que se puede denominar «determinación indiciaria» se llevaría a cabo a través de dos vías esenciales: el mencionado forfait y a través de los sistemas indiciarios. Si el desarrollo de los sistemas «à forfait» alcanzó un destacado desarrollo en Francia, los sistemas indiciarios tendrían, además de en Francia, destacada proyección en Alemania dentro del impuesto sobre la renta de las personas físicas y sobre las personas jurídicas, ya por las décadas de los cuarenta y cincuenta, a través de dos técnicas fundamentales: los tipos indicativos y los tipos medios.

En nuestro país el régimen de determinación objetiva ha alcanzado actualmente una importante proyección en el ordenamiento tributario. En el presente trabajo nos centraremos en el estudio de los regímenes de determinación objetiva más importantes: la determinación objetiva en el IRPF y en el IVA.